



Universidad de Chile

Facultad de Derecho

Departamento de Derecho Económico

LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO CHILENO

Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales

AUTOR

Pedro Pablo Guzmán Montaña

PROFESOR GUÍA

Sergio Endress Gómez

Santiago – Chile 2018

ÍNDICE:

ÍNDICE.....	2
RESUMEN.....	4
INTRODUCCIÓN.....	4
CAPÍTULO I. LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO CHILENO.....	7
1. Principios y conceptos de la carga probatoria.....	7
1.1 Distinción entre carga y obligación.....	7
1.2 Hacia un concepto de carga de la prueba.....	8
1.3 Clases de carga de la prueba.....	9
2. La carga de la prueba en el derecho comparado.	10
2.1 En general.....	10
2.2 España.....	12
2.3 Estados Unidos de Norte América.....	15
2.3.1 La Controversia a nivel del Internal Revenue Service.....	15
2.3.2 Proceso ante el Tribunal Tributario.....	16
2.3.3 Criterio hasta 1998.....	17
2.3.4 Criterio después de 1998.....	19
2.3.5 Análisis doctrinal y jurisprudencial.....	23
2.4 Italia.....	25
2.4.1 Exégesis.....	25
2.4.2 Análisis doctrinal.....	25
3. La Carga de la prueba en nuestro ordenamiento jurídico.....	28
3.1 Carga de la prueba en el derecho civil.....	28
3.2 Carga de la prueba en materia penal.....	31
3.2.1 Carga probatoria penal en general.....	31
3.2.2 Situación en el ámbito tributario.....	34
3.3 Análisis del artículo 21 del Código Tributario.....	38

3.3.1 Historia legislativa.....	39
3.3.2 Doctrina.....	40
3.3.2.1 El artículo 21 del Código Tributario como norma especial de carga probatoria.....	40
3.3.2.2 El artículo 21 del Código Tributario como norma de carga probatoria general.....	41
3.3.2.3 El artículo 21 del Código Tributario como complemento de la norma de carga probatoria general.....	42
3.3.2.4 El artículo 21 del Código Tributario como deber y/o carga de probar.....	44
3.4 Análisis de jurisprudencia tributaria en materia de carga probatoria.....	47
3.4.1 Tribunales Tributarios y Aduaneros.....	48
3.4.2 Cortes de Apelaciones.....	61
3.4.3 Corte Suprema.....	63
CAPÍTULO II. ANÁLISIS DE NORMATIVA ESPECÍFICA SOBRE CARGA PROBATORIA EN EL DERECHO TRIBUTARIO CHILENO.....	75
1. Código Tributario.....	75
1.1 Procedimiento General de Reclamaciones.....	75
1.2 Procedimientos Especiales.....	78
1.2.1 Procedimiento especial de reclamo de avalúos de bienes raíces.....	78
1.2.2 Procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos.....	78
1.2.3 Procedimiento especial para la determinación de impuesto de timbres.....	79
1.2.4 Procedimiento para la declaración judicial de la existencia de abuso o simulación.....	80
1.3 Procedimiento para la aplicación de sanciones.....	81
1.4 Otras normas sobre carga probatoria en materia tributaria.....	82
2. Ley sobre Impuesto a la Renta.....	83
3. Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.....	87
CONCLUSIONES.....	90
BIBLIOGRAFÍA.....	103

RESUMEN

La presente investigación aborda el tema de la carga de la prueba en los diversos procedimientos contenidos en el Derecho Tributario. Como se indica en su título busca exponer el panorama nacional actual en torno a esta problemática, para lo cual se desarrolla la temática de la carga de la prueba en materia tributario-civil y en materia tributario-penal, teniendo en consideración para ello la doctrina nacional autorizada, jurisprudencia relacionada actual, la normativa tributaria y las ideas implementadas en el derecho comparado, especialmente en España, Italia y Estados Unidos de Norteamérica, atinentes al *onus probandi*. La idea central es entregar al lector un análisis acabado de una materia poco desarrollada en el ámbito tributario internacional y dar cuenta de las diversas interpretaciones de las que ha sido objeto en Chile y en el Derecho Comparado.

INTRODUCCIÓN

No es difícil darse cuenta de la importancia que posee la prueba; sin ella los derechos subjetivos de una persona serían frente a los demás simples apariencias, sin solidez ni eficacia alguna¹. Ya Jeremías Bentham había escrito que “el arte del proceso no es esencialmente otra cosa que el arte de administrar pruebas”².

Existe un auténtico derecho a la prueba, consecuencia del derecho a la defensa consagrado en el artículo 19 N°3 de la Constitución Política de la República, y de la garantía constitutiva del debido proceso contenida en este mismo artículo, al disponer que “toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado”.

La prueba en nuestra legislación ha descansado por regla general en el sistema de prueba legal con algunas atenuaciones, por la cual se ha denominado sistema de prueba incompleto o imperfecto³. Así, por ejemplo, en el artículo 425 del Código de Procedimiento Civil, los tribunales apreciarán la fuerza probatoria del dictamen de peritos en conformidad de las reglas de la sana crítica. Sin embargo, la tendencia legislativa actual ha privilegiado

¹ Devis, H. (1988). Teoría General de la Prueba judicial. Buenos Aires: Zabala editores., 12p.

² Bentham, J. (1959). Tratado de las Pruebas Judiciales. Buenos Aires: Ejea., 10p.

³ Cristián Maturana Miquel. (2006). Separata de clase N° 05046. Santiago: Universidad de Chile.

directamente la inclusión de sistemas probatorios que confieren a los tribunales de justicia la facultad de apreciar la prueba según las reglas de la sana crítica, tendencia que fue recogida por la Ley N°20.322, creadora de los Tribunales Tributarios y Aduaneros. Actualmente el artículo 132, inciso 13° del Código Tributario consagra la sana crítica como el sistema de valoración de la prueba en litigio tributario, señalando:

“La prueba será apreciada por el Juez Tributario y Aduanero de conformidad a las reglas de la sana crítica. Al apreciar las pruebas de esta manera, el tribunal deberá expresar en la sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales les asigna valor o las desestima.”

Relacionado al concepto de debido proceso y a la valoración de la prueba según las normas de la sana crítica, debemos tener presente la obligación que tienen los tribunales de decidir el resultado del litigio aún a falta de ley, principio de la prohibición de *non liquet*, consagrado en el inciso 2° del artículo 76 de la Constitución Política de la República de Chile, que reza:

“Reclamada su intervención en forma legal y en negocios de su competencia, no podrán excusarse de ejercer su autoridad, ni aun por falta de ley que resuelva la contienda o asuntos sometidos a su decisión.”

Producto de este principio jurídico, cuando no han sido probados todos o algunos de los hechos principales invocados por las partes como fundamento de sus respectivas pretensiones, surgen importantes problemas. Esta situación puede darse en varios supuestos:

- a) Cuando las pruebas no ofrecen suficiente apoyo para una decisión acerca de la existencia o la inexistencia de los hechos.
- b) Cuando las partes no han presentado, ni el juez ordenado, ninguna prueba sobre un hecho principal.
- c) Cuando los medios de prueba demuestran que un enunciado sobre un hecho principal es falso.

Ante los señalados problemas, Michele Taruffo plantea que, “si no se ha probado un hecho principal, el tribunal no puede decidir mediante aplicación de la norma sustantiva a los hechos en litigio, a falta de la condición fáctica necesaria para la aplicación apropiada de una regla así. Por lo que, el tribunal necesita aplicar un criterio jurídico diferente para resolver el caso: este criterio jurídico es el principio de la ‘carga de la prueba’”⁴.

En algunos sistemas jurídicos, la carga de la prueba se asigna conforme a disposiciones generales que regulan todo tipo de situaciones y a algunas disposiciones específicas sobre casos especiales. En relación a esta información, cabe preguntarse: *¿existe una regla general de carga probatoria en el derecho tributario nacional?*

El presente trabajo de investigación tendrá como principal objetivo responder a la pregunta señalada, por lo que se analizará de manera pormenorizada la normativa, principios, doctrina y jurisprudencia vigentes que digan relación a la carga de la prueba en materia tributaria, bajo la perspectiva de las diversas posturas que se han sostenido en el ámbito del derecho nacional y el derecho comparado, contrastando dicha información con la jurisprudencia actual atinente al tema.

En el primer capítulo se expondrán: conceptos; clasificaciones; fundamentos; normas jurídicas de *onus probandi* constitucionales; civiles; penales, y tributarias. Se analizará la carga de la prueba en el derecho tributario chileno en general, en miras de verificar la existencia o no de una regla general de carga probatoria en materia tributaria especialmente enfocado en un análisis pormenorizado del artículo 21 del Código Tributario, sus efectos, ámbito de aplicación, jurisprudencia y doctrina relacionada al mismo para al final del mismo capítulo exponer un análisis del autor y las conclusiones pertinentes.

Luego en el segundo capítulo del presente trabajo, realizaremos un estudio pormenorizado de las reglas especiales sobre carga probatoria en el derecho tributario chileno, teniendo en consideración los cuerpos normativos de: Ley de Impuesto a la Renta, Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, Procedimiento General de Reclamaciones, Procedimiento de Valoración de Bienes Raíces y Procedimiento Infracional. Para finalmente dar término a la investigación con las conclusiones derivadas de nuestro análisis.

⁴ Taruffo, M. (2008). La Prueba. Madrid: Marcial Pons. 145-146p.

CAPÍTULO I

LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO CHILENO

1. Principios y conceptos de la carga probatoria.

1.1 Distinción entre carga y obligación.

Pedro Massone, citando a Giovanna Visintini, postula que la carga es una posición de ventaja que el titular de la carga puede obtener si observa determinado comportamiento que no resulta obligatorio, pero requerido por la ley, como presupuesto del ejercicio de una facultad⁵.

Consideramos que el punto de partida para definir el concepto de carga es diferenciarlo del concepto de obligación en el contexto del proceso en general y de la prueba en la especie.

Francesco Carnelutti, en relación al concepto aludido, afirma:

“El derecho puede subordinar la satisfacción del interés de una persona al sacrificio de un interés distinto de la misma persona: pensemos en la necesidad de presentar una demanda al juez, realizando el trabajo y los gastos consiguientes, a fin de que el juez administre justicia. Esta necesidad corresponde a una figura conocida con el nombre de carga o gravamen”⁶.

Guido Zanobini, traducido por Pedro Massone, señala:

“La carga consiste, precisamente, en el deber de observar, en el ejercicio de un derecho subjetivo, una determinada conducta o de acompañar ese ejercicio con determinadas acciones o prestaciones, con la sanción de la pérdida del derecho en caso de inobservancia”⁷.

⁵ Massone, P. (2016). Principios de Derecho Tributario. Santiago: Thomson Reuters., 2274p.

⁶ Carnelutti, F. (2003) “Teoría General del Derecho. Metodología del Derecho”, Granada: Editorial Marcial Pons, 221p.

⁷Massone, P. (2016). ob. cit., 2271p.

Carnelutti además sostenía que la carga, al igual que la obligación, se resuelve en una necesidad, en una impotencia, pero más atenuada que aquella que corresponde a la obligación: la persona, frente a la obligación, tiene una elección limitada, el sacrificio espontáneo o el sacrificio coactivo de su interés; en cambio, frente a la carga, tiene una elección más amplia, elige entre el sacrificio de uno u otro de sus intereses⁸.

Además, mientras en la obligación hay una subordinación de un interés del obligado a un interés de otro, en la carga hay una subordinación de un interés de la persona gravada a otro interés de la misma persona⁹.

En relación al tópico, el distinguido profesor chileno Enrique Paillás sostiene que en el proceso civil el juez sólo puede resolver basado en las evidencias y afirmaciones de las partes, es decir, *secundum allegata et probata*, dado el sistema dispositivo que rige en el ordenamiento jurídico chileno, el conocimiento de los hechos debe ser proporcionado al juez por las partes. Excepcionalmente el tribunal puede tomar la iniciativa para la agregación de ciertas pruebas, constituyen ejemplo de lo señalado las medidas para mejor resolver establecidas en el artículo 159 del Código de Procedimiento Civil¹⁰.

En breve, el cumplimiento de una obligación es un acto debido; en cambio, la satisfacción de una carga es un acto necesario para la satisfacción de un interés de quien la soporta, o para alcanzar un fin perseguido por quien debe satisfacer la carga.

1.2 Hacia un concepto de carga de la prueba.

Expondremos a continuación los diversos conceptos que se han sostenido en relación al término señalado:

Es importante reiterar lo sostenido por el jurista italiano Michele Taruffo en relación a la carga probatoria:

⁸ Carnelutti, F. (2003). ob. cit. 228p.

⁹ Ídem. 223p.

¹⁰ Paillás, E. (1979). Estudios de Derecho Probatorio. Santiago: Editorial Jurídica de Chile., 34p.

“Si no se ha probado un hecho principal el tribunal no puede decidir mediante la aplicación de la norma sustantiva a los hechos en litigio, a falta de la condición fáctica necesaria para la aplicación apropiada de una regla así. Por consiguiente el tribunal necesita aplicar un criterio jurídico diferente para resolver el caso: este criterio jurídico es el principio de la ‘carga de la prueba’”¹¹.

El autor referido sostiene que la carga probatoria es un medio con el que cuenta el tribunal, que tiene la finalidad de dar solución a casos difíciles, es decir, cuando no han sido probados todos o algunos de los hechos principales, lo que puede deberse a diversos supuestos: las pruebas no ofrecen suficiente apoyo para una decisión acerca de la existencia o inexistencia de los hechos; las partes no han presentado, ni el juez ordenado, ninguna prueba sobre un hecho principal; o los medios de prueba demuestran que un enunciado sobre el hecho principal es falso.¹²

Por su parte, Leo Rosenberg define la carga de la prueba como “la carga que incumbe a una parte de suministrar la prueba de un hecho controvertido, mediante su propia actividad, si quiere evitar la pérdida del proceso”¹³.

A su vez, Fabiana del Padre Tomé entiende por carga de la prueba como: “la especie de gravamen jurídico a la cual se ven sometidas las partes del proceso, con la finalidad de obtener el resultado que el sistema otorga a quien realiza los actos en la forma y en el tiempo establecidos por éste”¹⁴.

1.3 Clases de Carga de la Prueba.

El concepto de carga de la prueba abarca un plano *objetivo*, que dice relación con la regla del juicio para la decisión de los casos inciertos y, un plano *subjetivo*, respecto a las consecuencias negativas por la falta de cumplimiento de la carga, por parte del sujeto a

¹¹ Taruffo, M. (2008). “La Prueba”. Madrid: Marcial Pons., 146p..

¹² Taruffo, M., ob. cit. 145p.

¹³ Rosenberg, L. (1956). “La Carga de la Prueba”. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América., 15p.

¹⁴ Del Padre Tomé, F. (2011). “La Prueba en el Derecho Tributario”. Arequipa: Grijley., 358p.

quien ella grava. Corresponden al llamado que hace la ley a los jueces a decidir, basado en la repartición concreta de cargas probatorias entre las partes¹⁵.

Alvim Arruda distingue la *carga perfecta* de la *carga imperfecta*. En la primera modalidad, la carga implica una tarea que el titular del derecho subjetivo disponible tiene que ejercitar en caso que pretenda obtener un efecto favorable, por consiguiente, el incumplimiento de la actividad exigida conlleva indefectiblemente, una consecuencia jurídica dañina. En la segunda modalidad, el resultado perjudicial en razón de la ausencia de realización del acto envuelto en la relación de carga es posible, pero no necesario¹⁶.

2. La carga de la prueba tributaria en el derecho comparado.

2.1 En general.

Con el fin de fijar un marco general en cuanto a la carga probatoria tributaria en el derecho comparado, a continuación se expone lo sostenido por organizaciones internacionales en base a estudios que se han realizado por dichos organismos.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE), señala que: “Las reglas sobre carga de la prueba para casos tributarios, difieren entre países de la OCDE. En la mayoría de las jurisdicciones, la administración tributaria soporta la carga de la prueba tanto en sus propias relaciones internas con el contribuyente como en los litigios tributarios. En algunos de estos países la carga puede ser invertida, permitiendo a la administración tributaria estimar la renta imponible, si advierte que el contribuyente no ha actuado de buena fe, por ejemplo, al no cooperar o cumplir con requerimientos razonables de documentación, o al presentar declaraciones falsas o engañosas. En otros países la carga de la prueba corresponde al contribuyente”.¹⁷ En vista de dicha información, podemos afirmar que la tendencia de los países que integran la OCDE es que la carga probatoria debe

¹⁵ Pasquale Russo. (2013). *Manuale di Diritto Tributario, Il proceso tributario*, 2ª edición. Milano: Giuffrè., 184-185p, citado en Pedro Massone. (2016). *Principios de Derecho Tributario*. Santiago, Chile: Thomson Reuters., 2280p.

¹⁶ Arruda, A. (1996). *Manual de direito processual civil*, 5ª edición. Sao Paulo: RT., citado en Fabiana del Padre Tomé. (2011). *La Prueba en el Derecho Tributario*. Arequipa: Grijley., 394p.

¹⁷ OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 22 July 2010, OECD Publishing, Paris, 2010, 134p.

ser soportada por la administración tributaria, con ciertas excepciones que invierten el *onus probandi* en favor del fisco.

Por su parte, la Corte de Justicia Europea ha señalado de manera recurrente al principio que pone la carga de la prueba a cargo de la parte que dispone de las mejores posibilidades de recoger y verificar los hechos. Lo anterior ha inducido a la doctrina a proponer un esquema unitario, en el cual el prevalece el principio de la carga probatoria conocido como aquel de la llamada *facilidad y cercanía* de los elementos probatorios¹⁸.

Por su parte, la *European Association of Tax Law Professors* (EATLP) en lo referente a carga de la prueba tributaria, ha señalado que “en la mayoría de los países reportados, la regla general es que la carga de la prueba se encuentra compartida entre el contribuyente y la administración tributaria. Es de uso común que la administración tributaria tenga la carga de probar los ingresos tributables, y el contribuyente deba probar los gastos deducibles. Este es el caso de Dinamarca, Bélgica, España, Suecia, Finlandia, Holanda y Rusia”¹⁹.

Sin embargo, este principio se encuentra basado en diferentes teorías sobre carga probatoria, así:

“En Alemania, Suecia, Holanda, Rusia y España, la teoría de la que deriva este principio es aquella que plantea que la carga de la prueba debe descansar en la parte para la que es más fácil obtener la información respecto de cierto hecho. En Dinamarca, se sostiene que la carga probatoria debe descansar en la parte que introduce un hecho que afecta a la contraparte. Finalmente, en Finlandia, la regla se basa en que la parte que sufrirá las consecuencias desfavorables de no probar cierto hecho, es quien debe probar dicho hecho.

Si bien el mismo principio no es aplicado de manera explícita en Francia, Italia y Turquía, la regla en dichos países es aquella en que la parte que desea hacer valer un derecho debe proveer la prueba de los hechos que sustentan dicho derecho. Esto significa,

¹⁸ Gaetano Raguchi. (2009). *Il Contraddittorio nei procedimient tributari*. Torino, Editorial G. Giappichelli, 248p.

¹⁹ Leidhammar, B. (2011) “Burden of Proof” General Report EATLP Conference 2-4 June, 3p.

en la práctica, que el mismo principio mencionado anteriormente es aplicado en estos países”²⁰.

La EATLP ha señalado además, que “de acuerdo a la ley Noruega, Americana y Griega, el contribuyente tiene la carga de proveer la prueba de todos los hechos relevantes en la materia. En Noruega, esa regla se basa en el principio de autodeterminación de los impuestos y en Grecia el contribuyente debe probar la veracidad de sus declaraciones. En Estados Unidos, se considera que el contribuyente tiene mayor información tanto de ingresos como de gastos que la administración tributaria. Estos países hacen una diferencia de carga probatoria, como la mayoría de los países, entre gastos e ingresos.

Aparte de los demás países, la ley Austriaca generalmente hace recaer la carga de la prueba en la administración tributaria. Sin embargo, el contribuyente debe cooperar dando cumplimiento a una serie de deberes, tales como revelar todos los hechos relevantes que pudieran configurar una obligación tributaria”²¹.

2.2 España.

El artículo 105 de la Ley General Tributaria española (en adelante LGT), establece:

1. “En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.
2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.”

Teniendo presente lo señalado en la disposición legal citada, Juan Martín Queralt, sostiene que actualmente en el derecho tributario español existe un régimen de carga probatoria que sigue la norma general en materia de distribución de la carga de la prueba establecida en el Derecho Civil, al señalar:

“La carga de la prueba es un concepto no demasiado perfilado en el proceso contencioso, que se limita a ser tributario de la doctrina civilista, a partir de lo establecido en

²⁰ Ídem.

²¹ Leidhammar, B. ob cit. 3p.

los artículos 1214 y SS. del Código Civil. La importancia del expediente administrativo en nuestra jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba, paradójicamente, tiene interés sólo cuando hay una falta o ausencia de prueba de hechos relevantes. En este caso, el Tribunal debe hacer la imputación lógica a la parte que quebrantó el *onus probandi*. En derecho tributario, la carga de la prueba tiene, por otra parte, una referencia específica en el artículo 114 (actual 115) de la LGT, que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas”²².

Por otra parte, García de Enterría y Fernández Rodríguez sostienen que la presunción de legitimidad del acto administrativo, que desplaza la carga de accionar al administrado, no implica necesariamente un desplazamiento de la carga de probar dentro del proceso, según los señalados autores el administrado tendrá la carga de impugnar esta decisión y de justificar su ilegalidad, pero para hacerlo le bastaría invocar la desatención de la carga de la prueba que incumbía a la Administración, argumento formal que no le grava a él en el proceso con la carga de hacer una prueba contraria²³.

Pérez Royo, en afinidad con García de Enterría y Fernández, aporta lo siguiente:

“En los procedimientos tributarios, al igual que en los procedimientos administrativos en general, se sustancian cuestiones de hecho y cuestiones jurídicas o de aplicación de normas. Respecto de las primeras, las cuestiones de hecho, el factor fundamental es la prueba. Cuestión ésta a la que la LGT dedica varios artículos (arts.105 a 108 principalmente)”²⁴.

En seguida el señalado autor analiza el artículo 105 de la LGT, de la siguiente manera:

“La primera de estas reglas concierne el deber de probar que incumbe a cada una de las partes en el procedimiento, es decir, la Administración y los interesados u obligados tributarios. Se trata de la regla general de que quien ejercite una pretensión ha de probar los

²² Queralt, JM. (2014). Derecho Tributario. España: Aranzadi. 362-363p.

²³ García de Enterría, E., & Fernández T., (2001), Curso de derecho administrativo, Madrid: Civitas, 502p.

²⁴ Fernando Pérez Royo. (2016). Derecho Financiero y Tributario: Parte General. Pamplona, Editorial Lex Nova, pp. 225.

hechos que la sustentan. O, como dice el art. 105 LGT, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”²⁵.

Por su parte, Javier Pérez afirma que en cualquier gestión jurídica se debe probar lo alegado, y esto no es distinto en el Derecho Tributario. Este autor sostiene que en los procedimientos tributarios se producen por un lado situaciones de deber, por parte de los particulares, que se concretan en la exhibición o entrega a la Administración de cierta documentación. Ahora bien, esta situación, más que una carga para el particular, constituiría un deber cuyo incumplimiento es constitutivo, según el art. 203 de la LGT, de una infracción tributaria. Por otro lado, se darían situaciones de potestad y deber, que se concretan en el requerimiento por parte de la Administración de justificantes y documentos o en la realización de actuaciones de comprobaciones e inspección. En base a esto, sostiene que teniendo en cuenta que en el procedimiento de aplicación de los tributos no hay una auténtica actividad probatoria, tampoco podría hablarse de una auténtica carga de la prueba²⁶.

Según el autor citado, la LGT en su art. 105 (antes citado), recoge el principio de la carga de la prueba en la aplicación de los tributos. Este precepto hace referencia a la prueba de hecho, es decir, para probar la titularidad de un derecho hay que probar los hechos en virtud de los cuales surgen una serie de efectos. Cabe señalar que el autor citado asocia al vocablo *hechos* a cualquier acontecimiento o situación susceptible de constituir un presupuesto de aplicación de la norma jurídica²⁷.

En este contexto, la actividad probatoria podría ser llevada a cabo no sólo por el administrado sino también por la administración, ya que del art. 105 de la LGT se desprende que la Administración ha de probar sus afirmaciones.

Para el autor citado, el alcance del art. 105.1 de la LGT es que: “la administración deberá adecuar los actos a los antecedentes de que disponga, con el fin de, si llega el caso, estar en condiciones de probar ante un órgano judicial los hechos que le resultan favorables a la administración y desfavorables al particular, y que han servido para dictar el acto

²⁵ Idem. 225p.

²⁶ Pérez, J. (2006). La Prueba en los Procedimientos Tributarios. España: Universidad del País Vasco. pp. 64.

²⁷ Ídem. pp. 64.

impugnado. En los procedimientos tributarios, el órgano administrativo ha de fijar los hechos de tal forma que, ante una posible impugnación, prevalezca el acto administrativo”²⁸.

Respecto a la actividad probatoria que corresponde a la Administración, Javier Pérez expone que dicha actividad se desarrolla en una fase extra-procesal, sin embargo, el hecho de que tal actividad se haya desarrollado sin un control jurisdiccional no exime a la administración de la obligación de demostrar en la vía jurisdiccional que el acto de liquidación se ha llevado a cabo de forma legítima, basado en datos reales o en criterios inductivos o deductivos, en los casos que la ley lo requiera²⁹. Basado en lo expuesto se puede hablar de una carga probatoria de la Administración que tiene como presupuesto una actividad desarrollada por sus órganos en el procedimiento encaminado a liquidar el tributo.

2.3 Estados Unidos de Norte América.

2.3.1 La controversia a nivel del Internal Revenue Service.

Para efectos de dar al lector una visión general del procedimiento de cobro de impuestos, recurrimos al autor Hugo Hurtado, quien ha señalado que: “El *Internal Revenue Service* (IRS) es la institución encargada de fiscalizar el pago de impuestos federales en Estados Unidos. La fiscalización inicial está a cargo de un auditor quien en caso de detectar alguna disconformidad, notifica al contribuyente para que subsane la diferencia. Si el contribuyente acata el reporte del funcionario, se resuelve el problema, pero si no lo hace, el auditor envía una carta para que dentro de 30 días pague o presente una apelación ante un Oficial de Apelaciones”³⁰.

Así, el “Oficial de Apelaciones es por regla general un funcionario más calificado y con más experiencia que el auditor y su objetivo es llegar a un acuerdo con el contribuyente en miras de evitar un litigio tributario. Con dichos fines lleva efecto una serie de entrevistas y reuniones con el contribuyente y/o sus representantes. La información y declaraciones

²⁸ Pérez, J. op. cit., pp. 64.

²⁹ Pérez, J. op. cit., pp. 65.

³⁰ Hurtado, H. (2008) ¿Es el modelo del tribunal tributario estadounidense aplicable en Chile? Santiago: Revista Chilena de Derecho, vol. 35 N°3, 601-603p.

entregadas en estas reuniones no pueden por regla general ser utilizadas en juicio, ya que esto podría afectar la posibilidad de llegar a un acuerdo”³¹.

De esta manera, durante toda la instancia administrativa ante el IRS, el contribuyente puede recurrir a la figura del *Taxpayer Advocate*, quien busca protegerlo, en caso que el IRS vulnere sus derechos denegando o dilatando devoluciones o exigiendo mayores requisitos que los determinados en la ley para ciertos procedimientos.

Si las partes no llegan a una transacción, el contribuyente será notificado por el Oficial de Apelaciones para que dentro de 90 días presente un reclamo ante el Tribunal Tributario.

2.3.2 Proceso ante el Tribunal Tributario.

En el contexto de un litigio tributario, el autor citado agrega:

“Si el contribuyente no está de acuerdo con el IRS, tiene tres opciones para resolver el litigio: (i) Pagar el impuesto y recurrir a la Corte del Distrito (*District Court*); (ii) Pagar el impuesto y recurrir a la Corte Federal de Reclamos (*Court of Federal Claims*) y (iii) No pagar el impuesto y recurrir al Tribunal Tributario de Estados Unidos, el cual tiene jurisdicción nacional y su sede en Washington DC. El tribunal está constituido por 19 jueces regulares y por 5 jueces para casos abreviados. Además, existen algunos jueces regulares que se han retirado pero que aún revisan algunos casos. Cada juez tiene asistentes letrados y asistentes administrativos, contando con 238 personas que atienden todas las materias no jurídicas relacionadas a estos litigios.

El caso comienza con la remisión por carta certificada de un reclamo (*Petition*) al Tribunal Tributario, para que resuelva el asunto controvertido. El contribuyente puede pedir que el caso sea revisado en un procedimiento simplificado, llamado "*S Case*". Este último se caracteriza por ser un proceso para litigios cuya cuantía no excede US\$ 50.000 y ser un proceso abreviado cuyas normas procesales están diseñadas para permitir a personas no letradas comparecer en juicio. Una copia del reclamo es enviado al IRS para que la conteste

³¹ Ídem.

debiendo hacerse cargo de todas las alegaciones del reclamante ya que de lo contrario podría concederse el hecho alegado. Normalmente no se confiere traslado al contribuyente.

Realizado lo anterior, el juez llama a las partes a realizar "*estipulaciones*", proceso en el cual deben consignar todo aquello en lo que están de acuerdo, dejando para resolución del juez solo los hechos controvertidos.

Terminado el proceso de "*estipulaciones*" se procede a la vista de la causa en una audiencia oral. Las partes deben presentar un Memorando previo al juicio en el cual resumen sus pretensiones y se acompañan las pruebas que se harán valer en juicio (testigos, peritos, documentos, etc.).

Concluida la vista de la causa, las partes pueden presentar escritos con observaciones dejando el caso en condiciones de ser fallado por el juez. El juez decidirá el caso utilizando el estándar de preponderancia de la prueba. Lo anterior significa que el juez no necesita una convicción absoluta del hecho, sino que otorgará la razón a aquel que tenga más probabilidades de estar en lo correcto.

El juez que conoció la causa redacta la sentencia y se la envía al Juez Jefe del Tribunal Tributario para su conocimiento. Si a este le parece bien el fallo, lo devuelve al juez redactor (lo cual constituye la regla general) pero si considera que debe ser revisada por otros jueces, como por ejemplo en caso que la sentencia contravenga una circular del IRS, se la envía al resto de los jueces regulares. Si ninguno de ellos manifiesta disconformidad, la sentencia es confirmada y si hay diferencia de opinión se cita al pleno el que resuelve el conflicto³².

Agregamos que las sentencias son susceptibles de recursos de reconsideración y de apelación ante el Circuito de la Corte de Apelaciones que corresponda a la residencia del contribuyente o al lugar donde la persona jurídica esté constituida.

³² Hurtado, H. ob cit. 604p.

Si el contribuyente obtiene un fallo desfavorable en la Corte de Apelaciones respectiva, puede recurrir a la Corte Suprema, pero en este caso, ésta a su arbitrio puede decidir si conocerá el caso.

2.3.3 Criterio hasta 1998.

Hasta 1998 la normativa general tributaria en Estados Unidos disponía que el contribuyente era el requirente ante la Corte de Impuestos de Estados Unidos, y en consecuencia es él quien tiene en principio la carga de probar lo que alega, ello en virtud de que las decisiones adoptadas por el Internal Revenue Service (en adelante también como “IRS”) están investidas de una presunción de legitimidad. En ésta línea resolvió la Corte Suprema de dicho país:

“The Commissioner of Internal Revenue resorted to that standard in assessing the petitioner’s income, and found that the payments in controversy came closer to capital outlays than to ordinary and necessary expenses in the operation of a business. His ruling has the support of a presumption of correctness, and the petitioner has the burden of proving it to be wrong”³³.

Lo que hemos traducido de la siguiente manera:

“El Comisionado de Rentas Internas recurrió a esa norma al evaluar los ingresos del peticionario y descubrió que los pagos en controversia se acercaban más a los desembolsos de capital que a los gastos ordinarios y necesarios en la operación de una empresa. Su decisión tiene el respaldo de una presunción de legitimidad, en consecuencia, el solicitante tiene la carga de probar que está equivocada”.

La Corte Suprema de Estados Unidos reconoce la existencia de una presunción de legitimidad a favor del IRS, y por lo tanto corresponde al requirente soportar la carga de probar el error de la Administración.

³³ Segal, M. (2007), Who Bears the Burden of Proof in Taxpayer Suits against the IRS, Pittsburgh Tax Review, vol. 4, 162p.

A mayor abundamiento, la Corte Suprema de Estados en el caso *Danville Plywood Corp. v. United States* de 1989, señaló lo siguiente:

“The plaintiff not only has the burden of proof of establishing that the Commissioner’s determination was incorrect, but also of establishing the merit of its claims by a preponderance of the evidence. In short, to prevail, plaintiff is compelled to introduce probative evidence that would lead the court to conclude that the facts upon which it relies (to prove the deductibility of subject expenses) are, at the very least, probably true”³⁴

Párrafo que hemos traducido de la siguiente manera:

“El demandante no solo tiene la carga de la prueba de establecer que la determinación del Comisionado fue incorrecta, sino también de establecer el mérito de sus reclamos por una preponderancia de la evidencia. En resumen, para prevalecer, el demandante se ve obligado a presentar evidencia probatoria que lleve al tribunal a concluir que los hechos de los que depende (para probar la deducibilidad de los gastos del sujeto) son, al menos, probablemente ciertos.”

En este caso la Corte Suprema de Estados Unidos sostuvo que el contribuyente no sólo debe probar que la determinación impositiva realizada por el IRS ha sido incorrecta, sino que además debe probar los hechos que sustentan su petición, de tal manera que la prueba presentada por el contribuyente permita deducir que al menos, dichos hechos, son probablemente verdaderos.

2.3.4 Criterio después de 1998.

Luego de que existiera un importante flujo de litigios en relación a la distribución de la carga de la prueba en litigios tributarios, el Congreso de Estados Unidos dictó la Sección N° 7491 como parte del plan de reestructuración del IRS, en 1998.

El cuerpo legal que actualmente rige a las *United States Tax Courts* (en adelante Cortes de Impuestos) corresponde a las *Rules of Practices and Procedure of the United*

³⁴ Finley, J. & Karnes, A., ob. cit. 63p.

States Tax Court (en adelante Reglas de Prácticas y Procedimientos de la Corte de Impuestos de los Estados Unidos).³⁵ La regla N° 142 (a) dispone:

“(1)The burden of proof shall be upon the petitioner, except as otherwise provided by statute or determined by the Court; and except that, in respect of any new matter, increases in deficiency, and affirmative defenses, pleaded in the answer, it shall be upon the respondent. As to affirmative defenses, see rule 39.

(2) See Code section 7491 where credible evidence is introduced by the taxpayer or any item is reconstructed by the Commissioner solely through the use of statistical information on unrelated taxpayers, or any penalty, addition to tax, or additional amount is determined by the Commissioner”.

Hemos traducido el texto de la siguiente manera:

“La carga de la prueba recae sobre el peticionario excepto cuando el estatuto diga lo contrario o así lo determine la Corte; y en excepción a ello, respecto a cualquier nuevo asunto, aumentos en la diferencia de impuestos, o defensas meramente afirmativas alegadas en la contestación, recaerá sobre el demandado. En relación a defensas afirmativas, ver regla 39.

Véase la sección 7491 del Código cuando evidencia creíble es presentada por el contribuyente, o cualquier materia es sostenida por el Comisionado sólo mediante el uso de información estadística de contribuyentes no relacionados; la imposición de una pena; aumento de carga impositiva o base imponible adicional determinada por el Comisionado.”

A su vez, la sección 7491 establece, en cuanto a carga de la prueba se refiere:

“(a) Burden shifts where taxpayer produces credible evidence.

(1) General Rule.

³⁵ Disponible en: <https://www.ustaxcourt.gov/rules.htm>

If, in any court proceeding, a taxpayer introduces credible evidence with respect to any factual issue relevant to ascertaining the liability of the taxpayer for any tax imposed by subtitle A or B, the Secretary shall have the burden of proof with respect to such issue.

(2) Limitations. Paragraph (1) shall apply with respect to an issue only if-

(A) the taxpayer has complied with requirements under this title to substantiate any item;

(B) the taxpayer has maintained with the requirements under this title has cooperated with reasonable request by the Secretary for witnesses, information, documents, meetings, and interviews; and

(C) in the case of partnership, corporation or trust, the taxpayer is described in Section 7430

(c) (4) (A) (ii).

(3) Coordination

Paragraph (1) shall not apply to any issue if any other provision of this title provides for a specific burden of proof with respect to such issue.

(b) Use of statistical information on unrelated taxpayers.

In the case of an individual taxpayer, the Secretary shall have the burden of proof in any court proceeding with respect to any item of income which was reconstructed by the Secretary solely through the use of statistical information on unrelated taxpayers.

(c) Penalties.

Notwithstanding any other provision of this title, the Secretary shall have the burden of production in any court proceeding with respect to the liability of any individual for any penalty, addition to tax, or additional amount imposed by this title”.

Dicha disposición ha sido traducida por nuestra parte como sigue:

“(a) La carga de la prueba se invierte cuando el contribuyente produce evidencia creíble.

(1) Regla General.

Si, en cualquier procedimiento de la corte, un contribuyente introduce evidencia creíble respecto a cualquier hecho relevante que sirva para determinar la responsabilidad del contribuyente por cualquier impuesto señalado por los subtítulos A o B, el Secretario tendrá la carga de probar respecto de dicho hecho.

(2) Limitaciones. El Párrafo (1) se aplicará respecto a un caso sólo si:

(A) el contribuyente ha cumplido con los requisitos de este título para justificar cualquier objeto.

(B) el contribuyente ha mantenido todos los registros requeridos por este título y ha cooperado con los razonables requerimientos del Secretario en relación a testigos, información, documentos, juntas, y entrevistas; y

(C) en el caso de sociedades, corporaciones o fideicomiso, el contribuyente corresponde a aquellos descritos en la sección 7430 (c) (4) (A) (ii).

(3) Coordinación.

El Párrafo (1) no tendrá aplicación si otro precepto de este título provee una carga de la prueba específica respecto al caso.

(b) Uso de información estadística respecto a contribuyentes no relacionados.

En el caso de un contribuyente individual, el Secretario tendrá la carga de probar en cualquier procedimiento de la corte respecto a cualquier ingreso (del contribuyente) que ha sido reconstruido por el Secretario sólo por medio del uso de información estadística de contribuyentes no relacionados.

(c) Penalizaciones.

Sin perjuicio de cualquier otra disposición de este título, el Secretario tendrá la carga de producir en cualquier procedimiento judicial respecto a la responsabilidad de cualquier individuo por cualquier multa, adición al impuesto o monto adicional impuesto por este título”

Como puede observarse, el citado cuerpo legal señala que la carga de la prueba puede invertirse o alterarse dentro de ciertos procedimientos y cumpliendo ciertos requisitos. Esto ocurre cuando el contribuyente aporta *credible evidence* en relación a un hecho relevante respecto a la responsabilidad tributaria que el IRS le ha impuesto. Cabe hacer presente que la citada sección no define lo que se debe entender por *credible evidence*³⁶. Sin embargo, existen ciertas limitaciones a esta regla: la Sección 7491 no permite que la carga probatoria se invierta en casos en los que el contribuyente es una *large partnership*, una *corporation*, o un *trust*. Además, para que aplique la sección señalada, es necesario que el contribuyente haya dado cumplimiento con ciertas obligaciones, tales como: mantener registros, y cooperar con la fiscalización. Adicionalmente también se invierte la carga de la prueba cuando el IRS utiliza información estadística que proviene de contribuyentes ajenos al caso con el fin de reconstruir el ingreso de su contraparte³⁷.

2.3.5 Análisis doctrinal y jurisprudencial.

Melissa Ellen Segal realizó un estudio en relación al problema de quien debe solventar la carga de la prueba en litigios entre contribuyentes y el IRS en Estados Unidos. La citada autora señala: “cuando un contribuyente demanda al Servicio solicitando un reembolso o contestando un requerimiento impositivo, es el peticionario quien debe probar que el Servicio erró al establecer la responsabilidad del contribuyente. Asumiendo que el contribuyente logra acreditar el error del Servicio, aún es necesario determinar la responsabilidad tributaria del contribuyente”³⁸.

El estudio citado tuvo por material de investigación sentencias de siete Cortes de Apelaciones de Estados Unidos en relación a la carga de la prueba. De manera unánime en dichas sentencias los tribunales sostuvieron que corresponde al contribuyente probar el error que supuestamente ha cometido el IRS, denunciado por el peticionario.

Sin perjuicio de lo anterior, los fallos en comento sostuvieron posiciones diversas al momento de determinar quién debe soportar la carga de la prueba de los hechos que

³⁶ Segal, M. (2007), Who Bears the Burden of Proof in Taxpayer Suits against the IRS, Pittsburgh Tax Review, vol. 4, 162p.

³⁷ Finley, J. & Karnes, A., ob. cit. 63p.

³⁸ Ídem. pp.155.

sustentan la reconvención del Servicio contra el contribuyente en casos de devolución de impuestos.

De esta manera, tres sentenciadores sostuvieron que la carga de la prueba para ambas acciones descansa completamente en el contribuyente (*DeLorenzo v. United States*; *Rexach v. United States* & *Psaty v. United States*); y cuatro fallos sostuvieron que la carga de la prueba se invierte en contra del Servicio, quien debe probar la responsabilidad tributaria del contribuyente (*Keogh v. Commissioner*, *Sinder v. United States*; *Carson v. United States* & *Higginbotham v. United States*)³⁹.

La autora citada resume los argumentos que utilizaron las Cortes en favor de que la carga de la prueba deba descansar en el contribuyente, de la siguiente manera:

- a) Incentivar al contribuyente a mantener registros de sus operaciones tributarias.
- b) Promover una administración eficiente del *Internal Revenue Code*.
- c) Promover la equidad entre contribuyentes que busquen un reembolso del Servicio, asegurando de esta manera que los contribuyentes que paguen la totalidad del impuesto debido y aquellos que sólo hagan un pago parcial antes de accionar contra el Servicio buscando un reembolso, tengan la misma carga probatoria.
- d) Resolver lo contrario significaría un mayor costo en materia de cobro de impuestos para el gobierno e incentivaría a los contribuyentes a mantener registros imprecisos.

En contraposición de la postura anterior, cuatro Cortes resolvieron invertir la carga de la prueba contra el Servicio, cuando el caso involucra una reconvención por parte del IRS contra el contribuyente, en razón de que el IRS como demandante reconvencional debe probar lo que alega, esto es, la responsabilidad tributaria que reclama.

De esta manera, en el caso *Keogh v. Commissioner*, el IRS alegó que Keogh, un *dealer* de casino, había declarado un impuesto menor al debido por concepto de propinas. La Corte ordenó al contribuyente probar el error que había cometido el Servicio al determinar el impuesto debido. Una vez que el contribuyente aportó prueba suficiente (*credible evidence*) al proceso, la Corte alteró la carga de la prueba contra el IRS, quién ahora debía

³⁹ Segal, M. ob. cit. pp. 156.

probar cuánto impuesto debía pagar el contribuyente, y si es que efectivamente debía pagar impuestos. Aún más, dicho tribunal sostuvo que en demandas de cobro de impuestos, la carga de la prueba recae en el IRS⁴⁰.

En los casos *Sinder v. United States*; *Carson v. United States* y *Higginbotham v. United States*, los sentenciadores sostuvieron: “una vez que el contribuyente ha probado por preponderancia de la evidencia el error en que ha incurrido el Servicio, es el gobierno quien debe probar cuanto es lo que el contribuyente le debe actualmente en materia de impuestos”⁴¹.

2.4 Italia.

2.4.1 Exégesis.

La regla general de carga probatoria en Italia se encuentra regulada en el artículo 2697 del Código Civil de dicha legislación, el que señala:

“(Carga de la prueba). Cualquiera que quiera hacer valer un derecho ante un tribunal debe probar los hechos constituyen la base de su pretensión. Cualquier persona que objeta la ineficacia de estos hechos o afirma que un derecho ha sido modificado o extinguido debe probar los hechos sobre los cuales dicha excepción está basada”.

2.4.2 Análisis doctrinal.

En el pasado existió controversia respecto al *onus probandi* en relación a las acciones de impugnación, por mucho tiempo la jurisprudencia atribuyó la carga probatoria al recurrente, existía la premisa de que la carga de probar siempre debía recaer sobre el actor, invocando la presunción de legitimidad del acto administrativo.⁴²

⁴⁰ *United States v. Stonehill*, 702 F.2d 1288 (9° Cir. 1983), citado por Segal, M. ob. cit. pp. 160.

⁴¹ Segal, M., op. cit., pp. 161.

⁴² Ídem. pp. 305.

Francesco Tesauro, sostiene lo siguiente: “no debieran existir problemas cuando el juez tributario es requerido mediante una acción declarativa o condenatoria: rigen aquí también las reglas del proceso civil”⁴³.

Según el citado autor, actualmente en Italia es escasa la doctrina que sostiene que la carga de la prueba grava al recurrente, señala el autor: “se ha establecido que la carga de la prueba no depende de la posición procesal de quien actúa, sino de las características de la situación sustancial, sobre la cual incide el proceso; las acciones de impugnación no son acciones de determinación negativa de la deuda impositiva y, de todas maneras, no siempre las acciones de determinación negativa implican que la carga de la prueba incumba al actor; en fin, hoy nadie cree en la presunción de legitimidad del acto administrativo y nadie piensa que ella exima a la Administración de probar los hechos que afirma”⁴⁴.

Enrico Allorio sostiene que “en general, en Italia, la carga probatoria recae en la Administración: ella debe probar los hechos invocados como fundamento de la decisión impugnada; si así no fuere, no se entendería por qué las leyes tributarias están colmadas de presunciones legales a favor de la administración”⁴⁵.

Francesco Tesauro añade que “en el proceso debe constar la prueba del hecho que funda la decisión que ha tomado la Administración, si el hecho afirmado no es probado, la decisión deviene en infundada, y en consecuencia, debe ser anulada”⁴⁶. Según lo postulado hasta aquí, de la doctrina en comento podemos colegir que en Italia, por regla general, la Administración es quien sostiene la carga de probar en materia tributaria.

Otro referente de la doctrina italiana en la materia en comento es Augusto Fantozzi, quien afirma: “en el pasado, se consideraba que el acto de determinación, como acto administrativo, estaba amparado por una presunción de legitimidad, en el sentido de que el contribuyente impugnando, tendría la carga de probar la inexistencia de los presupuestos de hecho en los cuáles se fundaba. La doctrina niega ahora tal requisito al acto de

⁴³ Tesauro, F., (2000), *Istituzioni di Diritto Tributario*, Italia: Wolters Kluwer. pp. 304.

⁴⁴ Tesauro, F. op. cit. 304p.

⁴⁵ Allorio, E., citado por Tesauro, F. ob. cit., 305p.

⁴⁶ Tesauro, F. op. cit. 304p.

determinación y reconduce correctamente el problema a aquel más general de la motivación y de la prueba”⁴⁷.

En la misma línea, continúa el autor: “ya nadie duda que a la oficina que determina le incumbe, en el curso del procedimiento de determinación, la carga de probar los hechos constitutivos de la pretensión, de lo que deriva una particular lectura, en los distintos términos formales y sustanciales del art. 2.697 del CC, según el cual quien quiere hacer valer un derecho en juicio debe probar los hechos que constituyen su fundamento, mientras quien exceptúa la ineficacia de esos hechos o bien exceptúa que el derecho se ha modificado o extinguido debe probar los hechos cuya excepción se funda. No se puede, por ende, dudar razonablemente de la necesidad que la oficina indique, en la decisión sujeta a impugnación, si no los elementos de prueba que pone como fundamento, los presupuestos de hecho y las razones jurídicas que han determinado el contenido en relación a los resultados que, por lo tanto, deben aparecer en la motivación”⁴⁸.

Por su parte, Raffaello Lupi, sostiene que “el contribuyente debe mostrarse activo para impugnar de manera tempestiva los actos impositivos con los que se encuentra en desacuerdo, sin embargo, es siempre la Administración quien debe probar por medio del fundamento de sus pretensiones.”⁴⁹ Para este autor, “sería paradójico que el contribuyente, encargado de la función de autodeterminar el tributo, fuera objeto de rectificaciones basadas en vagas estimaciones de una vez, haciendo cargar con la prueba de la mayor base imponible determinada por la Administración, prueba que es imposible para el contribuyente. Dado el caso, si el contribuyente de manera oportuna impugna el acto impositivo señalado, este debe ser anulado por el juez, cuando no resulta fundado en argumentos convincentes”⁵⁰.

Enrico Allorio señala que “la doctrina y la jurisprudencia italiana han estimado aplicable al proceso tributario el principio de la carga de la prueba que, según la regla general del Código Civil, grava a la Administración con la prueba de los hechos afirmados en el acto impositivo, la que debe satisfacerse en la motivación del mismo. Al contribuyente le

⁴⁷ Fantozzi, A. (2012). *Diritto Tributario*. Italia: UTET Giuridica. pp. 209.

⁴⁸ *Ídem*, pp. 332.

⁴⁹ Lupi, R. (2016) *Compendio di Diritto Tributario*. Italia: Dike Giuridica Editrice. 58p.

⁵⁰ *Ídem*.

corresponde la carga de probar los hechos impeditivos, modificativos o extintivos de aquellos invocados por la oficina como fundamento de su pretensión impositiva⁵¹.

Volviendo a Fantozzi, nos da cuenta de que dentro del proceso fiscalizador, la Administración puede ejecutar una determinación rectificadora o una de oficio, en la cual podrá hacer valer una determinación del supuesto tributario distinto del que efectuó el contribuyente, la prueba de los hechos que fundamentan esta medida corresponde primeramente a la Administración⁵². Cabe señalar que, según los postulados de Lupi, en la legislación en comento si el acto impositivo de determinación del impuesto se encuentra viciado, aunque sea congruente con la realidad fáctica del presupuesto de hecho impositivo, carece de validez para llevar a cabo lo pretendido por dicho acto⁵³.

A su vez, Raffaello Lupi nos señala que “la carga de la prueba también puede recaer sobre el contribuyente, cuando la ley señala que determinados hechos deben ser probados por el contribuyente, será él quien deba aportar la documentación, por ejemplo: en caso de gastos deducibles o acciones de reembolso en caso de pago de pago de lo no debido⁵⁴.”

Lupi, asimismo sostiene que existe la obligación de la Administración de “informar de manera debida al contribuyente, con el fin de que pueda ejercer su derecho a recurrir de los actos impositivos de los que pueda ser objeto, derecho que no podría ser ejercido sin la información necesaria proporcionada por la Administración. Esta necesidad de información es consecuencia de la idoneidad de las determinaciones impositivas para convertirse en definitivas en caso de no ser impugnadas tempestivamente. No sería conforme a derecho obligar al contribuyente a iniciar un proceso judicial con el único fin de conocer las razones, motivos o fundamentos por los cuales ha sido objeto de un acto de determinación impositiva contrario a su autodeterminación⁵⁵.”

⁵¹ Allorio, E. (1969) *Diritto processuale tributario*, Torino: Unione Tipografico Editrice Torinese. pp.384.

⁵² Fantozzi, A. op. cit. 333p.

⁵³ Ídem..

⁵⁴ Lupi, R. op. cit. 59p.

⁵⁵ Lupi, R. op. cit. 59p.

3. La carga de la prueba tributaria en nuestro ordenamiento jurídico.

3.1 La carga de la prueba en Derecho Civil.

La teoría de la carga de la prueba es la que “determina las consecuencias de la incertidumbre de un hecho, sin que importe la circunstancia de que una u otra de las partes, o las dos, o el Tribunal, se hayan preocupado en el sentido de hacerlo constar”⁵⁶. La carga de la prueba es “la noción procesal, que contiene la regla de juicio por medio la cual se indica al juez cómo debe fallar, cuando no encuentra en el proceso pruebas que le den certeza sobre hechos que deben fundamentar su decisión, e indirectamente establecer a cuál de las partes le interesa la prueba de tales hechos, para evitar las consecuencias desfavorables a ella o favorable a la otra parte”⁵⁷.

Así, el *onus probandi* en derecho civil se manifiesta principalmente en la prueba de la existencia de una obligación (que corresponde al acreedor) y en la prueba de la extinción de la obligación (que corresponde al deudor), lo que se refleja en el artículo 1.698 del Código Civil, a saber:

“Incumbe probar las obligaciones o su extinción al que alega aquéllas o ésta. Las pruebas consisten en instrumentos públicos o privados, testigos, presunciones, confesión de parte, juramento deferido, e inspección personal del juez”.

Cabe hacer presente que la regla chilena es una redacción concentrada de la misma idea que postula el artículo 1.315 del Código Civil francés:

“Aquel que reclama la ejecución de una obligación debe probarla. Recíprocamente, aquel que se pretende liberar, debe justificar el pago o el hecho que produjo la extinción de la obligación”.

Por otro lado es necesario señalar que, históricamente, en los primeros proyectos del Código Civil no se incluyó esta norma. Sólo aparece por primera vez en la primera revisión del proyecto inédito de 1.853.

⁵⁶ Rosenberg, L. ob. cit. pp. 25.

⁵⁷ Devis, H. (1988). Teoría General de la Prueba Judicial, Buenos Aires: Zavala Editoriales, pp. 25.

En relación a la interpretación que debe darse a la normativa en comento, nos remitimos a Claro Solar, quien concluye que: “no es admisible una interpretación literal, debiendo considerarse que el Código no contiene otras reglas respecto a la prueba de los derechos y obligaciones patrimoniales y, por tanto, las reglas de los artículos 1698 y siguientes son generales por su propia naturaleza de modo que no habría ningún razonamiento lógico para limitarlas a las obligaciones convencionales únicamente, ni tampoco para limitarlas a la prueba de la existencia de las obligaciones convencionales y no incluir todos los modos de extinguir obligaciones”⁵⁸.

La Jurisprudencia ha reconocido esta interpretación amplia, como lo refleja la sentencia emitida por la Corte Suprema, en materia de casación de fecha 20 de Junio de 1962, y que señala que: “si la demandada sostuvo que los cheques entregados por ella fueron en cancelación de la deuda que se le cobró, a ella correspondía probar este hecho extintivo de la obligación, por ordenarlo así el inciso primero del artículo 1698 del Código Civil”⁵⁹.

Además, el tribunal citado por sentencia de fecha 23 de Julio de 1.965, determinó que le corresponde a la parte probar el hecho modificativo que alega. De este modo señala que “viola el artículo 1.698 del Código Civil la sentencia que exonera al reclamante de probar que las deudas de que se tratan eran incobrables”.⁶⁰ En este caso, sobre impuesto a la renta, la sentencia determinó correctamente que era el contribuyente que le agrega a la deuda la calidad de incobrable, quien debía probar su afirmación.

En relación a la naturaleza que reviste la normativa en comento, conforme a jurisprudencia de carácter reciente, en causa rol N° 10.649-2015, de fecha 1 de junio de 2016, emanado de la primera sala de la Corte Suprema, en autos sobre demanda de indemnización de perjuicios por responsabilidad extracontractual, dicho tribunal en su considerando octavo señala: “Que sin perjuicio de lo anterior, cabe pronunciarse respecto de la denuncia de infracción de leyes reguladoras de la prueba, específicamente respecto de la vulneración del artículo 1.698 del Código Civil planteada en el presente arbitrio. Debe

⁵⁸ Claro, L. (1939) Derecho Civil Chileno y Comparado. Santiago: Editorial Nascimento, tomo 12°, 659p.

⁵⁹ R.D.J., T. LIX, sec. 1°, 181p.

⁶⁰ R.D.J., T. LXII, sec. 1°, 235p.

consignarse, como lo ha reconocido reiteradamente esta Corte, que se entienden vulneradas las normas reguladoras de la prueba, fundamentalmente, cuando los sentenciadores invierten el onus probandi, rechazan las pruebas que la ley admite, aceptan las que la ley rechaza, desconocen el valor probatorio de las que se produjeron en el proceso cuando la ley les asigna uno determinado de carácter obligatorio o alteran el orden de procedencia que la ley les diere”.

Profundizando, continúa la sentencia en comentario en su considerando noveno: “Que de acuerdo a lo señalado, debe desestimarse el recurso en cuanto está fundado en la infracción del artículo 1698 del Código Civil, ya que esta norma se infringe cuando la sentencia obliga a una de las partes a probar un hecho que corresponde acreditar a su contraparte, esto es, si se altera el onus probandi”.

Con el fin de dar cuenta del alcance que la jurisprudencia actualmente da al artículo 1698 del Código Civil, conviene además tener a la vista lo establecido en causa Rol N° 18.301-2016 de fecha 23 de junio de 2016, emanado de la primera sala de la Corte Suprema, en autos sobre excepción de pago acogida en procedimiento sobre resolución de contrato de compraventa; y excepción de nulidad del contrato, rechazada, cuyo considerando noveno señala: “Que a la luz de lo razonado precedentemente debe desestimarse el recurso en cuanto está fundado en la infracción del artículo 1698 del código sustantivo el cual es solo una regla general de nuestro derecho positivo relacionada con la distribución de la carga probatoria, misma que no se aprecia infringida en autos” (énfasis añadido por nosotros).

Cómo expondremos latamente más adelante, la Corte Suprema en materia tributaria ha abogado por una interpretación literal del artículo 21 del Código Tributario haciendo inaplicable el artículo 1.698 del Código Civil en materia tributaria, haciendo recaer la carga de la prueba de manera exclusiva sobre el contribuyente. Sostenemos lo contrario, y existen fundamentos normativos para ello, teniendo presente lo que mandata el inciso primero del artículo 21 del Código Tributario, e incisos décimo, décimo cuarto, y décimo quinto del artículo 132 del mismo cuerpo normativo, disposiciones armónicas con lo establecido en la norma en comentario (cuyo contenido se analizará en profundidad más adelante). En nuestra línea, Claro Solar señala que no habría razonamiento lógico alguno para limitar el de ámbito de aplicación de la norma que glosamos (cita en página 29 del presente trabajo de investigación). A mayor abundamiento, la jurisprudencia analizada en el párrafo anterior

establece que “el artículo 1.698 del código sustantivo el cual es solo una regla general de nuestro derecho positivo relacionada con la distribución de la carga probatoria” (lo destacado es nuestro). En suma, conforme a lo razonado hasta aquí, se colige que el artículo 1.698 del Código Civil, corresponde a una regla general de nuestro derecho positivo relacionada con la distribución de la carga de la prueba, y en consecuencia, es aplicable en materia tributaria.

3.2 La carga de la prueba en materia penal.

3.2.1 Carga probatoria penal en general.

Una vez dilucidada la regla general probatoria en materia civil, resta analizar la regla general que rige en materia penal, en cuanto a carga de la prueba se refiere.

Al respecto, resulta de vital importancia tener presente el contenido del artículo 5° inciso 2° de la Constitución Política de la República:

“El ejercicio de la soberanía reconoce como limitación el respeto a los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana. Es deber de los órganos del Estado respetar y promover tales derechos, garantizados por esta Constitución, así como por los tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentren vigentes”.

El presente inciso reconoce como límite a la soberanía los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana, y además impone el deber al Estado de respetar y promover tales derechos, incluidos los establecidos en los tratados internacionales ratificados por Chile.

En dicho contexto, cabe tener presente lo establecido en el artículo 8° N° 2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, denominada Pacto de San José de Costa Rica:

“Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad”.

El numeral citado importa el principio jurídico de la presunción de inocencia en materia penal. Es en virtud del mismo, que el Código Procesal Penal en su artículo 4° reproduce el contenido del numeral citado.

En este sentido, Humberto Nogueira, explica: “El derecho a la *presunción de inocencia* forma parte del bloque constitucional de derechos, porque está asegurado y garantizado tanto en la Convención Americana de Derechos Humanos como en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. Tales derechos, de acuerdo al artículo 5° inciso 2° de la Constitución, constituyen límites a la soberanía, debiendo ser asegurados y promovidos por todos los órganos del Estado”⁶¹.

Si bien bajo la noción del principio de presunción de inocencia es posible sostener que en líneas generales la carga probatoria recae en el organismo que se encuentra facultado para ejercer el *ius puniendi*, debemos ahondar en dicho concepto. Con dicho fin recurrimos a las enseñanzas de G.A. Micheli quien explica que “en el proceso penal, no se advierte distribución en lo referido a la carga de la prueba, con la excepción de presunciones que importen hipótesis que verifican hechos”⁶².

Así las cosas, el autor citado señala que la idea de carga de la prueba no tiene sentido en el contexto penal, ya que el concepto jurídico de parte es diametralmente distinto en materia civil y penal, explicando que: “la carga no tiene la eficacia de estímulo de la actividad de las partes, puesto que no puede decirse que el Ministerio Público sea titular de un interés interno en antagonismo con el imputado”⁶³. Es decir, la razón fundamental para establecer cargas probatorias dentro de un procedimiento (la satisfacción de un gravamen jurídico en miras de obtener un beneficio propio, conforme a lo estudiado en el punto 1.2 de este trabajo de investigación) pierde sustento, en el entendido que no se perciben intereses privados contrapuestos en el ejercicio de la acción penal pública. En efecto, no es concebible entender al Ministerio Público como una parte privada “puesto que su función en el proceso penal se vincula estrechamente al hecho de que en el proceso penal existe una acusación pública y un acusado”⁶⁴.

⁶¹ Nogueira, H. (2005) Consideraciones sobre el derecho fundamental a la presunción de inocencia. Talca: Revista *Ius et Praxis*, Vol.11 N°1.

⁶² *Ibid.* 268p.

⁶³ Micheli, G. ob. cit. 272p.

⁶⁴ *Ídem.* 273p.

En el mismo sentido, Alfredo Vélez Marincode sostiene:

“Si el imputado es inocente hasta que no se acredite y declare su culpabilidad, es indudable que el dogma constitucional excluye en absoluto la carga probatoria del imputado; éste no tiene el deber de probar nada, aunque tenga el derecho de hacerlo, pues goza de una situación jurídica que no requiere ser construida sino que debe ser destruida, si no se prueba culpabilidad seguirá siendo inocente, y por lo tanto deberá ser absuelto”⁶⁵.

De lo hasta aquí razonado, concluimos que dentro del proceso penal, no es posible aplicar el concepto de carga de la prueba formal o subjetiva tratada anteriormente, ya que en dicho proceso, es el órgano persecutor el encargado de suministrar la prueba para derribar la inocencia del imputado.

Con todo, existen autores que sostienen es factible hablar de carga de la prueba en el proceso penal en un sentido objetivo y material, pues tal sentido es adquirido cuando “la cuestión se reconduce a determinar las consecuencias que han de derivarse de la falta de la prueba de los hechos”⁶⁶.

Si bien existe discusión en torno al estándar probatorio que debe observar cada uno de los intervinientes en el proceso penal, para efectos del presente trabajo de investigación nos interesa esclarecer que desde una perspectiva de garantías procesales, el mayor estándar probatorio es el de destruir la inocencia del imputado por parte del órgano persecutor, cuestión que adquiere especial relevancia en los procedimientos para la aplicación de sanciones en materia tributaria.

3.2.2 Situación en el ámbito tributario.

Una vez expuesta la visión general en materia de carga probatoria en materia penal, resta revisar cómo dicho contexto opera en materia tributaria, especialmente en los procedimientos para la aplicación de sanciones.

⁶⁵ Alfredo Vélez Marincode. (1986). Derecho Procesal Penal. Córdoba: Editorial Lerner., pp. 43.

⁶⁶ Montañes M. La presunción de inocencia: Análisis doctrinal y jurisprudencial, España: Editorial Aranzandi, 81p.

Como punto de partida, señalamos que el artículo 19 N° 3 de la Constitución Política de la República es aplicable al Derecho Administrativo Sancionador, lo que da fundamento a la aplicación del principio de presunción de inocencia e indubio pro reo en materia infraccional tributaria. A mayor abundamiento, el Tribunal Constitucional ha decidido que las garantías constitucionales del Derecho Penal son aplicables al Derecho Administrativo Sancionador. Así consta en la sentencia de fecha 27 de julio de 2006, en autos Rol 480-2006, considerandos 5º, 6º y 7º. En el fallo señalado además se citan otras sentencias del Tribunal Constitucional en las que se reconoce aplicación de tales garantías al Derecho Administrativo Sancionador. Así el considerando 9º de la sentencia Rol 244-2006, señala:

“Que, los principios inspiradores del orden penal contemplados en la Constitución Política de la República han de aplicarse, por regla general, al derecho administrativo sancionador, puesto que ambos son manifestaciones del *ius puniendi* propio del Estado”⁶⁷.

Rige entonces, en esta materia el Principio de Inocencia, que constituye un Derecho Esencial que emana de la naturaleza humana. Dicho Principio está incorporado al derecho interno, al estar reconocido en los Tratados Internacionales ratificados por Chile, a saber: el artículo 14 n° 2 del Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos y el artículo 8º n° 2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, como pudimos revisar en el punto anterior de este trabajo de investigación. De este modo, y de acuerdo al inciso 2º del artículo 5º de la Constitución Política de la República, dicho principio constituye una limitación al ejercicio de soberanía y es deber de los órganos del Estado respetarla.

Advertimos al lector que con posterioridad se expondrá un análisis extensivo de las normas contenidas en el artículo 21 del Código Tributario, sin perjuicio de ello y en consideración a la importancia que reviste conforme a la materia en estudio, adelantamos que en relación a la materia penal-tributaria se ha considerado que dicho artículo no resulta aplicable a todo el campo de reclamaciones propias del Derecho Tributario, ya que imparte reglas aplicables de manera exclusiva a las controversias que derivan de la determinación de impuestos, así el texto del señalado precepto legal reza: “la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto”⁶⁸.

⁶⁷ Sentencia Tribunal Constitucional, autos Rol 244-2006, fallo con fecha 27 de julio de 2006.

⁶⁸ Ugalde, R., García, J., Ugarte, A., ob. cit., 188p.

Así lo han sostenido Rodrigo Ugalde, Jaime García y Alfredo Soto, quienes sostienen que “cuando se trata de delitos o infracciones tributarias, no resulta aplicable el artículo 21 del Código Tributario. No puede ser de otro modo, si tenemos en cuenta que cuando se trata de infracciones tributarias lo que se está discutiendo es la aplicación de una sanción por una infracción de naturaleza administrativa o penal. Respecto a dichas sanciones propias del *ius puniendi* estatal la carga de la prueba es de la Administración, la que según los artículos 161 y 165 del Código del ramo, reviste el carácter de parte para todos los efectos legales”⁶⁹.

En refuerzo de lo hasta aquí expuesto, a continuación, citamos jurisprudencia que confirma la postura sostenida:

La Primera Sala de la Corte de Apelaciones de Coyhaique, en sentencia de fecha 5 de octubre de 2015, en causa Rol N° 6-2015, en autos sobre recurso de apelación interpuesto en subsidio de recurso de reposición en contra de la resolución que recibe la causa a prueba dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Aysen, dispuso en su considerando cuarto que:

“Con respecto a la carga de la prueba, y siguiendo la opinión del citado profesor (Renato Catalán Barahona), especialista en Derecho Tributario, luego de una lectura atenta del artículo 21 del Código Tributario, que señala textualmente: ‘Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto’, se aprecia que ésta norma no es aplicable a todos los procedimientos de reclamo contemplados en el Libro Tercero del Código Tributario, por cuanto contempla reglas aplicables exclusivamente a las controversias que derivan de aquellos actos de la administración tributaria que buscan determinar tributos, como resulta de su texto que habla de: ‘La verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto’ y que, en este sentido, se debe mencionar que en los procedimientos sancionatorios, contemplados en los artículos 161 y 165 del Código Tributario, lo que se busca es la aplicación de una sanción de naturaleza

⁶⁹ Ugalde, R., García, J., Ugarte, A., ob. cit., 200p.

administrativa, lo cual implica que se trata de consecuencias propias del ius puniendi del Estado, por lo que su determinación siempre descansa sobre la base de considerar el principio de inocencia el cual implica que el imputado es inocente hasta que no se acredite y se declare su culpabilidad, por lo que el dogma constitucional excluye en absoluto la carga de la prueba del imputado, porque éste no tiene el deber de probar nada, aunque tenga el derecho de hacerlo, pues goza de una situación jurídica que no requiere ser construida sino que debe ser destruida, de modo que si no se prueba su culpabilidad seguirá siendo inocente”.

De la sola lectura del considerando citado, se extrae que el Tribunal en comento ha aplicado a cabalidad la tesis hasta aquí expuesta, en relación a la inaplicabilidad del artículo 21 en materia de procedimientos infraccionales tributarios, así como la plena aplicación en dichos procedimientos del principio de inocencia e indubio pro reo.

A mayor abundamiento, la Segunda Sala de la Corte de Apelaciones de Valdivia, en sentencia de fecha 17 de agosto de 2015, en autos sobre recurso de apelación en contra de sentencia definitiva en materia de procedimiento infraccional por denuncia de ilícito contenido en el artículo 97 N°4 inciso 1° del Código Tributario, en su considerando cuarto dispone:

“Que la carga probatoria sobre los hechos constitutivos de la infracción en materia sancionatoria tributaria corresponda al órgano fiscalizador, pues es aquel quien pretende la aplicación de la multa en contra del denunciado, de lo que se sigue que no rige en materia infraccional la regla general de ‘onus probandi’ contenida en el artículo 21 del Código Tributario, según la cual el contribuyente tiene la obligación de probar con sus libros de contabilidad y demás antecedentes, en tanto sean obligatorios para él, la veracidad de sus declaraciones, estableciéndose así una presunción de inocencia, aunque atenuada, a favor del contribuyente que es perseguido infraccionalmente. Para tales efectos, el ordenamiento jurídico ha dotado a dicho Servicio de una serie de herramientas, a fin de facilitar su tarea fiscalizadora y la detección de actos de evasión como los denunciados en estos antecedentes. Corroborra esa aseveración la facultad del Servicio de Impuestos Internos de exigir todos los antecedentes contables y tributarios al contribuyente que es fiscalizado, incluso de exigir, además, su declaración jurada respecto de aquellos puntos contenidos en una declaración, conforme lo autorizan los artículos 59 y siguientes del Código Tributario”.

El presente considerando también da cuenta de la tesis planteada respecto a la situación de la carga probatoria en materia penal-tributaria, sin embargo, adelantamos que no estamos de acuerdo con la calificación prima facie que realiza el tribunal de la naturaleza de la norma contenida en el artículo 21 del Código Tributario, materia que será expuesta en profundidad conforme avance el presente trabajo de investigación.

3.3 Análisis del artículo 21 del código tributario.

En cuanto a la materia civil-tributaria, esto es, las controversias relativas a la determinación de tributos, corresponde analizar el artículo 21 del Código Tributario.

A continuación examinamos el contenido del artículo 21 del Código Tributario, en sus párrafos 1° y 2°:

“Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.

El Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos. En tal caso, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64 practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder. Para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero”.

A continuación se expone un análisis preliminar de la normativa citada, por nuestra parte.

De su simple lectura, se observa que la misma está compuesta por dos incisos que conviene analizar de manera separada, dado su contenido diverso.

El inciso primero establece la obligación, carga, o deber de probar la veracidad de lo declarado por el contribuyente; además de su naturaleza y el monto de las operaciones realizadas para determinar el monto de sus impuestos. La norma indica que los medios para llevar a efecto dicha determinación son los documentos, libros de contabilidad o los medios que la ley establezca. Del contenido de la norma se colige que dichos medios deben ser obligatorios o necesarios para el contribuyente. En virtud de que el sistema que opera en Chile en materia de determinación de impuestos reviste las características de un sistema de autodeterminación de los mismos por parte de cada contribuyente, resulta coherente para nosotros entender que este primer inciso exige al contribuyente probar la veracidad de los datos (por regla general numéricos) contenidos en su declaración. Además, el contribuyente debe probar la naturaleza de las operaciones, en vista de que la tributación o no de dichas operaciones descansa en la naturaleza de las mismas. Los montos de dichas operaciones también deberán acreditarse⁷⁰.

El inciso segundo, contiene dos normas. La primera parte regula los efectos de los antecedentes fidedignos, la segunda regula las consecuencias de presentar antecedentes no fidedignos. En la primera parte la normativa señala que el Servicio debe someterse a los antecedentes fidedignos que el contribuyente presenta o produce, obligando al organismo fiscal a determinar los impuestos que resulten de dichos antecedentes. Por tanto, ordena el cumplimiento de dos requisitos: (i) que el contribuyente presente los antecedentes que le son necesarios u obligatorios, y (ii) que estos antecedentes sean fidedignos. Dando cumplimiento copulativo a lo señalado, el Servicio “no podrá prescindir” de ellos, ni podrá determinar otro impuesto que el determinado en base a dichos antecedentes⁷¹.

La segunda parte del inciso segundo del artículo 21, regula los efectos de los antecedentes no fidedignos del contribuyente, estableciendo como sanción la determinación por parte del Servicio del impuesto adeudado, y la obligación del contribuyente de desvirtuar las impugnaciones del SII con pruebas. Esta parte es residual de la aplicación de las 2 normas señaladas anteriormente⁷².

⁷⁰ Endress, S. (2012) Código Tributario: Legal Publishing & Thomson Reuters, 27-28p.

⁷¹ Ídem.

⁷² Ídem.

3.3.1 Historia legislativa.

En relación a la historia legislativa del artículo 21 del Código Tributario, señalamos que el párrafo 2° del proyecto anterior al texto final tenía alusiones al vocablo *peso de la prueba*, las que fueron eliminadas toda vez que la Comisión Revisora de dicho proyecto y elaboradora del texto definitivo acordó eliminar toda alusión al señalado vocablo en razón de que el Código no contenía un principio general probatorio, según la opinión de Mario Fernández Provoste, Carlos Toretti y otros, quienes sostienen la opinión de que la cuestión de la carga probatoria en materia de obligaciones tributarias se encuentra resuelta, en defecto de la normativa tributaria, por el artículo 1698 del Código Civil⁷³.

3.3.2 Doctrina.

El artículo en comento ha sido objeto de diversas interpretaciones, las que se exponen a continuación:

3.3.2.1 El artículo 21 del Código Tributario como norma especial de carga probatoria.

A continuación se exponen los autores que adhieren a la postura señalada en el presente subtítulo:

Álamos Vera sostiene que el artículo 21 del Código Tributario, es una norma especial de carga probatoria, y como tal, determina quien asume la carga de probar las obligaciones tributarias. A la luz de esta hipótesis, dicha norma señala tres reglas cuya aplicación incide en ámbitos diferentes, así las dos primeras reglas, (incisos 1º y 2º del artículo en comento) serían aplicables en la relación fiscalizadora (etapa administrativa), mientras que la tercera regla (parte final del inciso 2º), se refiere al procedimiento de reclamo (etapa jurisdiccional). El autor concluye que en los distintos ámbitos de aplicación de esta norma, la carga de la prueba recaería exclusivamente en el contribuyente⁷⁴.

⁷³ Massone, P. ob. cit. 2272p.

⁷⁴ Álamos, E. (2009). La nueva justicia tributaria. Santiago: Edimatri., pp. 140.

3.3.2.2 El artículo 21 del Código Tributario como reiteración de la norma de carga probatoria general.

Babra Lyon es uno de los autores que ha sostenido que el artículo 21 del Código Tributario es una reiteración de la norma general establecida en el derecho común y no establece una regla del *onus probandi*, arribando a esta conclusión basado en la historia fidedigna del Código Tributario, donde se eliminó la referencia al peso de la prueba existente en el anteproyecto de Código Tributario en su párrafo 3º, Título I del Libro I, conservándose hasta hoy el epígrafe Disposiciones Varias, siendo aplicable, en virtud del artículo 2º del mismo código, las reglas generales.⁷⁵

El mismo autor concluye el Servicio tendría la carga de la prueba, atendiendo a la definición de *onus probandi* entregada por él, quien entiende que dicha carga "...lo soporta aquel sujeto que sufre las consecuencias de la falta de prueba, los efectos de la incertidumbre, sin importar cuál de las partes aporta la prueba"⁷⁶. En este sentido, quien tiene la carga de probar el hecho gravado es el Servicio, mas quien aporta la prueba necesaria, por imposición legal, sería el contribuyente.

Así, al Servicio le correspondería probar el hecho impositivo atendiendo a la clasificación de los hechos en constitutivos, modificativos, impeditivos y extintivos, acorde con el principio de legalidad y el artículo 1698 del Código Civil. Continúa el autor señalando que "es el Servicio quien rompe con la normalidad de las cosas al determinar la existencia de un impuesto o una diferencia en lo declarado por el contribuyente, por lo tanto, compete a este probar lo anterior bajo aplicación de la norma general de carga de la prueba y, en correlación, nace para el contribuyente la obligación accesoria de entregar los medios de prueba necesarios al Servicio"⁷⁷.

⁷⁵ Babra, S. (1962) Teoría de la prueba de las obligaciones tributarias. Santiago: Editorial Jurídica de Chile. 208p.

⁷⁶ Ídem.

⁷⁷ Babra, S. ob. cit. 15.

3.3.2.3 El artículo 21 del Código Tributario como complemento de la norma de carga probatoria general.

Ernesto Recoret sostiene que el artículo 21 complementa y reproduce el principio general de la prueba que inspira nuestra regla general, esto es: “corresponde la carga de la prueba a quien sostiene una pretensión contraria al estado normal de las cosas, o al que pretende destruir una situación adquirida”⁷⁸.

Según esta teoría el contribuyente sí debe probar la verdad de sus declaraciones, la concurrencia o no de un hecho gravado (dependiendo de lo que establezca en su declaración), configurando de esta forma el estado normal de las cosas; estado que el Servicio puede desvirtuar según lo establecido en el inciso 2º del artículo 21 del Código Tributario. Por último, el contribuyente tiene la facultad de reclamar contra la alteración de la normalidad impetrada por el Servicio.

En efecto, “tanto en el procedimiento administrativo tributario, como en el proceso contencioso (incoado, antes de la reforma introducida por la Ley N° 20.322, en el Director Regional del SII), el *onus probandi* en materia tributaria es exclusivo del contribuyente, a quien toca desvirtuar los hechos afirmados en la liquidación por la autoridad administrativa, las imputaciones que realice a su respecto el SII y sus fiscalizadores, en relación a sus mismas actividades, y, por cierto, acreditar sus propias afirmaciones realizadas en el reclamo a través de la contabilidad o documentación soportante”⁷⁹.

En consecuencia, el artículo 21 del Código Tributario establecería “como probar los hechos modificativos, impeditivos y extintivos, lo cual corresponde al contribuyente; como ha de reaccionar el ente fiscalizador ante la prueba entregada; y por último, qué puede hacer el contribuyente ante la reacción del Servicio. Por ende, no regularía la cuestión del *onus probandi* de las obligaciones tributarias, siendo aplicable el artículo 1.698 del Código Civil, actuando de esta manera el artículo 21 como complemento de dicho precepto legal”⁸⁰.

⁷⁸ Rencoret, E., (2004), Cuestiones procesales: prueba en materia tributaria”, Santiago: Revista de derecho Universidad Adolfo Ibañez, N° 1, 15p.

⁷⁹ Ídem.

⁸⁰ Rencoret, E. ob. cit. 16p.

Rodrigo Ugalde Prieto, sostiene en cuanto a la normativa en comento, que sería aplicable sólo a la prueba de la obligación tributaria, mas no a otros campos del Derecho Tributario (como el Derecho Tributario Infracional o el Derecho Penal Tributario). En relación al alcance de esta disposición, dicho autor es de la opinión que “la carga probatoria descansa en quien debe soportar los efectos negativos de la falta o de la insuficiencia de la prueba, esto es, aquel que debe probar para que su derecho sea reconocido”⁸¹.

El referido autor, valiéndose de la clasificación clásica de hechos constitutivos y extintivos, señala que al Servicio correspondería la carga de probar los primeros en concordancia con el artículo 1.698 del Código Civil, toda vez que es dicho organismo quien sostiene la existencia de la obligación tributaria, y a su vez, al contribuyente correspondería probar los segundos, en virtud de que una vez determinada su existencia por parte del Servicio, es el contribuyente quien debe probar los hechos que impiden el nacimiento de la obligación tributaria o su extinción. Lo anterior en el contexto de que el artículo 21 del Código Tributario sólo aplicaría para efectos de probar los supuestos de la obligación tributaria⁸².

Además, Rodrigo Ugalde Prieto descarta que las normas contenidas en el artículo en comento revistan la naturaleza de leyes reguladoras de la prueba, puesto que “no establecen una tasa probatoria forzosa para los jueces del mérito”, conforme a lo señalado por la Corte Suprema en causa rol 33.701-2015 del 21 de julio de 1998, fallo citado por el autor⁸³. A mayor abundamiento, la norma en comento no señalaría medios de prueba taxativos ni tampoco normas sobre valoración de la prueba. Para el referido autor, el artículo 21 del Código Tributario “simplemente se limita a desarrollar cuatro reglas sobre la prueba de las obligaciones tributarias”⁸⁴.

A la luz de los artículos 124 y 132 del Código Tributario, que establecen el carácter de parte del Servicio de Impuestos Internos, “para todos los efectos legales”, el autor en comento es de la opinión de que “es extraordinariamente difícil entender que en un juicio de estas características una de las partes (el SII) no tenga ninguna carga probatoria y que tenga todos los derechos que le otorga la calidad de parte...creemos que el organismo fiscalizador,

⁸¹ Ugalde, R. (2004) Prueba de las obligaciones tributarias en el derecho tributario chileno. Santiago: Lexis Nexis, 2-3p.

⁸² Ugalde, R. Ob. cit. 4-5p.

⁸³ Ídem, 6p.

⁸⁴ Ídem 7p.

si debe probar en el juicio tributario propiamente tal los elementos de hecho que sustentan el acto reclamado”⁸⁵.

Dicho autor resume su postura de la siguiente manera: “...las reglas establecidas en el artículo 21 del Código Tributario no modifican los principios que se derivan del artículo 1698 del Código Civil, en cuanto a que la prueba de los hechos constitutivos de la obligación tributaria le corresponden al Servicio de Impuestos Internos y que ello es previo, o a lo menos, coetáneo al cuestionamiento de las declaraciones del contribuyente y ello debe hacerse por el organismo fiscalizador durante la etapa de fiscalización a que se refieren los artículos 59 y siguientes del Código Tributario.”, y luego señala “...creemos que el artículo 1698 del Código Civil si es aplicable cuando se trata de la prueba de las obligaciones tributarias, siendo insuficiente para solucionar este tema el artículo 21 del Código Tributario, pues ambas normas se complementan”⁸⁶. A mayor abundamiento, sostiene: “Estimamos que no es correcto sostener que la última disposición nombrada (artículo 1698 del Código Civil) no posea ninguna aplicación en materia tributaria. Ella tendría aplicación –desde luego- en todo lo no previsto por el artículo 21 del Código Tributario, tal como se desprende del artículo 2° del último cuerpo de leyes, tantas veces citado”⁸⁷.

3.3.2.4 El artículo 21 del Código Tributario como deber y/o carga de probar.

Pedro Massone Parodi, valiéndose de una interpretación sistemática (establecida en el artículo 22 inciso 1° del Código Civil) de los artículos 21, 22 y 64 del Código Tributario, sostiene que el artículo 21 distingue entre los conceptos de carga y deber de probar. Así, “el artículo 21 no regula, en su inciso primero, la carga de la prueba ni atribuye esa carga a una de las partes del conflicto. Por el contrario, ese artículo y el artículo 22 que le sigue, concurren en la definición del método que debe usar la administración tributaria para determinar los impuestos supuestamente adeudados y sus accesorios.” En consecuencia, “...el inciso se refiere a los documentos, libros, y medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para el contribuyente. Esto significa, en otras palabras, que

⁸⁵ Ugalde, R. García, J. y Ugarte, A. (2010) Tribunales Tributarios y Aduaneros. Santiago: Legal Publishing, 188p.

⁸⁶ Ídem. 7-11p.

⁸⁷ Ugalde, R. Ob. cit. 192p.

esos medios son convocados siempre que ellos sean establecidos por la ley y además, sean necesarios o bien obligatorios para el contribuyente⁸⁸.

El autor en comentario sostiene que la distinción entre medios *necesarios* y *obligatorios* reviste especial importancia para efectos probatorios, toda vez que tienen una “íntima conexión y armonía con varios conceptos jurídicos y con numerosas disposiciones de la legislación tributaria⁸⁹.

A la luz de dicha distinción, Pedro Massone Parodi sostiene que respecto de los medios obligatorios “no hay carga, mucho menos carga de la prueba. Confrontada con su entorno normativo (que es amplio y vasto), esa supuesta carga se desmenuza o desmigaja entre las manos, para dejar sólo deberes, o si se prefiere, obligaciones.”⁹⁰ El autor sostiene que “serán medios obligatorios para el contribuyente aquellos medios que la propia ley tributaria le exige perentoriamente y estamos, respecto de ellos, no frente a una supuesta carga de la prueba, sino a obligaciones (o, según mi preferencia, frente a deberes), para cuyo incumplimiento se conminan fuertes sanciones⁹¹.

En relación a estos *medios obligatorios*, Massone asevera que su “incumplimiento produce efectos diversos a la alteración o modificación de la carga de la prueba prevista en el Código Civil y que, sumariamente, consisten en la determinación indirecta del impuesto o en la tasación de la base imponible⁹².

El autor en comentario plantea como ejemplos de deberes del contribuyente los siguientes⁹³:

- Presentar declaraciones de impuesto.
- Llevar contabilidad.
- Emitir facturas, boletas, y otros documentos.
- En el caso anterior, el deber de exigir las y retirarlas por parte del adquirente o beneficiario.

⁸⁸ Massone, P. (2013) Principios de Derecho Tributario. Santiago: Legal Publishing. 1738p.

⁸⁹ Ídem.

⁹⁰ Ídem. 1740p.

⁹¹ Massone, P. Ob. Cit. 1740p.

⁹² Ídem,

⁹³ Ídem, 1742p.

En consecuencia, el inciso primero del artículo 21 del Código Tributario, “aparece como una alusión, referencia, reiteración o confirmación de los deberes (u obligaciones) del contribuyente y en ningún caso convertirlos en una carga”⁹⁴.

En relación a la presentación de antecedentes fidedignos por parte del contribuyente, Massone señala que dicha calificación no obstaría la facultad del Servicio a establecer una diferencia de impuestos al señalar: “no significa que...el SII quede privado de su facultad de establecer una diferencia de impuestos...sino sólo que no podrá hacer una determinación indirecta ni tasar la base imponible...debiendo, en cambio, usar una vía más exigente, esto es, hacer una determinación directa o sobre base cierta, consignando los antecedentes y fundamentos de la rectificación que proceda”⁹⁵.

Según Massone, una vez cumplido este *deber* que pesa sobre el contribuyente en relación a los medios obligatorios que debe aportar al Servicio, “la administración tributaria tiene la carga de demostrar y eventualmente probar, en el evento de un juicio tributario, los hechos en que se basa una pretensión tributaria que va más allá de aquella que se desprende de los antecedentes aportados por ese contribuyente cumplidor”⁹⁶.

En relación a los medios necesarios a los que alude el inciso primero del artículo 21 en comento, el autor sostiene que aquellos “corresponden a una carga, o más precisamente una carga de la prueba que, en este caso, pesa sobre el contribuyente”.⁹⁷ Para efectos de contextualizar lo señalado, el autor distingue entre los conceptos de carga y obligación, señalando que “el cumplimiento de una obligación es un acto debido; en cambio, la satisfacción de una carga es un acto necesario para la satisfacción de un interés de quien la soporta, o para alcanzar un fin perseguido por quien debe satisfacer la carga”⁹⁸.

Massone, según lo señalado en el párrafo anterior, interpreta que del sentido literal del cuerpo legal en comento, la carga de probar (que fluye de los medios *necesarios* exigidos al contribuyente por el artículo 21) pesa, en principio, sobre el contribuyente. Sin embargo, afirma que dicha hipótesis a la luz de la noción de carga probatoria (tratada latamente

⁹⁴ Ídem. 1743p.

⁹⁵ Massone, P. Ob. Cit. 1745p.

⁹⁶ Ídem. 1746p.

⁹⁷ Ídem.

⁹⁸ Massone, P. Ob. Cit. 1750p.

anteriormente en esta presentación) permite concluir que “estamos hablando, de probar hechos que son presupuestos, condiciones o requisitos establecidos por la ley, cuya realización produce consecuencias jurídicas favorables para el contribuyente y que, por eso, él no está obligado a probar, sino que necesita probar, para que se reconozca ese efecto favorable previsto por la ley, y que supone la satisfacción de esos requisitos.”, para más adelante aseverar “que la determinación indirecta y la tasación constituyen una facilitación que se concede a la Administración para enfrentar el incumplimiento de los deberes que pesan sobre el deudor; y que esta vía más fácil que la ley concede a la Administración sólo se justifica y tiene sentido si es ella quien soporta la carga de la prueba”⁹⁹.

3.4 Análisis de jurisprudencia tributaria en materia de carga probatoria.

A continuación se expone análisis de fallos que dan cuenta de la posición de la jurisprudencia actual en relación a la interpretación imperante en los tribunales nacionales respecto del artículo 21 del Código Tributario, con la finalidad de dar cuenta de una tendencia respecto de la temática en comento.

Para dichos efectos, se tuvo a la vista fallos emanados de Tribunales Tributarios y Aduaneros, Cortes de Apelaciones y Corte Suprema datados entre 2012 y 2017. Las sentencias fueron ordenadas en razón de su antigüedad.

Priorizamos la aplicación que la Corte Suprema da al artículo 21 del Código Tributario, evitando la referencia a las normas tributarias sustantivas, si son o no pertinentes.

Previa la exposición, cabe tener presente lo señalado por Pedro Massone, quien en relación a la tesis jurisprudencial imperante en materia de carga probatoria tributaria señala que: “La jurisprudencia chilena se ha uniformado en afirmar que, en materia tributaria, la carga de la prueba corresponde siempre al contribuyente, e incluso ha extendido este criterio al campo de las infracciones tributarias administrativas, sin que se aprecie un claro fundamento para ello”¹⁰⁰. En efecto, se ha sostenido que el artículo 21 del Código Tributario es una norma de carga probatoria general en materia tributaria.

⁹⁹ Ídem, 1763p.

¹⁰⁰ Massone, P. Ob. Cit. 1738p.

De esta manera, considerando que la afirmación anterior data del año 2013, esperamos con el presente análisis dar cuenta al lector de la posición actual en materia jurisprudencial en relación a la carga de la prueba en materia tributaria, y comentar los cambios de criterio que se presenten a la luz de lo hasta aquí estudiado.

3.4.1 Tribunales Tributarios y Aduaneros.

a) Causa RIT GS-07-00015-2011, RUC 11-9-0000048-2, TTA de la Región del Maule.

Con fecha 11 de mayo de 2012, el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Maule, dispuso que las normas contenidas en el artículo 21 del Código Tributario no resultan aplicables en materia infraccional tributaria.

En efecto, el considerando décimo séptimo de la sentencia en comento señala:

“Que, a mayor abundamiento, debe hacerse presente que en el caso no resulta aplicable la norma del artículo 21 del Código Tributario, en cuanto a imponer el onus probandi o carga probatoria, únicamente, al contribuyente denunciado. En efecto, a juicio de este sentenciador, la mencionada norma legal no es aplicable en la especie por tres razones fundamentalmente. En primer lugar, por cuanto el inciso primero del citado artículo 21 es una norma claramente relacionada con el proceso de determinación del impuesto y no con infracciones tributarias, tal como se desprende de su propio tenor literal. En segundo lugar, la inaplicabilidad del mencionado artículo 21 en el caso de autos se fundamenta en que su inciso segundo, además de estar referido claramente a la determinación del impuesto y no a infracciones tributarias, cuando traslada la carga de la prueba al contribuyente, se refiere literalmente a liquidaciones o reliquidaciones de un impuesto y no a las sanciones ni a las infracciones de naturaleza tributaria. Por último, la tercera razón y quizás la más determinante, consiste en que desde la entrada en vigencia del actual artículo 117 del Código Tributario, incorporado por la ley N° 20.322 que ‘Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción tributaria y aduanera’, el Servicio de Impuestos Internos tiene, para todos los efectos legales, la calidad de parte y como tal ha de cumplir con las cargas procesales generales que la ley impone a todo litigante, en virtud de los principios de igualdad ante la ley y la igual protección de la ley ante el ejercicio de los derechos de las personas, que consagran los Nos. 2° y

3° del artículo 19 de la Constitución Política de la República, respectivamente. Lo anterior se encuentra reforzado por el hecho de que no existe una norma legal que expresamente exceptúe al Servicio de Impuestos Internos del onus probandi o carga de la prueba en materia de infracciones tributarias" (lo destacado es nuestro).

En el considerando citado el tribunal da razones de fondo para sostener una inaplicabilidad del artículo 21 del Código Tributario, las que se resumen en 3, a saber:

- La norma en comento encuentra su ámbito de aplicación en el proceso de determinación de impuestos.
- Cuando dicha norma traslada la carga de la prueba al contribuyente, lo hace expresamente en relación a liquidaciones y reliquidaciones.
- El carácter de parte que reviste el Servicio, lo obliga a cumplir con todas las cargas procesales que la ley impone a todo litigante, en observación de los principios de igualdad ante la ley e igual protección de la ley en el ejercicio de los derechos de las personas.

Esta sentencia importa un cambio de criterio en relación a la aplicación del artículo 21 del Código Tributario en materia tributaria infraccional, teniendo en consideración que la jurisprudencia imperante en 2013 conforme señala Massone, hace extensiva ésta norma a dichos procedimientos. En efecto, nos permite dilucidar el alcance de esta norma, a la cual la jurisprudencia por mucho tiempo le ha dado el carácter de norma de carga probatoria general en materia tributaria.

Hacemos presente que conforme se consultó en el sistema de causas judiciales del Poder Judicial, no existen roles de ingreso relacionados al RUC de la presente causa tanto en la Corte de Apelaciones de Talca como en la Corte Suprema.

b) Causa RIT GR-10-00047-2013, RUC 13-9-0000527-4, TTA de la Región del Bío Bío.

En fallo de fecha 11 de febrero de 2014, el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Bío Bío rechazó un reclamo en contra de una Liquidación mediante la cual se determinó el reintegro, al tenor de lo dispuesto en el artículo 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, de \$10.258.977.- por una supuesta devolución indebida obtenida en el mes de

septiembre de 2011, y que implicó el cuestionamiento por la Autoridad tributaria de los resultados declarados respecto al año tributario 2010.

El reclamante sostuvo, en síntesis, que con fecha julio de 2009 se forma la Asociación la que se constituyó con un patrimonio aportado por bienes y derechos, siendo parte de dicha asociación las partidas cuestionadas: (i) indemnización por término de contrato de prestación de servicios marítimos; (ii) gastos de administración, particularmente gastos de tarjetas de créditos; (iii) Depreciación tributaria por activos aportados; (iv) agregados a la base de Impuesto Único del inciso 3° del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta vigente a la época.

Al respecto el ente fiscalizador sostuvo que el contribuyente no acreditó las partidas objetadas en la respectiva citación, y, de acuerdo a la argumentación presentada en autos no era posible aceptar tributariamente los gastos tanto de (i) indemnización por finalización de contrato, toda vez que no fue un contrato aportado a la Asociación ni ésta se benefició de dicho contrato; (ii) los gastos de administración por no probar su necesidad, y; (iii) la depreciación tributaria, por cuanto se aportó solamente el uso y goce de los bienes por lo que no procede la depreciación sobre derechos.

Analizando cada una de las partidas el Tribunal concluyó que el contribuyente no pudo probar ninguna de sus pretensiones y alegaciones, confirmando por tanto las observaciones realizadas por el Servicio de Impuestos Internos y condenando en costas al reclamante.

De esta manera, en relación a la carga de la prueba, en su considerando Décimo Tercero, el sentenciador señala que:

“En concepto de este Tribunal, el artículo 31 inciso 1° de la Ley de Impuesto a la Renta establece una regla de atribución del onus probandi, por cuanto pone sobre los hombros del contribuyente acreditar de manera fehaciente los gastos que fueron calificados por éste como necesarios para producir la renta al momento de la determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, regla que se desplaza a la sede jurisdiccional cuando el Servicio de Impuestos Internos los rechaza

como tales y el sujeto pasivo de la obligación tributaria se alza en contra de semejante decisión, tal como ocurre en la especie.

Esta regla jurídica no solo es concordante con lo prevenido en el artículo 21 inciso 1° del Código Tributario, sino que también con la parte final de su inciso 2°, al establecer que para obtener que se anule o modifique una liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero del mismo cuerpo normativo.

En tal sentido, la exigencia de acreditación constituye la base sobre la cual descansan todos los demás requisitos, y constituyendo el gasto naturalmente una erogación, si de ésta última se sostiene como lo hace la reclamante, por ejemplo, que se efectuó para financiar una Asociación Internacional a la cual se pertenece, o a sufragar la asistencia en viaje de negocios con potenciales clientes en la Compañía, resulta lógico exigir que se acrediten semejantes circunstancias, lo que no ha acontecido en la especie, a pesar debe habersele, no solo exigido, sino también permitido, tanto en sede administrativa, cuanto en esta sede judicial” (lo destacado es nuestro).

Conforme al contenido del considerando citado, el fallo en análisis da cuenta de que en concepto del sentenciador, el artículo 31 inciso 1° de la Ley sobre Impuesto a la Renta constituye una regla de carga probatoria. El tribunal sostiene que dicha carga recae sobre el contribuyente tanto en sede administrativa como en sede jurisdiccional, toda vez que en el entendido del sentenciador, esta norma de carga probatoria se “desplaza”, es decir, mantiene su aplicación en el contexto de un litigio tributario.

Lo anterior importa que el contribuyente debe probar la veracidad de sus alegaciones, tanto en sede administrativa como en sede jurisdiccional, sin dar lugar a excepciones. En palabras del Tribunal bastaría con el simple “rechazo” de los antecedentes presentados por el contribuyente para mantener la carga de probar en el mismo. De esta manera, el tribunal no considera que es carga del Servicio calificar de manera fundada como no fidedignos los antecedentes presentados por el contribuyente como parte del proceso en que se distribuye la carga probatoria conforme al artículo 21 del Código Tributario, la jurisprudencia

administrativa atinente, y la doctrina que aboga en favor de esta postura conforme se analizó en el cuerpo de este trabajo de investigación.

La reclamante interpuso recurso de apelación ante la ltima. Corte de Apelaciones de Concepción, en causa rol N° 36-2014. El tribunal de alzada, con fecha 18 de agosto de 2014 reprodujo la sentencia de primera instancia, revocando sólo la condena en costas que afectaba al contribuyente.

La Corte Suprema en causa rol N° 24.719-2014, en fallo de fecha 18 de enero de 2016 rechazó la casación en el fondo deducida por el contribuyente, por estimar que el recurrente atacó los hechos de la causa sin invocar la transgresión de las normas reguladoras de la prueba, quedando firme la decisión de la sentencia de primera instancia comentada.

c) Causa RIT GR-11-00046-2013, Primer TTA de la Región de los Ríos.

En fallo de fecha 3 de febrero de 2014, el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de los Ríos acogió en parte un reclamo en contra de las Liquidaciones que determinaron diferencias en la base imponible del IVA, al cotejar la correspondencia entre los documentos tributarios y las operaciones informadas por el contribuyente.

El reclamante expuso tres alegaciones como fundamentos de su reclamación. En primer lugar, señala que la fiscalización ha sido insuficiente pues sólo consistió en la confrontación de la información otorgada y los documentos tributarios del contribuyente. En segundo lugar, hace referencia a las características propias de su actividad, señalando que la dinámica de los pagos de los clientes es variable y tiene una serie de características que la hacen distinta a cualquier otra actividad económica. En tercer y último lugar, hace mención a la temporalidad en la emisión de boletas y facturas. Indica que es distinto evadir un impuesto, no pagarlo, cobrarlo ni retenerlo al hecho de pagarlo, cobrarlo o retenerlo extemporáneamente.

En atención a las alegaciones del contribuyente y a lo sostenido por el ente fiscalizador, el Tribunal estimó que la cuestión a resolver radicaba en:

1. El ámbito de competencia del Tribunal. Al respecto el sentenciador desestimó la alegación del Servicio, por cuanto se consideró competente para conocer de las pruebas rendidas a objeto de desvirtuar los fundamentos de las liquidaciones impugnadas.

2. La existencia de un procedimiento defectuoso de fiscalización. Al respecto, y principalmente en atención al artículo 21 del Código Tributario, el Tribunal sostuvo que no existió deficiencia en la fiscalización toda vez que, habiendo cumplido su actuación con los requisitos de legalidad, es el contribuyente quien -en materia no infraccional- tiene la carga de la prueba para desacreditar lo establecido por el Servicio.

3. Si el reclamante emitió efectivamente los documentos tributarios correspondientes. En primer lugar el Tribunal concluyó que efectivamente el negocio del contribuyente presenta características que pueden justificar la diferencia entre los documentos tributarios y lo informado por el contribuyente, toda vez que al ser un Hostal se realizan anticipos, pagos parcializados en efectivo y tarjetas bancarias, entre otros. En este contexto, el Tribunal dio por acreditado algunas partidas que correspondían a pagos fraccionados y a abonos parciales.

Respecto a la carga probatoria, el tribunal en su considerando vigésimo segundo lo siguiente:

“Que, el primer elemento cuestionado es que el Servicio sólo contrastó las operaciones informadas por XXX S.A. con la documentación del reclamante, sin realizar ninguna otra gestión de fiscalización adicional. Al respecto, el fiscalizador del Servicio de Impuestos Internos, testigo de autos, señor TT, a fojas 149 y siguientes, confirma no haber realizado gestiones adicionales a la de contrastar la información proporcionada por XXX S.A., explicando que, dado que le corresponde al contribuyente acreditar la emisión de los documentos correspondientes, ello no era necesario.

A juicio de este Tribunal, la situación descrita y sobre la cual, por lo demás, no existe controversia, no constituye una deficiencia del procedimiento de fiscalización. El Servicio, al materializar sus actuaciones, y tal como sucede en todo acto de la Administración, tiene el deber de justificar y motivar sus actuaciones, tanto en sus elementos fácticos como jurídicos, de manera que sean comprensibles, pueda examinarse su razonabilidad y permitan el ejercicio del derecho a defensa de los contribuyentes. Realizados los actos, y cumplidos tales requisitos, puede el contribuyente, si lo estima pertinente, reclamar de ellos. En tal caso, y dentro del ámbito no infraccional, será el contribuyente quien tendrá la carga procesal de desvirtuar, con pruebas suficientes, los cobros del Servicio, tal cual lo dispone, como se ha visto, el artículo 21 del Código Tributario” (lo destacado es nuestro).

De esta manera, el fallo en su considerando trigésimo sexto establece:

“Que, en virtud del artículo 21 del Código Tributario ya citado, es al contribuyente a quien le corresponde desvirtuar, con prueba suficiente, los cobros del Servicio. Atendida la naturaleza del caso en estudio, el estándar de prueba requerido es el de mera prevalencia de posibilidades. Si el contribuyente no cumple con esta carga, no

cabe sino confirmar los cobros. Este es, precisamente, el objeto y sentido de la carga de la prueba: asignar el riesgo de la insuficiencia de la prueba a una de las partes.

No es suficiente, en consecuencia, que el contribuyente establezca que es posible que parte de los cobros se haya originado en las situaciones anotadas. El cobro se funda en una serie de inconsistencias entre los pagos recibidos en su negocio con los documentos tributarios emitidos en el mismo período. El contribuyente debe aportar prueba suficiente que permita aclarar cada una de estas inconsistencias. Si no lo hace, el cobro deberá mantenerse y, el reclamo, rechazarse” (lo destacado es nuestro).

De la lectura de los considerandos citados se colige que el tribunal sostiene que la normativa contenida en el artículo 21 del Código Tributario dispone que la carga probatoria recae de manera exclusiva en el contribuyente, aplicando de manera literal las disposiciones de dicho artículo.

En este orden de ideas, el único deber que el tribunal reconoce que debe ser cumplido por el Servicio, consiste en la motivación y justificación de la liquidación.

El contribuyente en el caso de marras denunció una supuesta deficiencia en el procedimiento fiscalizador del cual fue objeto. El razonamiento que articula el tribunal para efectos de desestimar dicha deficiencia consiste en sostener que la carga de probar todas las inconsistencias detectadas por el Servicio corresponde al contribuyente. Si bien, el tribunal señala que el acto administrativo reclamado debe ser justificado y fundado en aras del derecho de defensa del contribuyente, lo cierto es que no discute en ninguna medida el acto administrativo reclamado, ni el procedimiento de fiscalización que permitió su articulación.

Así, en virtud del contenido del artículo 21 del Código Tributario, el tribunal excluye de la discusión la motivación del acto administrativo. En concreto, el contribuyente sostuvo que el Servicio debió citar a ciertas personas para contrastar la información entregada, sin embargo el Servicio argumentó que dicha diligencia no era necesaria, ya que al contribuyente correspondía entregar todos los antecedentes para probar la verdad de sus declaraciones. El problema de esta argumentación, radica en que dicho deber del contribuyente colisiona con el deber del Servicio de justificar y fundamentar debidamente sus actos, en virtud de su carácter de servicio público. Dicha decisión del Servicio y su confirmación en sede judicial no es ajustada a derecho, ya que el mismo artículo 21 del Código Tributario prohíbe al Servicio prescindir de los antecedentes que el contribuyente le acompañe, a menos que no sean fidedignos. Lógicamente corresponde al Servicio fundamentar que dichos antecedentes no son fidedignos, toda vez que la prohibición de prescindir de los mismos recae sobre él, así también lo ha sostenido la doctrina, entre ellos Sergio Endress. La alegación de la parte reclamante dice relación precisamente con dicho deber de fundamentación, respecto al carácter fidedigno o no de los antecedentes presentados por su parte. En resumen, no puede el tribunal pretender que el contribuyente además deba fundar la posición del Servicio respecto a los antecedentes que se le presentan, toda vez que dicha fundamentación importa la aplicación o no de una norma de carácter prohibitivo que pesa sobre el Servicio, no sobre el contribuyente.

A mayor abundamiento, resulta contradictorio que el sentenciador señale que la finalidad de la carga de la prueba consiste en asignar el riesgo de la insuficiencia de la prueba a una de las partes, teniendo en consideración que de aplicarse el artículo 21 del Código Tributario en su sentido literal, nada tiene que asignar el tribunal en cuanto a carga probatoria se refiere, puesto que la misma recaería siempre en el contribuyente.

Hacemos presente que conforme se consultó en el sistema de causas judiciales del Poder Judicial, no existen roles de ingreso relacionados al RIT de la presente causa tanto en la Corte de Apelaciones de Valdivia como en la Corte Suprema.

d) Causa RIT GR-14-00242-2013, TTA de la Región de Valparaíso.

Con fecha 31 de julio de 2015, el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Valparaíso rechazó un reclamo interpuesto en contra de una liquidación, mediante la cual se determinaron diferencias por concepto de Impuesto de Primera Categoría.

El actor, en primer lugar, alegó la prescripción y la falta de fundamentación de la liquidación. En segundo término, alegó la improcedencia del cobro de las contribuciones de bienes raíces y finalmente, en relación al mayor valor en la venta de acciones obtenido, señaló que todas las operaciones fueron ventas del artículo 18 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

El Tribunal concluyó que la liquidación reclamada había sido formulada dentro del límite de los plazos de prescripción del artículo 200 del Código Tributario. En relación a la falta de fundamentación, señaló que en virtud del artículo 21 del Código Tributario, pesaba sobre el contribuyente la carga de acreditar con pruebas suficientes el contenido y veracidad de su declaración, apareciendo que en la etapa administrativa no se había aportado la totalidad de lo requerido por el servicio fiscalizador.

En efecto en el considerando vigésimo primero de la sentencia en comento se dispuso:

“Que también se deberá rechazar la presente alegación formulada por la reclamante, puesto que conforme los hechos establecidos en el precedente tercer considerando, como del examen de las probanzas rendidas en autos, especialmente aquellas de fojas 21-25, fojas 38, fojas 79-80, y testimonial de fojas 83-84 vuelta y fojas 176-179, consta que efectivamente, en virtud del artículo 21 del Código Tributario, pesaba sobre la contribuyente reclamante la carga de acreditar con pruebas suficientes el contenido y veracidad de su declaración, apareciendo que en la etapa administrativa no se aportó la totalidad de lo requerido por el servicio fiscalizador, puesto que sólo acompañó Cuadro resumen ventas acciones tributarias 18 Ter y Facturas de compra y ventas, Libro FUT año comercial 2009 en hojas foliadas y timbradas, Balance tributario en hojas sin timbre y sin firma, Pago de contribuciones y Cuadro resumen año comercial 2009, constando además que la actuación fue desplegada dentro de un procedimiento administrativo mediante el cual se informó específicamente a la reclamante la fiscalización de la respectiva declaración impositiva, las causas de las observaciones, los medios de solución y los antecedentes que en su caso debía acompañar para su verificación y que, atendido que la contribuyente no aportó la totalidad de los antecedentes requeridos, se procedió a dictar el acto reclamado en el que se consignaron los suficientes antecedentes y fundamentos de hecho y de derecho que exige la ley que sustentaron la decisión” (lo destacado es nuestro).

e) Causa RIT GR-17-00091-2014, RUC 1490001607-8 Tercer TTA de la Región Metropolitana.

En fallo de fecha 13 de enero de 2016, el Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana rechazó el reclamo en contra de una liquidación que cuestionó la pérdida declarada con motivo de la venta de acciones, exceso de deducción de pérdida tributaria y devolución de PPUA.

El Tribunal señaló sobre la prueba documental rendida, que la reclamante aportó una serie de documentos de manera genérica, pretendiendo que con ello se tuvieran por acreditadas algunas de sus alegaciones.

Agregó que no se acompañaron antecedentes para acreditar el motivo de la enajenación (la reestructuración del grupo), y que por el contrario, de los antecedentes aportados parecía que en la venta se buscó generar una pérdida tributaria a fin de evitar el pago de impuestos.

A modo de conclusión, el Tribunal señaló que la reclamante no logró desvirtuar los fundamentos de la liquidación, de manera de demostrar la procedencia de la pérdida y la satisfacción de los requisitos que la ley establecía para que fuera considerada tributariamente aceptable, sin que hubiere sido suficientemente acreditado otro objetivo o propósito que eludir o rebajar su carga tributaria.

En efecto, el considerando sexto de la sentencia en comento señala:

“Que, el artículo 132 del Código Tributario, establece que en los juicios tributarios la prueba deberá ser apreciada por el Juez Tributario y Aduanero de conformidad con las reglas de la sana crítica, lo que implica que al apreciar las reglas de esta manera, el tribunal deberá expresar en la sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales les asigna valor o las desestima, debiendo tomar en especial consideración la multiplicidad gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas o antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca, lógicamente, a la conclusión que convence al sentenciador.

Que en la materia de que se trata los actos administrativos gozan de presunción de legalidad, imperio y exigibilidad conforme dispone el inciso final del artículo 3° de la Ley N° 19.880, de modo que corresponde siempre al contribuyente acreditar los presupuestos legales para invalidarlos.

Que a los temas que nos convocan, también corresponde tener en consideración lo que mandata el inciso primero del artículo 21 e incisos décimo, décimo cuarto y décimo quinto del artículo 132 del Código Tributario, todo en estricta armonía con lo dispuesto en el artículo 1698 del Código Civil, esto es, que corresponde al contribuyente y al Servicio comprobar la verdad de sus asertos vertidos en juicio a través de cualquier medio apto para producir fe, con la sola limitación que, para los actos o contratos solemnes, sólo podrán ser acreditados por medio de la solemnidad prevista por la ley y, en aquellos casos que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, el juez deberá ponderarla preferentemente. Además, en nuestro sistema cualquier medio de prueba es admitido, lo que no significa que la prueba sea menos exigente, sino que cualquier medio es idóneo en la medida que permita formar convicción en el Juez conforme a las reglas de la Sana Crítica” (lo destacado es nuestro).

Conforme al considerando citado, de una interpretación sistemática de los artículos 21, 132 y el artículo 1698 del Código Civil, el tribunal dispone que en sede jurisdiccional tanto el Servicio como el contribuyente deben comprobar la verdad de sus asertos vertidos en juicio a través de cualquier medio apto para producir fe. Lo anterior en concordancia a la tesis sostenida por parte de Rodrigo Ugalde, Sergio Endress, Pedro Massone, y Bavra Lyon, que anteriormente tuvimos la oportunidad de revisar en el presente trabajo de investigación.

Hacemos presente que en causa rol N° 4-2016, tramitada ante la Itma. Corte de Apelaciones de San Miguel, se confirmó la sentencia de primera instancia, con fecha primero de septiembre de 2016.

Con fecha nueve de mayo de 2018, en causa rol N° 82.432-2016, la Corte Suprema procedió a rechazar los recursos de casación en la forma y en el fondo interpuestos por la

reclamante, toda vez que dicho tribunal consideró, respecto a la casación en la forma, que el defecto alegado no influyó de manera sustancial en lo dispositivo del fallo, y en relación a la casación en el fondo, el tribunal en comento sostuvo que la recurrente no denunció infracción alguna del inciso segundo del N°3 del inciso tercero del artículo 31 de la LIR, ni la aplicación errónea del artículo 20 del mismo cuerpo normativo, normas que a criterio de la Corte eran decisoria litis. Por estas razones, actualmente se encuentra firme la decisión de primera instancia.

3.4.2 Cortes de Apelaciones del país.

a) Causa Rol N°8.151-2014, Corte de Apelaciones de Santiago.

En fallo de fecha 20 de abril de 2015, la Corte de Apelaciones de Santiago hizo aplicación del inciso primero del artículo 21 del Código Tributario en sede jurisdiccional.

En efecto, el considerando 6° inciso segundo prescribe:

“Conforme al artículo 21 del Código Tributario a su parte corresponde la carga de probar la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir de base para el cálculo del impuesto. Con dicho fin solo acompañó fotocopias simples de algunas de las facturas de las operaciones que se trata, sin que consten tales operaciones en la contabilidad del contribuyente (...) a falta de las correspondientes anotaciones con tales y documentos que demuestren los conceptos y cifras de dicho cuadro, tornan a éste en prueba insuficiente” (lo destacado es nuestro).

De la sola lectura del considerando citado se aprecia que la Corte de Apelaciones de Santiago evita realizar un análisis en profundidad de los incisos del artículo 21 del Código Tributario y en su defecto aplica literalmente el inciso primero de dicha norma. En efecto, dispone que “a su parte (contribuyente) corresponde la carga de probar”. En este sentido el tribunal no distingue entre deber y carga, ni tampoco el ámbito de aplicación de cada una de las normas que establece el citado artículo.

En suma, el tribunal interpreta que el artículo 21 del Código Tributario es una norma de carga probatoria general, y en dicho entendido hace recaer la mencionada carga de manera exclusiva en el contribuyente liberando al Servicio de toda carga o deber que pudiera corresponderle, adhiriendo a la tesis jurisprudencial imperante en materia de carga probatoria tributaria.

b) Causa Rol N°6-2015, Corte de Apelaciones de Coyhaique.

En fallo de fecha 5 de octubre de 2015, la Corte de Apelaciones de Coyhaique rechazó el recurso de apelación del Servicio y confirmó la resolución que recibe la causa a prueba dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Aysén.

El Servicio argumentó, que el punto de prueba objetado invertiría el *onus probandi*, dejando la carga de la prueba en manos del Servicio, en circunstancias que el artículo 21 del Código Tributario dispone lo contrario.

La Corte expuso que el artículo 21 del Código Tributario, que pone la carga probatoria en manos del contribuyente, tiene un ámbito de aplicación determinado, el que dice relación con aquellas controversias que derivan de actos de la administración que buscan determinar tributos y que no se aplica a todos los procedimientos de reclamo contemplados en el Libro Tercero del Código Tributario.

Señaló, en ese sentido, que los procedimientos sancionatorios contemplados en los artículos 161 y 165 del Código Tributario, buscan la aplicación de una sanción administrativa, consecuencia del *ius puniendi* del Estado, por lo que su determinación descansa sobre el principio de inocencia.

Finalmente, expuso que la presunción de inocencia –que prevalece por sobre el citado artículo 21- impide que la carga de la prueba se radique en el imputado, quien no tiene el deber de probar nada –aunque tenga el derecho a hacerlo- por gozar de una situación jurídica que no requiere ser construida sino que debe ser destruida.

En efecto, el tribunal dispone en su considerando cuarto:

“Que, con respecto a la carga de la prueba, y siguiendo la opinión del citado profesor, especialista en Derecho Tributario (Renato Catalán Barahona), luego de una lectura atenta del artículo 21 del Código Tributario, que señala textualmente: “Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto”, se aprecia que ésta norma no es aplicable a todos los procedimientos de reclamo contemplados en el Libro Tercero del Código Tributario, por cuanto contempla reglas aplicables exclusivamente a las controversias que derivan de aquellos actos de la administración tributaria que buscan determinar tributos, como resulta de su texto que habla de: “La verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto” y que, en este sentido, se debe mencionar que en los procedimientos sancionatorios, contemplados en los artículo 161 y 165 del Código Tributario, lo que se busca es la aplicación de una sanción de naturaleza administrativa, lo cual implica que se trata de consecuencias propias del ius puniendi del Estado, por lo que su determinación siempre descansa sobre la base de considerar el principio de inocencia el cual implica que el imputado es inocente hasta que no se acredite y se declare su culpabilidad, por lo que el dogma constitucional excluye en absoluto la carga de la prueba del imputado, porque éste no tiene el deber de probar nada, aunque tenga el derecho de hacerlo, pues goza de una situación jurídica que no requiere ser construida sino que debe ser destruida, de modo que si no se prueba su culpabilidad seguirá siendo inocente” (lo destacado es nuestro).

3.4.3 Corte Suprema.

a) Causa Rol N° 31.384-2015, Corte Suprema.

En fallo de fecha 4 de marzo de 2015, la Segunda Sala de la Corte Suprema rechazó el recurso de casación en el fondo interpuesto por el contribuyente en contra de la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago, que confirmó la de primera instancia que rechazó la reclamación y confirmó las liquidaciones por impuesto de primera categoría y al valor agregado.

El recurso denunció la infracción del artículo 21 del Código Tributario y el artículo 23 N° 5 del DL N° 825. El contribuyente alegó que los jueces de instancia, en una errada aplicación del derecho, invirtieron la carga de la prueba, imponiendo al contribuyente la obligación de acreditar la veracidad de sus declaraciones y que no tenían el carácter de “maliciosamente falsas”.

En relación a las alegaciones de la recurrente, la Corte señaló que no es efectivo que los sentenciadores de instancia hayan realizado la inversión de la carga de la prueba. Agregó, que quien efectivamente invierte la carga de la prueba es la propia Ley en el artículo 21 del Código Tributario, norma que dispone que: “corresponde al contribuyente probar la veracidad de sus declaraciones”.

En efecto, en su considerando tercero, la sentencia en comento dispone:

“Que en primer término, debe desestimarse una supuesta inversión de la carga probatoria impuesta por los sentenciadores recurridos en perjuicio de la contribuyente, pues el artículo 21 del Código Tributario es suficientemente claro cuando prescribe que “corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto”, de modo que es la propia ley la que pone sobre los hombros del contribuyente el peso de acreditar la verdad de sus declaraciones, sin que, por el contrario, radique ninguna carga probatoria en el servicio en este asunto específico, lo cual, por lo demás, era innecesario pues, la lógica y esperable consecuencia del incumplimiento de esa carga procesal por parte del contribuyente, es que se pueda considerar como no verdadero, o falso si se prefiere, lo declarado por éste. De ese modo, estableciendo el fallo impugnado que el contribuyente no presentó antecedente alguno que demostrara la efectividad de las operaciones descritas en las facturas impugnadas, la consecuencia procesal no es otra, conforme al citado artículo 21, que estimar como no verdaderas las declaraciones de impuestos al valor agregado y a la primera categoría, que se realizan como resultado de haber contabilizado y utilizado el crédito fiscal proveniente de dichos documentos” (lo destacado es nuestro).

El considerando citado, indica que efectivamente corresponde al contribuyente probar la verdad de sus declaraciones conforme lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario. Sin perjuicio de lo anterior, el mismo considerando señala expresamente “*sin que por el contrario radique ninguna carga probatoria sobre el Servicio en este asunto específico*” (lo destacado es nuestro). La redacción de la frase citada permite deducir, que los sentenciadores consideran que la aplicación del artículo en comento, si bien soluciona el conflicto que se le presenta en el ámbito particular, no tiene el carácter de una norma sobre carga probatoria general, toda vez que sólo regula ciertas materias específicas.

b) Causa Rol N° 907-2015, Corte Suprema.

Con fecha 08 de abril de 2015, la Corte Suprema rechazó el recurso de casación en el fondo deducido por el contribuyente en contra de la sentencia de segunda instancia que confirmó la de primera instancia que, a su vez, rechazó la reclamación tributaria interpuesta en contra de una serie de liquidaciones por concepto de Impuesto al Valor Agregado, Impuesto de Primera Categoría, Global Complementario y Reintegro del artículo 97 del Código Tributario.

El recurso denunció infracción a los artículos 161 N° 10 del Código Tributario y 23 N° 5 del Decreto Ley N° 825. El contribuyente señaló que el Servicio objetó facturas de terceros que fueron consideradas como no fidedignas por la reclamada, no obstante alegó haber pagado todos los impuestos derivados de las facturas, por lo que su documentación tributaria sería fidedigna, legal y sin reparo alguno.

Agregó que es una de sus proveedoras a quien se ha cuestionado la veracidad de sus facturas de modo que el Servicio debió acreditar que las facturas eran falsas. Expuso que lo anterior implicó la inversión del *onus probandi* al imponer al contribuyente la obligación de rendir prueba para acreditar que sus declaraciones de impuestos eran reales y que no tenían el carácter de maliciosamente falsas, actividad o carga que en derecho corresponde al fiscalizador.

La Corte estimó que no concurrió la supuesta inversión de la carga probatoria alegada por el contribuyente, toda vez que el artículo 21 del Código Tributario es el que

impone en los hombros del contribuyente el peso de acreditar la verdad de sus declaraciones, sin que, por el contrario, radique ninguna carga probatoria en el Servicio.

Luego señaló que, estableciendo el fallo impugnado que el contribuyente no presentó antecedente alguno que demostrara la efectividad de las operaciones descritas en las facturas impugnadas, la consecuencia procesal no es otra, conforme al citado artículo 21, que estimar como no verdaderas las declaraciones de impuestos que se realizan como resultado de haber contabilizado y utilizado el crédito fiscal proveniente de dichos documentos.

Por último, la Corte expuso que, conforme lo expuesto precedentemente, no habiendo acreditado el contribuyente la verdad de sus declaraciones, puede establecerse sin contratiempos que ellas son falsas.

De esta manera, el fallo en sus considerandos tercero y cuarto dispone:

“3° Que en primer término, debe desestimarse una supuesta inversión de la carga probatoria impuesta por los sentenciadores recurridos en perjuicio del contribuyente, pues el artículo 21 del Código Tributario es suficientemente claro cuando prescribe que “corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto”, de modo que es la propia ley la que pone sobre los hombros del contribuyente el peso de acreditar la verdad de sus declaraciones, sin que, por el contrario, radique ninguna carga probatoria en el servicio en este asunto específico, lo cual, por lo demás, era innecesario pues, la lógica y esperable consecuencia del incumplimiento de esa carga procesal por parte del contribuyente, es que se pueda considerar como no verdadero, o falso si se prefiere, lo declarado por éste. De ese modo, estableciendo el fallo impugnado que el contribuyente no presentó antecedente alguno que demostrara la efectividad de las operaciones descritas en las facturas impugnadas, la consecuencia procesal no es otra, conforme al citado artículo 21, que estimar como no verdaderas las declaraciones de impuestos al valor agregado, primera categoría, global complementario y reintegro del

artículo 97 de la Ley de Impuesto a la Renta, que se realizan como resultado de haber contabilizado y utilizado el crédito fiscal proveniente de dichos documentos.

4° Que ahora bien, tampoco la sentencia recurrida invierte carga de la prueba alguna al dar por establecido que la contribuyente no logró acreditar la efectividad material de las compras y servicios que dan cuenta las facturas objetadas. En efecto, como ya hemos indicado, no habiendo acreditado la contribuyente la verdad de sus declaraciones, según le imponía el artículo 21 del Código Tributario, puede establecerse sin contratiempos que ellas son falsas" (lo destacado es nuestro).

Conforme a los considerandos citados, la Corte Suprema realiza una aplicación literal del inciso primero del artículo 21 del Código Tributario haciendo recaer sobre el reclamante la carga de probar la verdad de sus declaraciones. Ahora bien, el contribuyente sostuvo que sus declaraciones fueron objetadas en razón de que las facturas de uno de sus proveedores fueron señaladas como maliciosamente falsas por el Servicio. La prueba de aquel carácter correspondería al Servicio y no al contribuyente, según el reclamante en autos.

Recordemos que en la sentencia analizada en la letra anterior de este trabajo de investigación (Rol N° 13359-2014) el mismo tribunal estimó que la "malicia" con que hubiera obrado el contribuyente, debe ser probada por el Servicio de Impuestos Internos. De esta manera, en cuanto a la prueba de la malicia se refiere, la postura del contribuyente sería concordante con la doctrina aplicada por dicho tribunal.

Sin perjuicio de lo anterior, la Corte Suprema en el presente fallo no hila su argumentación desde la causa que deriva en la objeción de las declaraciones del contribuyente (en este caso, facturas maliciosamente falsas de una de las proveedoras del reclamante), y en defecto de ello, falla conforme al contenido literal del inciso primero del artículo 21 del Código Tributario considerando dichas facturas maliciosamente falsas como parte del contenido de lo declarado por el contribuyente, y en virtud de dicha razón, correspondería al contribuyente probar la verdad de lo declarado, aunque el contenido malicioso de dicha declaración derive del actuar de terceros.

Ahora bien, en virtud de la disposición citada, ¿es posible sostener que corresponde al contribuyente acreditar no sólo la verdad de sus declaraciones, sino además el carácter

fidedigno (o no maliciosamente falso) de las operaciones que le fueron facturadas por terceros?

Creemos que efectivamente al contribuyente corresponde probar la verdad de sus declaraciones, sin embargo, en el caso en comento la única objeción del Servicio respecto a lo declarado por la reclamante deriva de una objeción a documentos emanados de terceros que según el SII son maliciosamente falsos. En este sentido sostenemos que el fundamento de la Corte Suprema resulta insuficiente para responder la interrogante planteada por el contribuyente, toda vez que sólo hace una aplicación literal del precepto legal en comento, sin hacerse cargo del asunto controvertido específico introducido por el contribuyente, esto es, que su declaración es objetada en virtud de antecedentes emanados de terceros, considerados falsos por parte del Servicio.

La Corte parece olvidar la existencia de la primera parte del inciso segundo del artículo en comento, que establece una obligación para el Servicio (no prescindir de las declaraciones realizadas por el contribuyente), obligación que sólo tiene sentido entendiendo que corresponde al Servicio fundar debidamente el carácter no fidedigno de los antecedentes presentados por el contribuyente. En efecto, la aplicación del artículo 21 que la Corte Suprema realiza en la causa en comento es imprecisa, toda vez que no considera la totalidad de las normas contenidas en el artículo en comento, cuestión fundamental para la inteligencia de su funcionamiento y determinación su correcta aplicación al caso concreto.

c) Causa Rol N° 24.992-2014, Corte Suprema.

En fallo de fecha 13 de agosto de 2015, la Corte Suprema rechazó el recurso de casación en el fondo interpuesto por el contribuyente, en contra de la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago que confirmó la de primer grado, dictada por el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, que había rechazado la reclamación deducida en contra de liquidaciones por Impuesto de Primera Categoría e Impuesto Único del artículo 21 inciso 3° de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

La recurrente denunció la infracción al artículo 21 inciso 2° del Código Tributario, fundado en que la mayor parte de los gastos rechazados estaban respaldados con facturas y boletas autorizadas por el Servicio que, a su vez, pagaron sus impuestos, y que el

desconocimiento del gasto permitía al Servicio duplicar los ingresos tributarios. En consecuencia, agregó, se vulneró la citada norma en cuanto no se calificó a la contabilidad como no fidedigna, por lo que era un deber del Servicio respetar cabalmente el resultado que de ellos emergiera.

La Excma. Corte señaló que en el fallo de primer grado -confirmado en alzada- se expresó que la reclamante tenía la carga de probar la veracidad de sus dichos, agregando que ello era la consecuencia lógica y técnica de operaciones contables que fueron presentadas de forma incompleta, y cuya documentación era escasa, imprecisa e inconexa entre sí. Además explicó que el artículo 21 inciso 2° del Código Tributario únicamente podía catalogarse como norma reguladora en materia probatoria, en tanto radica la carga formal de la prueba en el contribuyente, y que dicho precepto no estatúa ni las pruebas admisibles en el procedimiento general de reclamación, ni tampoco el valor que debía darles el tribunal.

En efecto, en su considerando cuarto la sentencia en comento dispone:

“Que, en lo tocante a la acusada infracción al artículo 21, inciso 2°, del Código Tributario, como ya ha tenido oportunidad de aclarar esta Corte (SCS Rol N° 2752-13 de 19 de marzo de 2014), esa disposición regula deberes y cargas de la autoridad fiscalizadora como del contribuyente auditado, tanto durante la fase de fiscalización como en la jurisdiccional a que da lugar el reclamo.

En la etapa administrativa, el mentado artículo 21 asigna al contribuyente el deber de probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto y, como contrapartida, prohíbe al Servicio prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos. Mientras, en el estadio jurisdiccional propiamente tal, el legislador sólo regula cargas procesales para el contribuyente, ahora parte reclamante, consistentes en que 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 del Código Tributario.

En lo que interesa a la etapa jurisdiccional, como se explicó arriba, el artículo 21 del Código Tributario únicamente puede catalogarse como norma reguladora en materia probatoria, en tanto radica la carga formal de la prueba en el propio contribuyente reclamante que pretenda anular o modificar la liquidación o reliquidación del Servicio, pues dicho precepto no estatuye ni las pruebas admisibles en el procedimiento general de reclamación de autos, ni tampoco el valor o prioridad que debe dárseles por el tribunal. De lo anterior se deriva que los sentenciadores cuestionados no podrían haber errado en la aplicación del artículo 21 del Código Tributario en la forma que postula el recurrente, pues si la protesta consiste en que prescindieron de prueba legalmente admisible y legalmente introducida al juicio por la parte reclamante, se debió invocar entonces -lo que no se hizo- la infracción de las disposiciones de los Códigos Civil, Procedimiento Civil y Tributario que precisamente declaran admisibles los medios de prueba supuestamente descuidados" (lo destacado es nuestro).

De la sola lectura del considerando citado, la Corte Suprema entiende que el artículo 21 del Código Tributario, en la etapa administrativa, regula deberes y cargas tanto para el Servicio como para el contribuyente, lo anterior en directa alusión al contenido del inciso primero de la disposición legal citada. Por otro lado, en la etapa jurisdiccional, el artículo en comento regularía sólo la carga formal de la prueba, la cual recae en el contribuyente que impugna el acto administrativo emanado del Servicio. El principal argumento que el fallo utiliza para dar sustento a la afirmación anterior consiste en que dicho precepto no estatuye ni las pruebas admisibles ni tampoco el valor probatorio o prioridad, descartando en definitiva que se trate de una norma reguladora de la prueba.

Por otro lado, la sentencia reafirma la posición que sostuvo en la causa Rol N° 2752-2013, toda vez que dicho fallo es citado en el considerando en comento.

d) Causa Rol 24.061-2014, Corte Suprema.

Con fecha 24 de noviembre de 2015, la Segunda Sala de la Corte Suprema rechazó el recurso de casación en el fondo interpuesto por la contribuyente en contra de la sentencia

de la Corte de Apelaciones de Valparaíso, que confirmó la dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Valparaíso, que rechazó el reclamo contra de la liquidación que determinó diferencias por concepto de impuesto a la renta de primera categoría.

Por el recurso se denunció infracción a los artículos 21 y 132 del Código Tributario y al artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

La Corte Suprema señaló que conforme la norma del artículo 21 del Código Tributario, durante la etapa de fiscalización, es el auditado quien tiene el deber de probar la veracidad de sus declaraciones con todos los medios de prueba que la ley le franquea y, como contrapartida, le está prohibido al ente fiscal prescindir de los antecedentes y las declaraciones presentadas por el contribuyente para liquidar el impuesto que de ellos resulte, salvo que éstos no sean fidedignos. En la fase jurisdiccional en cambio, el ya citado artículo 21 solo radica la carga formal de la prueba en el reclamante, pues no determina las pruebas admisibles en el procedimiento ni tampoco el valor o prioridad que el tribunal debe darles. En razón de ello, la Corte manifestó que no pudo haberse infringido el mencionado artículo 21, ya que el reclamante, en la instancia de fiscalización, no aportó la documentación cuando ésta fue legalmente demandada por el Servicio y, en consecuencia se le aplicó el artículo 64, inciso 1º, del Código Tributario, en relación al artículo 63 que le antecede, que autoriza al ente fiscal a tasar la base imponible con los antecedentes que tenga en su poder.

En efecto, la sentencia en su considerando tercero señala:

“Que en lo relacionado a la supuesta infracción del artículo 21 del Código Tributario, es conveniente aclarar que esta disposición regula deberes y cargas de la autoridad fiscalizadora como del contribuyente auditado tanto durante la fase de fiscalización como en la jurisdiccional a que da lugar el reclamo. En la etapa administrativa la norma asigna al contribuyente el deber de probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto y, como contrapartida, prohíbe al Servicio prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o

antecedentes no sean fidedignos. En la etapa jurisdiccional propiamente tal, el legislador sólo regula cargas procesales para el contribuyente, ahora parte reclamante, consistentes en que para obtener que se anule o modifique la liquidación, deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero del Código Tributario” (lo destacado es nuestro).

En el considerando en comento la Corte Suprema se refiere al inciso primero de la norma citada, como una disposición que regula “deberes” y “cargas” tanto para el Servicio como para el contribuyente. Además, el tribunal distingue el ámbito de aplicación de cada una de las disposiciones del artículo 21 del Código Tributario, enunciando efectos que corresponden a la “etapa administrativa” y efectos que dicen relación con la “etapa jurisdiccional”. Sostenemos que, en esta oportunidad la Corte Suprema acogió (en parte) la teoría planteada por Pedro Massone, único autor que sostiene la existencia de deberes propiamente tales que recaen sobre el contribuyente y el Servicio, que tuvimos la oportunidad de revisar anteriormente en el presente trabajo de investigación.

A mayor abundamiento, el considerando citado confirma esta interpretación de la Corte Suprema en los fallos Rol N°2752-2013 y 24.992-2014 ya analizados anteriormente. De esta manera, verificamos que actualmente la Corte Suprema interpreta que el artículo 21 del Código Tributario tiene una aplicación y alcance distintos según nos encontremos frente a la etapa administrativa de fiscalización o la etapa jurisdiccional.

e) Causa Rol N°13.359-2014, Corte Suprema.

Con fecha 13 de enero de 2016, la Corte Suprema rechazó el recurso de casación en el fondo deducido por el Servicio de Impuestos Internos y acogió el recurso de casación en el fondo interpuesto por la contribuyente en contra de la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de San Miguel, que revocó en parte la sentencia dictada por el juez tributario que acogió en parte el reclamo en contra de las liquidaciones relativas al Impuesto al Valor Agregado y al artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta por haberse notificado vencido el plazo de los tres años que establece el artículo 200 del Código Tributario, inciso primero.

El contribuyente denunció infracción al inciso 6° del N°3 del artículo 19 de la Constitución Política de la República y al artículo 8 N°1 de la Convención Americana de los

Derechos Humanos, infracción a las leyes reguladoras de la prueba y de los artículos 8 bis N°6 y 21 del Código Tributario, del artículo 21 inciso 3° de la Ley sobre Impuesto a la Renta en relación con el artículo 30, 31 y 33 letra g) de la misma.

En cuanto al recurso presentado por el Servicio, la Corte Suprema señaló que no se lograba apreciar la contravención del artículo 21 del Código Tributario, desde que lo que realmente se reprochaba era la valoración que de las probanzas que hicieron los jueces de la instancia al concluir por una parte, que no se señalaron en las liquidaciones reclamadas antecedentes reales que permitieran establecer con claridad la malicia imputada por el fiscalizador al contribuyente y por otro lado en la insuficiencia de antecedentes para efectuar la calificación que autorizaba ampliar de tres a seis años el plazo de prescripción.

De esta manera, en su considerando quinto el referido tribunal dispuso:

*“En efecto, no se logra apreciar la contravención del artículo 21 del Código Tributario, desde que lo que realmente se reprocha es la valoración que de las probanzas hicieron los jueces de la instancia al concluir por una parte, que no se señalaron en las liquidaciones reclamadas antecedentes reales que permitieran establecer con claridad la malicia imputada por el fiscalizador al contribuyente y por otro lado en la insuficiencia de antecedentes para efectuar la calificación que autoriza ampliar de tres a seis años el plazo de prescripción”. (...) Finalmente cabe recordar que, **según reiterada jurisprudencia de esta Corte, al ente acusador le corresponde acreditar la malicia con que habría obrado el contribuyente**, lo cual de no ocurrir, impide la extensión del término de prescripción”* (lo destacado es nuestro).

El considerando citado confirma el criterio sostenido por la Corte Suprema en relación a la carga probatoria en materia infraccional, esto es, rige el principio de inocencia y corresponde al Servicio acreditar la malicia con que supuestamente habría obrado el contribuyente.

Conforme lo analizado hasta aquí, es salvo sostener que el criterio de la Corte Suprema se ha uniformado respecto a la inaplicabilidad del artículo 21 del Código Tributario en materia tributaria infraccional, lo que significa un gran avance en relación a la tesis imperante en esta materia señalada anteriormente. Además es un antecedente para

esclarecer la verdadera naturaleza del artículo en comento, toda vez que ésta inaplicabilidad importa que no reviste el carácter de norma sobre carga probatoria general en materia tributaria.

Cabe destacar que la Corte Suprema en cuanto al alcance de la “malicia” que debe acreditarse respecto al plazo de prescripción extendido a 6 años, en sentencia de fecha 05 de junio de 2012 (anterior a la recién comentada), estableció en su considerando décimo:

*“Que la **jurisprudencia reiterada de esta Corte** ha sostenido que la malicia que se requiere no es de tipo penal, sino que de orden tributario y que dice relación con el plazo para liquidar impuestos adeudados, como ha ocurrido en autos. La expresión “maliciosamente falsa” no implica ni requiere de una declaración judicial previa, sino que ella ha de buscarse en los propios antecedentes que presente el proceso respectivo, tal como ha ocurrido en el caso de autos en que se detectó que el contribuyente sujeto a fiscalización utilizó crédito fiscal amparado en facturas falsas y en la especie se trata de liquidaciones de impuestos, esto es, se trata de un asunto tributario civil, de tal manera que la expresión “maliciosamente falsa” que en el precepto se contiene también ese carácter y no el de malicia tributario-penal. La malicia de orden tributario civil puede establecerse tanto en la etapa administrativa del procedimiento tributario, cuanto en la jurisdiccional. En este caso se estableció por los sentenciadores la presentación de declaración maliciosamente falsas que hizo el contribuyente, de manera que resulta aplicable el plazo de prescripción de 6 años”.*

De la sola lectura de ambas sentencias citadas se puede observar que la Corte ha aplicado criterios contradictorios. Cabe destacar que ambas sentencias se apoyan en “jurisprudencia reiterada de esta Corte”. Teniendo presente que entre ambas decisiones existe una diferencia de 04 años, afirmamos que no ha existido uniformidad en cuanto al estándar probatorio que se debe aplicar en materia de prescripción de la acción fiscalizadora respecto a la voz “malicia”.

3.5 Análisis del autor y conclusiones.

Contenido bajo el título “Conclusiones” (ver página 92 de este trabajo de investigación).

CAPÍTULO II

ANÁLISIS DE NORMATIVA ESPECÍFICA SOBRE CARGA PROBATORIA EN EL DERECHO TRIBUTARIO CHILENO

Conforme a la conclusión expuesta en el capítulo anterior y coincidiendo con la introducción del presente trabajo de investigación, a continuación analizaremos las diversas normas que establecen cargas probatorias dentro del ordenamiento jurídico chileno. Los parámetros a utilizar para cada análisis toman en consideración la información recabada en el capítulo I del presente trabajo de investigación, especialmente los conceptos esenciales relacionados a la carga de la prueba.

1. Código Tributario.

1.1 Procedimiento general de reclamaciones.

a) Artículo 21, inciso 2º, primera oración.

“El Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes, no sean fidedignos”.

A entender de Endress, la norma en comento establece “una norma probatoria de aplicación general e imperativa, cuando señala que los antecedentes fidedignos obligan al SII a determinar impuestos conforme a ellos”¹⁰¹.

En palabras del autor citado, esta norma elimina toda controversia, y con ello, la necesidad de un tercero que dirima lo que la ley ha decidido en favor de la documentación fidedigna.

Estamos de acuerdo con la posición del autor citado, teniendo presente el carácter prohibitivo de la norma en comento, lo que la hace obligatoria al SII, y además a los

¹⁰¹ Endress, S. (2015) Nueva judicatura tributaria y garantías procesales: Consideraciones sobre su aplicación y vigencia. Cuadernos de extensión Jurídica N° 26. Santiago: Universidad de Los Andes. 157-175p.

tribunales, sin distinguir jerarquía. Los argumentos para sostener lo señalado se esgrimieron latamente en las conclusiones del capítulo I de este trabajo de investigación.

b) Artículo 128.

“Las sumas que un contribuyente haya trasladado o recargado indebidamente o en exceso, por concepto de impuestos, deberán ser enteradas en arcas fiscales, no pudiendo disponerse su devolución sino en los casos en que se acredite fehacientemente, a juicio exclusivo del Director Regional de Impuestos Internos, haberse restituido dichas sumas a las personas que efectivamente soportaron el gravamen indebido”.

La presente norma impone un gravamen jurídico al implicado en el hecho de haber trasladado o recargado indebidamente o en exceso impuestos. Dicha carga consisten en probar ante el Director Regional de Servicio haber restituido dichas sumas a las personas que efectivamente soportaron indebidamente el impuesto. En caso de que el implicado de satisfacción a la carga señalada, obtendrá un beneficio en su propio interés, que consiste en la devolución de impuestos que corresponda.

En concordancia con lo anterior, en Circular N° 47 del 3 de noviembre de 2011 ha impartido instrucciones en el siguiente sentido: “en el transcurso del procedimiento debe necesariamente darse al solicitante la oportunidad de acreditar la restitución de dichas sumas a quien o quienes soportaron en su patrimonio el pago indebido o en exceso”.

A mayor abundamiento, en dicha Circular se otorga la facultad a la autoridad competente para abrir un término probatorio, lo que despeja toda duda de que nos encontramos ante una norma cuya naturaleza corresponde al ámbito probatorio: “a juicio de la autoridad competente para conocer de la solicitud, los acompañados no son suficientes; antes de resolver la misma, deberá disponer un periodo de prueba que no podrá ser superior a los treinta días ni inferior a diez, en los términos dispuestos por el artículo 35 de la Ley N° 19.880, de Bases de los Procedimientos Administrativos, lapso en el cual el solicitante deberá dar satisfacción a la condición legal”.

Lo comentado se ajusta con el concepto de carga probatoria que depuramos en el Capítulo I del presente trabajo de investigación, por lo que sostenemos que estamos frente

a una norma de carga probatoria especial, que recaer en el contribuyente o en el responsable del impuesto.

c) Artículo 132 inciso 12°.

“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 segundo de dicho artículo. El reclamante siempre podrá probar que no acompañó la documentación en el plazo señalado, por causas que no le hayan sido imputables, incluyendo el caso de haber solicitado al Servicio prórroga del plazo original para contestar la referida citación y ella no fue concedida o lo fue por un plazo inferior al solicitado”.

La operatividad de esta norma se encuentra supeditada al siguiente supuesto: el reclamante, no obstante disponer de ciertos antecedentes que fueron solicitados por el SII en los términos de la citación establecida en el artículo 63 del Código Tributario, no los haya acompañado en forma íntegra en la forma que dispone dicho artículo.

El efecto que se genera ante el cumplimiento del supuesto antes señalado, es la inadmisibilidad de los antecedentes implicados, lo que importa una sanción procesal de gran trascendencia.

En miras de evitar dicha sanción procesal, se impone el gravamen al reclamante de probar que por causas que no le hayan sido imputables, se ha visto en la imposibilidad de presentar los antecedentes referidos. Si bien la redacción del inciso en comento puede significar prima facie para el lector la reiteración de un derecho a presentar prueba por parte del contribuyente, sostenemos que dicha interpretación es errónea, toda vez que el principal efecto de esta norma, es la imposición de la carga de probar dichas causas que no le hayan sido imputables, al reclamante. Por ejemplo, si el Servicio hubiere notificado de manera defectuosa la citación en comento, y por dicha razón el reclamante no ha podido acompañar los antecedentes a que hace alusión el presente inciso, es el reclamante quien debe acreditar dicha causa, conforme a la redacción de la norma, lo que en definitiva importa una carga de probar.

En refuerzo de lo anterior, el Servicio instruyó en Circular N° 45 del 21 de agosto de 2014, en relación a la modificación que tuvo este inciso: “se establece como una causal específica que permite acompañar en la etapa jurisdiccional ante el Tribunal Tributario y Aduanero antecedentes que teniendo directa relación con las operaciones fiscalizadas no fueron aportados en el plazo establecido en el inciso segundo del artículo 63 del Código Tributario”. Conforme a la RAE el sentido natural y obvio de “permitir” es: “Dicho de quien tiene autoridad competente: Dar su consentimiento para que otros hagan o dejen de hacer algo”. En dicho sentido, se permite que el reclamante acompañe los antecedentes referidos, pero dicho beneficio sólo operará luego de haber satisfecho la carga de probar que no los pudo acompañar por causas que no le hayan sido imputables.

1.2 Procedimientos especiales.

A continuación analizaremos las normas cuya naturaleza importe una carga probatoria, en el marco de los procedimientos establecidos en el título III del Libro Tercero del Código Tributario.

1.2.1 Procedimiento de reclamo de los avalúos de bienes raíces.

En el presente procedimiento, no identificamos norma sobre carga probatoria especial, sin perjuicio de que el artículo 151 hace una remisión expresa al Título II del Libro Tercero del Código Tributario, que regula el Procedimiento General de Reclamaciones.

En virtud de dicha remisión, son aplicables, en cuanto a la naturaleza de la tramitación lo permita, las normas de carga probatoria especial identificadas en el punto anterior de este trabajo de investigación.

1.2.2 Procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos.

Artículo 156 inciso 2°.

“Acogida a tramitación, se dará traslado al Servicio por diez días. Vencido este plazo, haya o no contestado el Servicio, y existiendo hechos sustanciales y pertinentes

controvertidos, se abrirá un término probatorio de diez días en el cual las partes deberán rendir todas sus pruebas”.

Si bien la presente norma no corresponde a una norma sobre carga probatoria, hacemos énfasis en el inciso citado, toda vez que su contenido contraría la tesis que sostiene que el artículo 21 del Código Tributario contiene una norma de carga probatoria general, ya que se refiere tanto al Servicio como al vulnerado de derechos como partes, las cuales “deberán rendir todas sus pruebas”. En efecto, si existe una norma de carga probatoria general, en caso de invertirse dicha supuesta carga por parte de otra norma que regula una materia especial, dicha norma debiera señalar esta inversión o dar cuenta a lo menos implícitamente que en este procedimiento las cargas probatorias de las partes serán distintas a la supuesta norma general.

1.2.3 Procedimiento de determinación judicial del impuesto de timbres y estampillas.

Artículo 158, inciso 3°.

“El Servicio será considerado, para todos los efectos legales, como parte en estas diligencias, y deberá evacuar informe dentro de los seis días siguientes al de la notificación”.

El inciso precedente impone el gravamen jurídico al Servicio de evacuar un informe dentro de un plazo determinado. Si la carga probatoria fuera un gravamen que en materia tributaria recayere exclusivamente en el contribuyente, que como analizamos anteriormente en el presente trabajo de investigación, es la tesis que mayor aplicación tiene por la jurisprudencia, carecería de sentido la existencia de la norma citada. A mayor abundamiento, se establece expresamente el carácter de parte para todos los efectos legales al SII, efectos que hacen aplicables a este procedimiento todos los derechos que fluyen de un debido proceso, como revisamos en su oportunidad en el Capítulo I de este trabajo de investigación.

1.2.4 Procedimiento de declaración judicial de la existencia de abuso o simulación y de la determinación de la responsabilidad respectiva.

Artículo 4° bis inciso 2°.

“Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter y 4° quater, respectivamente. Para la determinación del abuso o simulación deberán seguirse los procedimientos establecidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis”.

El ámbito de aplicación de la presente norma corresponde a los casos de abuso de las formas y simulación establecidos en la ley N° 20.780 sobre reforma tributaria, que establece la denominada “cláusula anti elusiva general”. En dicho contexto, el ordenamiento tributario establece una norma de carga probatoria especial, que recae en el Servicio de Impuestos Internos, delimitando además los procedimientos que debe observar para llevar a efecto la satisfacción de dicha carga.

1.3 Procedimiento general para la aplicación de sanciones.

A continuación analizaremos la normativa atinente en materia de procedimiento general para la aplicación de sanciones, con el fin de dar cuenta al lector de la existencia o no de normas que establezcan cargas probatorias especiales, y exponer el análisis que corresponda a la luz de lo postulado en el Capítulo I de esta presentación.

Artículo 161 N° 1, N° 4 y N° 10.

“1° En conocimiento de haberse cometido una infracción o reunidos los antecedentes que hagan verosímil su comisión, se levantará un acta por el funcionario competente del Servicio, quien la notificará al imputado personalmente o por cédula” (lo destacado es nuestro).

“4° Presentados los descargos se conferirá traslado al Servicio por el término de diez días. Vencido este plazo, haya o no contestado el Servicio se ordenará recibir la prueba que se hubiere ofrecido, dentro del término que se señala” (lo destacado es nuestro).

“10° No se aplicará el procedimiento de este Párrafo tratándose de infracciones que este Código sanciona con multa y pena privativa de libertad. En estos casos corresponderá al Servicio recopilar los antecedentes que habrán de servir de fundamento a la decisión del Director a que se refiere el artículo 162, inciso tercero” (lo destacado es nuestro).

Lo destacado en el numeral 1° da cuenta de que para efectos de iniciar una acción debe reunir los antecedentes que hagan verosímil la comisión de un ilícito tributario, cuya comisión no importe una pena privativa de libertad. Refuerza esta idea de deber que recae sobre el Servicio lo destacado en el numeral 4°. Finalmente el numeral 10° establece que en materia de infracciones que importen una multa y una pena privativa de libertad, es el Servicio quien deberá recopilar los antecedentes que sirvan de fundamento para la decisión que el Director tomará en relación al procedimiento a seguir.

Si bien lo señalado anteriormente no constituye una carga probatoria propiamente tal, sirve de base para sostener que en estos procedimientos no corresponde aplicar lo dispuesto en el inciso primero del artículo 21 del Código Tributario (como así ha sido sostenido por larga data), toda vez que se dispone expresamente deberes al Servicio que dicen relación con la recopilación de antecedentes relacionados al procedimiento que pretende incoar, además de la presentación de pruebas en el mismo.

A mayor abundamiento, el segundo inciso del numeral 10° en comento autoriza al Director para ordenar la aposición de sello y la incautación de los libros de contabilidad y demás documentos relacionados con el giro del negocio del presunto infractor, disposición que es del todo incompatible con el contenido del artículo 21 del Código Tributario.

1.5 Otras normas sobre carga probatoria en el Código Tributario.

a) Artículo 56 inciso 1°.

“La condonación parcial o total de intereses penales sólo podrá ser otorgada por el Director Regional cuando, resultando impuestos adecuados en virtud de una determinación de oficio practicada por el Servicio, a través de una liquidación, reliquidación o giro, el

contribuyente o el responsable del impuesto probare que ha procedido con antecedentes que hagan excusable la omisión en que hubiere incurrido”.

El presente artículo encuentra su ámbito de aplicación en el procedimiento de condonación de intereses, en este caso penales. En dicho contexto, el ordenamiento tributario hace recaer la carga de la prueba al contribuyente. Para la operación de esta norma, se deben cumplir dos supuestos: a) Debe tratarse de un caso en que el Servicio ha determinado impuestos de oficio por medio de una liquidación, reliquidación o giro, y b) El contribuyente debe probar que ha procedido con antecedentes que excusan la omisión en que hubiere incurrido. Es en el precisamente en el punto b) donde se aprecia claramente una norma de carga probatoria especial que recae en el contribuyente.

b) Artículo 56 inciso 2°.

“Procederá también la condonación de intereses penales, cuando, tratándose de impuestos sujetos a declaración, el contribuyente o el responsable de los mismos, voluntariamente, formule una declaración omitida o presentare una declaración complementaria que arroje mayores impuestos y probare que ha procedido con antecedentes que hagan excusable la omisión en que hubiere incurrido”.

Al igual que en el caso anterior, el ámbito de aplicación de esta norma es el procedimiento de condonación de intereses penales. Su operación se encuentra supeditada a tres supuestos: a) En el contexto de impuestos sujetos a declaración, b) Se presente una declaración que se hubiere omitido o una declaración complementaria que arroje mayores impuestos y c) El contribuyente o el responsable del impuesto probare que ha procedido con antecedentes que excusen su omisión. Es en este punto, en que se observa una norma de carga probatoria especial que recae en el contribuyente o el responsable del impuesto, quien debe probar los hechos señalados en el artículo para lograr la satisfacción de un propio interés, en este caso, que opere la condonación de intereses penales.

c) Artículo 106 inciso 1°.

“Las sanciones pecuniarias podrán ser remitidas, rebajadas o suspendidas a juicio exclusivo del Director Regional si el contribuyente probare que ha procedido con

antecedentes que hagan excusable la acción u omisión en que hubiere incurrido o si el implicado se ha denunciado y confesado la infracción y sus circunstancias”.

El ámbito de aplicación de esta norma se encuentra en el campo infraccional de Derecho Tributario. Su operatividad se encuentra delimitada en el cumplimiento de los siguientes supuestos: a) El contribuyente debe probar que ha procedido con antecedentes que hagan excusable la acción u omisión en que hubiere incurrido; o b) El implicado se ha denunciado y confesado la infracción y sus circunstancias.

El supuesto descrito en la letra a) anterior importa un gravamen jurídico que puede ser cumplido por el contribuyente en miras de obtener una ventaja que significa un beneficio procesal para su propio interés. En dicho contexto, es claro que la regla en comento reviste el carácter de norma especial sobre carga probatoria, que recae en el contribuyente.

2. Ley sobre Impuesto a la Renta.

a) Artículo 10 letra c).

“Cuando las acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros enajenados, hayan sido emitidos por una sociedad o entidad domiciliada o constituida en uno de los territorios o jurisdicciones que se consideren como un régimen fiscal preferencial conforme a las reglas establecidas en el artículo 41 H. En este caso, bastará que cualquier porcentaje del valor de mercado del total de las acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros que dicho enajenante posea, directa o indirectamente, en la sociedad o entidad extranjera domiciliada o constituida en uno de estos territorios o jurisdicciones, provenga de uno o más de los activos subyacentes indicados en los literales (i), (ii) y (iii) de la letra a) anterior y en la proporción que corresponda a la participación indirecta que en ellos posea el enajenante extranjero, salvo que el enajenante, su representante en Chile o el adquirente, si fuere el caso, acredite en forma fehaciente ante el Servicio, que: (A) en la sociedad o entidad extranjera cuyas acciones, cuotas, títulos o derechos se enajenan, no existe un socio, accionista, titular o beneficiario con residencia o domicilio en Chile con un 5% o más de participación o beneficio en el capital o en las utilidades de dicha sociedad o entidad extranjera y, que, además, (B) sus socios, accionistas, titulares o beneficiarios que controlan, directa o indirectamente, un 50% o más de su capital o utilidades, son residentes o

domiciliados en territorio o jurisdicción que no tenga un régimen fiscal preferencial en los términos dispuestos en el artículo 41 H, en cuyo caso la renta obtenida por el enajenante extranjero sólo se gravará en Chile si se cumple con lo dispuesto en las letras a) o b) precedentes” (lo destacado es nuestro).

b) Artículo 14 letra E) N°1 letra c).

“(…) Para los efectos de aplicar lo dispuesto precedentemente, el Servicio deberá citar previamente al contribuyente conforme al artículo 63 del Código Tributario, quien podrá desvirtuar la presunción acreditando fehacientemente que se han declarado y pagado los impuestos que correspondan sobre el total de las rentas provenientes de dichas inversiones o que tales inversiones no han producido rentas que deban gravarse en el país”.

c) Artículo 17 N° 5.

“5°.- El valor de los aportes recibidos por sociedades, sólo respecto de éstas, el mayor valor a que se refiere el N° 13 del artículo 41 y el sobreprecio, reajuste o mayor valor obtenido por sociedades anónimas en la colocación de acciones de su propia emisión, mientras no sean distribuidos. Tampoco constituirán renta las sumas o bienes que tengan el carácter de aportes entregados por el asociado al gestor de una cuenta en participación, sólo respecto de la asociación, y siempre que fueren acreditados fehacientemente”.

d) Artículo 17 N° 8 letra a) numeral v).

“v) Del mayor valor determinado podrán deducirse las pérdidas provenientes de la enajenación de bienes señalados en esta letra, obtenidas en el mismo ejercicio. Para estos efectos, dichas pérdidas se reajustarán de acuerdo con el porcentaje de variación del índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al de la enajenación que produjo esas pérdidas y el mes anterior al del cierre del ejercicio. En todo caso, para que proceda esta deducción, dichas pérdidas deberán acreditarse fehacientemente ante el Servicio”.

e) Artículo 31.

“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30°, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio”.

Esta norma permite la deducción de los gastos necesarios para producir la renta, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el SII. Desde otro punto de vista, la realización del interés en deducir los gastos, depende de la satisfacción de la necesidad de probarlos o justificarlos en forma fehaciente, si no se satisface esta carga, no hay deducción legítima.

f) Artículo 41 N° 3, inciso final.

“Con todo, el contribuyente que esté en condiciones de probar fehacientemente que el costo de reposición de sus existencias a la fecha del balance es inferior del que resulta de aplicar las normas anteriores, podrá asignarles el valor de reposición que se desprende de los documentos y antecedentes probatorios que invoque”.

g) Artículo 41 E N° 2, inciso 1º.

“El Servicio, para los efectos de impugnar conforme a este artículo los precios, valores o rentabilidades respectivos, deberá citar al contribuyente de acuerdo con el artículo 63 del Código Tributario, para que aporte todos los antecedentes que sirvan para comprobar que sus operaciones con partes relacionadas se han efectuado a precios, valores o considerando rentabilidades normales de mercado, según alguno de los siguientes métodos (...)”.

“Si el contribuyente, a juicio del Servicio, no logra acreditar que la o las operaciones con sus partes relacionadas se han efectuado a precios, valores o rentabilidades normales de mercado, este último determinará fundadamente, para los efectos de esta ley, tales precios, valores o rentabilidades, utilizando los medios probatorios aportados por el contribuyente y cualesquiera otros antecedentes de que disponga, incluyendo aquellos que

hayán sido obtenidos desde el extranjero, debiendo aplicar para tales efectos los métodos ya señalados”.

Esta disposición fue introducida por la ley N° 20.630, y forma parte de las normas sobre precios de transferencia. Después de establecer cinco métodos para fijar los precios de transferencia, la ley alude a los métodos residuales, que sólo se aplican cuando no es posible aplicar alguno de los otros métodos. Para recurrir a métodos residuales, el contribuyente deberá justificar las características y circunstancias especiales que no permiten aplicar los métodos descritos precedentemente por la ley.

h) Artículo 41 E N° 4, inciso 1º, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

“Si el contribuyente, a juicio del Servicio, no logra acreditar que la o las operaciones con sus partes relacionadas se han efectuado a precios, valores o rentabilidades normales de mercado, este último determinará fundadamente, para los efectos de esta ley, tales precios, valores o rentabilidades, utilizando los medios probatorios aportados por el contribuyente y cualesquiera otros antecedentes de que disponga, incluyendo aquellos que hayan sido obtenidos desde el extranjero, debiendo aplicar para tales efectos los métodos ya señalados”.

El citado numeral se refiere a los ajustes de precios de transferencia y dispone que si el contribuyente, a juicio del Servicio, no logra acreditar que la o las operaciones con sus partes relacionadas se han efectuado a precios, valores o rentabilidades normales de mercado, éste último determinará fundadamente tales precios, valores o rentabilidades.

i) Artículo 70, inciso 1º y 2º y Artículo 71, inciso 1º.

“Artículo 70.- Se presume que toda persona disfruta de una renta a lo menos equivalente a sus gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas.

Si el interesado no probare el origen de los fondos con que ha efectuado sus gastos, desembolsos o inversiones, se presumirá que corresponden a utilidades afectas al impuesto de Primera Categoría según el N° 3º del artículo 20 o clasificadas en la Segunda Categoría

conforme al N° 2° del artículo 42, atendiendo a la actividad principal del contribuyente” (lo destacado es nuestro).

“Artículo 71.- Si el contribuyente alegare que sus ingresos o inversiones provienen de rentas exentas de impuesto o afectas a impuestos sustitutos, o de rentas efectivas de un monto superior que las presumidas de derecho, deberá acreditarlo mediante contabilidad fidedigna, de acuerdo con normas generales que dictará el Director. En estos casos el Director Regional deberá comprobar el monto líquido de dichas rentas. Si el monto declarado por el contribuyente no fuere correcto, el Director Regional podrá fijar o tasar dicho monto, tomando como base la rentabilidad de las actividades a las que se atribuyen las rentas respectivas o, en su defecto, considerando otros antecedentes que obren en poder del Servicio” (lo destacado es nuestro).

Este precepto legal señala que en caso de que el contribuyente alegare que sus ingresos o inversiones provienen de rentas exentas de impuesto o afectas a impuestos sustitutos, o de rentas efectivas de un monto superior que las presumidas de derecho, el contribuyente deberá acreditarlo mediante contabilidad fidedigna. De la misma manera, corresponde al Director comprobar el monto líquido de dichas rentas.

Como puede observarse, en el procedimiento de justificación de inversiones corresponde al SII probar el incremento del patrimonio del contribuyente, y a éste, corresponde acreditar el origen de los fondos.

3. Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

a) Artículo 8º, letra d), inciso 1º, segunda oración, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

“Los retiros de bienes corporales muebles e inmuebles efectuados por un vendedor o por el dueño, socios, directores o empleados de la empresa, para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o para la prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa. Para estos efectos, se considerarán retirados para su uso o consumo propio todos los bienes que faltaren en los inventarios del vendedor o prestador de servicios y cuya salida de la empresa

no pudiere justificarse con documentación fehaciente, salvo los casos de fuerza mayor, calificada por el Servicio de Impuestos Internos, u otros que determine el Reglamento”.

El cuerpo legal citado se refiere a la carga que tiene el contribuyente en relación a acreditar con documentación fehaciente que la falta de ciertos bienes corporales muebles e inmuebles que faltaren en inventario no se debe a retiros con fines de uso y consumo personal, con el fin de evitar la presunción simplemente legal que establece este artículo, la cual hace presumir que dichos retiros fueron efectuados para uso y consumo personal, convergiendo de esta manera con el hecho gravado descrito y por tanto, afecto a impuesto.

En el marco del precepto legal en comento, consideramos necesario señalar disposiciones que establecen presunciones simplemente legales en el ordenamiento tributario chileno, que tienen por finalidad invertir la carga de la prueba y facilitar el control de la evasión y la elusión, en aquellos casos en que la fiscalización puede resultar difícil.

b) Artículo 12 letra B N° 7.

“Asimismo, estarán exentas las importaciones que constituyan donaciones y socorros calificados como tales a juicio exclusivo del Servicio Nacional de Aduanas, destinadas a corporaciones y fundaciones y a las Universidades. Para estos efectos, corresponderá al donatario acompañar los antecedentes que justifiquen la exención” (lo destacado es nuestro).

c) Artículo 15 N° 3.

“3°.- El monto de los impuestos, salvo el de este Título. Los rubros señalados en los números precedentes se entenderán comprendidos en el valor de la venta o del servicio prestado aun cuando se facturen o contabilicen en forma separada, y se presumirá que están afectos al impuesto de este Título, salvo que se demuestre fehacientemente, a juicio exclusivo del Servicio de Impuestos Internos, que dichos rubros corresponden o acceden a operaciones exentas o no gravadas con este tributo” (lo destacado es nuestro).

De conformidad con el presente artículo, corresponde al contribuyente justificar de manera fehaciente que los rubros que desarrolla el contribuyente corresponden o acceden a operaciones exentas o no gravadas con IVA.

d) Artículo 25.

“Para hacer uso del crédito fiscal, el contribuyente deberá acreditar que el impuesto le ha sido recargado en las respectivas facturas, o pagado según los comprobantes de ingreso del impuesto tratándose de importaciones, y que estos documentos han sido registrados en los libros especiales que señala el artículo 59°. En el caso de impuestos acreditados con factura, éstos sólo podrán deducirse si se hubieren recargado separadamente en ellas” (lo destacado es nuestro).

Conforme al precepto legal citado, corresponde al contribuyente acreditar el recargo de IVA en sus insumos para efectos de hacer uso del crédito fiscal que corresponda.

e) Artículo 76 inciso 3°.

“Los productores de vino deberán pagar el impuesto correspondiente por falta de existencias que se determinen en los inventarios oficiales o cuando no acrediten fehacientemente el destino del volumen de su producción y existencias. Tales diferencias se presumirán vendidas para el consumo, y el impuesto en estos casos se aplicará sobre el precio de venta, determinado en base al más alto precio obtenido por el productor en el mes en que se efectúa el inventario o, en su defecto, sobre el precio de venta determinado por el Servicio de Impuestos Internos, sin perjuicio de la multa correspondiente”.

De acuerdo a este artículo, corresponde al contribuyente específico “productores de vino” acreditar de manera fehaciente el destino del volumen de su producción y existencias. De no hacerlo de esta manera, deberán pagar impuesto por concepto de falta de existencias en inventario, toda vez que operará una presunción de venta para el consumo. Además, dicha presunción conlleva la aplicación del impuesto al precio de venta más alto obtenido por el productor en el mes en que se efectúe el inventario, o en su defecto, el que determine el Servicio de Impuestos Internos.

CONCLUSIONES.

Como señalamos en el capítulo I, y en concordancia con lo señalado por Sergio Endress, conviene separar los dos primeros incisos del artículo 21 del Código Tributario para efectos de analizar cada uno en profundidad.

Para comodidad del lector reproducimos a continuación el contenido del primer inciso de la norma en comento, a saber:

“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 sus antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto”.

Reviste importancia dilucidar qué entiende la ley por “contribuyente”. Para estos efectos nos remitimos al N°5 del artículo 8° del Código Tributario, que establece son contribuyentes: “las personas naturales y jurídicas, o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos”.

Conforme a la normativa en análisis, corresponde al contribuyente probar: la verdad de sus declaraciones y, la naturaleza de los antecedentes y el monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.

Es lógico que al contribuyente corresponda probar la verdad de sus declaraciones toda vez que la determinación de impuestos en nuestro sistema tributario es, por regla general, mediante autoliquidación, esto es, el contribuyente de forma autónoma e independiente propone a través de su declaración de impuestos el monto a pagar. En este punto el contribuyente deberá acreditar que las declaraciones de impuestos se conforman con la normativa legal que crea y regula el impuesto que se está declarando. Así por ejemplo deberá acreditar la conformidad del hecho gravado o imponible que declara, la correcta imputación de los ingresos y de los gastos, las exenciones que hace valer, entre otros.

La norma en comento exige al contribuyente probar la veracidad de los datos, regularmente numéricos, contenidos en dicha presentación. Además, debe probar la

naturaleza de las operaciones, en razón de que la información contenida en las declaraciones de impuestos está gravada o no conforme a su naturaleza. Obviamente, el monto de dichas operaciones también debe ser acreditado por el contribuyente.

La normativa señala con qué medios puede probar el contribuyente, a saber: los documentos, libros de contabilidad, u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, limitando de esta manera los medios probatorios.

En este sentido, el Servicio no puede exigir a un contribuyente que lleva contabilidad simplificada, probar la verdad de sus declaraciones con contabilidad completa.

La redacción de la norma en comento contiene dos limitaciones en cuanto a materia probatoria se refiere: limita el objeto de la prueba al señalar expresamente que debe probarse la veracidad, naturaleza y monto de las operaciones, y a su vez limita los medios con los cuales el contribuyente puede probar, al establecer que sólo deben ser los necesarios u obligatorios para él.¹⁰²

En relación a los medios obligatorios, Massone sostiene “aquellos medios que la propia ley tributaria exige perentoriamente al contribuyente, tales como: presentar declaraciones de impuesto, llevar contabilidad, emitir facturas, boletas y otros documentos, entre otras”¹⁰³.

A su vez, respecto a los medios necesarios, sostiene “son aquellos que tienen por objeto probar hechos que son presupuestos, condiciones o requisitos establecidos por la ley, cuya realización produce consecuencias jurídicas favorables para el contribuyente”¹⁰⁴.

Por su parte Endress da cuenta de que el alcance de dichos términos puede ser objeto de controversia, sin embargo afirma que “puede sostenerse que se refiere a la contabilidad u otro medio probatorio reglado, que el contribuyente debe tener para acreditar sus operaciones”¹⁰⁵.

¹⁰² Endress, S. Ob cit. 28p.

¹⁰³ Massone, P. Ob. Cit. 1757p.

¹⁰⁴ Ídem.

¹⁰⁵ Endress, S. ob. Cit. 28p.

El autor citado anteriormente plantea que la referencia gramatical a “declaraciones” de impuestos y a su “cálculo”, excluye la aplicación de esta disposición al ámbito tributario infraccional¹⁰⁶. Concordamos con dicho autor, toda vez que su afirmación es conforme con el principio de inocencia que fluye de la aplicación de *ius puniendi* estatal en dichos procedimientos, así como con el principio de igual protección ante la ley, ambos necesarios para la existencia de un debido proceso. A mayor abundamiento, la jurisprudencia analizada en el punto anterior de esta presentación da cuenta de que los tribunales han uniformado su criterio en esta materia, sosteniendo que en dicho ámbito la carga de la prueba recae en el Servicio de Impuestos Internos.

En la misma línea, es útil consignar que el artículo citado se refiere exclusivamente a impuestos, es decir, a la obligación que nace a raíz del respectivo hecho tributario, por lo que no resultaría aplicable a las infracciones y sanciones.

Conforme a la jurisprudencia analizada en el punto anterior de esta presentación, y lo afirmado por la doctrina también revisada anteriormente, la Corte Suprema ha sostenido reiteradamente que este inciso regula de forma general la carga probatoria en materia tributaria, basada en una interpretación literal del inciso primero del artículo que glosamos (ver páginas 63-74 del presente trabajo de investigación).

En refuerzo de lo anterior, se debe tener presente que el efecto derivado del incumplimiento del deber establecido en el inciso primero del artículo en comento por parte del contribuyente consiste en que el Servicio podrá practicar las liquidaciones o reliquidaciones que procedan tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder.

En efecto, el inciso comentado no tiene por objeto atribuir la carga de la prueba al contribuyente, ya que ello supondría la facultad del SII para fijar el impuesto sólo con los antecedentes que obren en su poder, sin dar cumplimiento efectivo a la primera oración del inciso 2° del artículo 21 del Código Tributario, que será analizado más adelante.

¹⁰⁶ Ídem.

En esta línea, entender que el Servicio puede prescindir de los antecedentes fidedignos presentados por el contribuyente, significa que dicho organismo ,en teoría, podría dar por establecidas obligaciones tributarias sin sujetarse a la verificación del hecho gravado propiamente tal, o caer en el absurdo argumentativo de obligar al contribuyente a probar hechos negativos, cuestiones que a todas luces van en contra de los principios de la legalidad del impuesto, la igualdad ante la ley, la igual protección ante la ley en el ejercicio de sus derechos, y el debido proceso en general, conforme analizamos en su oportunidad (ver páginas 48 y 49 del presente trabajo de investigación).

A mayor abundamiento, carecerían de sentido las normas que regulan cargas probatorias de manera especial en el ordenamiento jurídico tributario, las que serán analizadas en el capítulo segundo de este trabajo de investigación. A modo de ejemplo podemos citar por ahora: el procedimiento de justificación de inversiones, los hechos calificados como venta, etc.

Por tanto, de lo expuesto, concluimos respecto al inciso primero del artículo 21 del Código Tributario:

- a) Es una obligación de hacer para el contribuyente, más no una carga probatoria para el mismo (menos aún, general), dadas las consecuencias derivadas de su incumplimiento (especialmente el artículo 22 del Código Tributario) y vista la propia definición y características de una carga probatoria (ver páginas 7-10 del presente trabajo).
- b) Limita el objeto de la prueba y los medios probatorios (necesarios u obligatorios para el contribuyente).
- c) Su ámbito de aplicación corresponde al área tributaria-civil. Existen fundamentos tanto doctrinales (ver páginas 31-37 del presente trabajo) como jurisprudenciales (ver páginas 63-74).
- d) No cumple los requisitos formales para ser clasificada como una norma reguladora de la prueba (ver acápite 3.4 de este trabajo). En consecuencia, su aplicación errónea no es fundamento de casación en el fondo.

Expuesto lo anterior, resta analizar el inciso segundo del artículo 21 del Código Tributario, el que reproducimos a continuación:

“El Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos. En tal caso, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64, practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder. 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”.

Coincidimos con Sergio Endress al señalar que este inciso contiene dos normas: la regulación de antecedentes fidedignos y las consecuencias de presentar antecedentes no fidedignos¹⁰⁷.

El Diccionario de la Real Academia Española define la voz *fidedigna* como aquello que es: “Digno de fe y crédito”.

A su vez el Servicio de Impuestos Internos ha definido en la Circular N° 8 del 7 de febrero del año 2000, la contabilidad fidedigna como: “aquella que se ajusta a las normas legales y reglamentarias vigentes y registra fiel, cronológicamente y por su verdadero monto las operaciones, ingresos y desembolsos, inversiones y existencia de bienes relativos a las actividades del contribuyente que den origen a las rentas efectivas que la ley obliga a acreditar, excepto aquellas partidas que la ley autorice omitir su anotación”.

El Oficio N° 1935 del 25 de octubre de 2010, que reviste el carácter de ser el pronunciamiento por parte del Servicio de data más reciente en esta materia, reitera la definición citada al señalar: “debe tenerse presente que la renta efectiva deberá acreditarse mediante contabilidad fidedigna, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 17 del Código Tributario, entendiéndose por tal aquella que registra en forma fiel y por orden cronológico y por su verdadero monto, ajustándose a las normas legales y reglamentarias vigentes, las operaciones, ingresos, egresos, inversiones y existencias de bienes correspondientes a la actividad del contribuyente”.

¹⁰⁷ Endress, S. Ob. Cit. 28p.

Conforme al contenido del inciso en comento, los libros de contabilidad hacen plena prueba en materia tributaria, siempre y cuando la contabilidad o sistema contable del cual formen parte, sean fidedignos, efecto que reviste trascendental importancia en materia procesal.

En la sede administrativa la calificación de la situación señalada queda relegada de manera exclusiva en el Servicio. Reclamadas las liquidaciones en que se realiza una determinación de impuestos basada en la situación descrita, esto es, no ser dignos de fe las declaraciones, documentos y antecedentes aportados por el contribuyente, la ponderación y calificación de esta situación queda entregada al Tribunal Tributario y Aduanero. Apelada la sentencia definitiva de primera instancia en que se haya confirmado el criterio del organismo fiscalizador, ello queda entregado a la Corte de Apelaciones respectiva. Lo anterior encuentra su fundamento en la necesidad de escrutinio respecto de las actuaciones que realiza todo órgano público. Así lo ha sostenido Marcelo Matus, quien sostiene “el juez tributario puede no sólo invalidar el acto ilegal, sea esto por una causa formal o de fondo (fundamentación), sino que, además, puede ordenar el cumplimiento administrativo de lo resuelto, aun cuando ello implique modificar la decisión de la Administración de acuerdo a las observaciones o enmiendas que ordene, sin que por ello se invada la esfera de competencia de la administración”¹⁰⁸.

En efecto, “la tarea del juez es controlar la legalidad del acto administrativo impugnado, y ajustarlo a derecho cuando ello sea posible e inequívoco a la luz de la prueba rendida, y sólo limitarse a anular cuando, atendidos los antecedentes del proceso, no sea posible llegar a una conclusión fáctica que originalmente motivó, en apariencia, el acto impugnado”¹⁰⁹.

Al respecto, Rodrigo Ugalde sostiene que “la norma en comento impone una obligación al Servicio de Impuestos Internos consistente en no prescindir de la prueba aportada por el contribuyente, salvo que ésta no sea fidedigna”¹¹⁰. En el mismo sentido, Endress sostiene que “en nuestro derecho, este mandato legal podría considerarse una norma prohibitiva, que impide actuar al SII sin fundamento explícito y fundado”¹¹¹.

¹⁰⁸ Matus, M. (2017) Revista de Derecho Tributario. Volumen 1. Sección III. Comentarios de jurisprudencia sobre carga de la prueba en materia tributaria. Santiago: Legal Publishing. 30p.

¹⁰⁹ Ídem.

¹¹⁰ Ugalde, R. ob cit. 16p.

¹¹¹ Endress, S. ob cit. 28p.

Dicho autor, además agrega que “el inciso segundo del artículo 21 sí establece, en cambio, una norma probatoria de aplicación general e imperativa, cuando señala que los antecedentes fidedignos obligan al SII a determinar los impuestos conforme a ellos. En nuestra opinión, esta norma elimina toda controversia, y con ello, la necesidad de un tercero que dirima lo que la ley ha decidido en favor de la documentación fidedigna. La norma es obligatoria, entonces, consideramos, también para el juzgador, cualquiera sea su jerarquía. En la práctica, precisamente, los efectos jurídicos que esta norma establece han conducido a que el Servicio evite la calificación a que nos referimos, en toda nueva controversia ante los TTA”¹¹².

Adherimos a la posición indicada en el párrafo anterior, toda vez que existen ejemplos que fluyen de la normativa tributaria (se revisarán en el capítulo II) y jurisprudenciales para sostenerla. En este sentido, la Corte Suprema en fallo de fecha 03 de septiembre de 2015, en causa rol N°8952-2015, en su considerando quinto dispuso:

*“**Quinto:** Que, ahora con respecto al fondo del asunto, en la forma en que ha sido planteado el recurso no podrá ser admitido a tramitación, puesto que, más allá de la escueta fundamentación arriba reproducida -el resto del libelo se ocupa en la exposición de los antecedentes del caso, reproducción de los considerandos de la sentencia que se tachan de erróneos, y explicación de la influencia de los errores denunciados en lo dispositivo del fallo- se estructura en base a hechos no establecidos en las instancias de este proceso, y sin que tampoco se haya denunciado que con lo anterior se haya infringido por los sentenciadores alguna norma reguladora de la prueba que permitiera a esta Corte la revisión de ese ámbito del fallo atacado, desde que la denuncia al artículo 21 del Código Tributario en nada altera lo razonado, pues dicho precepto dispone que el Servicio de Impuestos Internos no puede prescindir de los antecedentes presentados por el reclamante a menos que estos no sean fidedignos, lo que en la especie no ocurre, puesto que el fiscalizador no consideró que sus declaraciones faltaran a la verdad sino que determinó que la pérdida tributaria declarada no se encontraba acreditada puesto que no se demostró el cumplimiento de las exigencias legales para deducir como gastos los créditos incobrables” (lo destacado es nuestro).*

¹¹² Endress, S. (2015) Nueva judicatura tributaria y garantías procesales: Consideraciones sobre su aplicación y vigencia. Cuadernos de extensión Jurídica N° 26. Santiago: Universidad de Los Andes. 157-175p.

Como se desprende de la antedicha sentencia, no basta que el Servicio de Impuestos Internos afirme que las declaraciones se encuentren indebidamente acreditadas para considerar que dichas declaraciones no son fidedignas. En efecto, de acuerdo a lo que se ha visto, esta calificación debe ser fundada, esto es “no basta al efecto la mera suposición o creencia de omisiones o anotaciones indebidas en la contabilidad, sino que deben invocarse antecedentes ciertos y concretos de los cuales se desprendan las supuestas anomalías y además dejarse constancia expresa de ellos en la respectiva citación y liquidación” (Circular N°8 del año 2000).

Por otra parte, el mismo tribunal en sentencia de fecha 27 de mayo de 2014, causa rol N° 6686-2013, considerandos décimo y undécimo estableció:

*“**Décimo:** Que el contribuyente aportó los antecedentes necesarios para dar cuenta de la veracidad de las operaciones realizadas, tal y como se ha dejado establecido en el razonamiento cuarto del presente fallo, los que por ende debían ser considerados al momento de resolver el asunto, por cuanto éstos tienen carácter de fidedignos, de manera tal que los razonamientos de los magistrados del mérito efectuados sin admitir tales medios probatorios no resultan aceptables.*

***Undécimo:** Que las reflexiones precedentes evidencian que los jueces del fondo, al decidir como lo hicieron en el fallo cuestionado, no dieron correcta aplicación al derecho que era atinente para la decisión de la litis, al desconocer el sentido y alcance de los artículos 21 del Código Tributario y 23 N° 5 del Decreto Ley 825, yerro que influyó sustancialmente en lo dispositivo, pues determinó erróneamente que se encontraba justificada la irregularidad de las facturas lo que no resulta efectivo a la luz de lo obrado por el Servicio de Impuestos Internos y que la prueba aportada por el contribuyente no era idónea para acreditar la veracidad de sus declaraciones” (lo destacado es nuestro).*

Los considerandos citados dan cuenta de que la norma en comento tiene el carácter de prohibitiva, toda vez que obliga al Servicio de Impuestos Internos y a su vez, a los Tribunales, a no prescindir de los antecedentes fidedignos aportados por el contribuyente, confirmando lo sostenido hasta aquí. Es más, en la causa señalada el SII sostuvo que dichos antecedentes no eran fidedignos, por lo que la sentencia en comento da cuenta de que los tribunales tienen la facultad de revisar la fundamentación que el Servicio ha dado para

sostener dicha calificación, cuestión que además está en directa relación al deber de fundamentar sus actos que recae sobre el Servicio de Impuestos Internos, en concordancia con lo sostenido por Endress, como revisamos en su oportunidad.

A mayor abundamiento, existe sustento que fluye tanto del Derecho Constitucional, del Derecho Administrativo como del Derecho Tributario que fundamentan nuestra posición. Así, el artículo 8° inciso 2° de la Constitución Política de la República dispone que “son públicos los actos y resoluciones del Estado, así como sus fundamentos, (...) solo una ley de quórum calificado podrá establecer la reserva o secreto de aquellos o de estos”. En efecto, no dejar constancia de los fundamentos de los actos realizados por un organismo administrativo como el SII, importa una violación de este principio, en conformidad al mandato contenido en el artículo 3° inciso 2° de la Ley General de Bases de la Administración del Estado, especialmente en lo referente a la probidad, transparencia y publicidad.

Revisemos el fallo de la Corte Suprema de fecha 03 de agosto de 2011, causa rol N° 877-2009, considerandos octavo y noveno:

“Octavo: Que el artículo 63 del Código Tributario dispone en su inciso primero: "El Servicio hará uso de todos los medios legales para comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y para obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieran adeudarse"; y, en su inciso segundo señala: " El Jefe de la Oficina respectiva del Servicio podrá citar al contribuyente para que, dentro del plazo de un mes, presente una declaración o rectifique, aclare, amplíe o confirme la anterior. Sin embargo, dicha citación deberá practicarse en los casos en que la ley la establezca como trámite previo".

A su vez, el artículo 21 del mismo texto legal prevé: "Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.

El Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos. En tal caso, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64

practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder. 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".

Noveno: Que, en consecuencia, siendo requisito para que el trámite de citación sea obligatorio el que la contabilidad o antecedentes presentados por el contribuyente sean calificados de no fidedignos, lo que en la especie no ha ocurrido, estableciendo los jueces de fondo como un hecho de la causa la situación precisamente contraria, esto es, que el servicio no calificó la contabilidad del contribuyente como no fidedigna, el recurso no podrá prosperar" (lo destacado es nuestro).

Si bien corresponde a una posición minoritaria (ver punto 3.4 de este trabajo de investigación), el fallo citado da cuenta de que efectivamente es obligación del Servicio de Impuestos Internos calificar el carácter no fidedigno de la contabilidad aportada por el contribuyente, no solo para efectos del artículo 21 sino, además, respecto del artículo 63 del Código Tributario relacionado al trámite de la citación, siendo un requisito esencial para la emisión de la misma (así también Ugalde¹¹³). De esta manera, el efecto de los antecedentes fidedignos es imponer al Servicio de Impuestos Internos la obligación de determinar los impuestos que resulten de dichos antecedentes, como también lo entienden Endress (ver página 97 de este trabajo de investigación), Ugalde (ver páginas 41-12 de este trabajo de investigación), Massone (ver páginas 43-44 de este trabajo de investigación) y Matus (ver página 96 de este trabajo de investigación).

En cuanto a la oportunidad para efectuar esta calificación de las declaraciones, documentos, libros o antecedentes como no fidedignos, resulta lógico sostener que debe realizarse en el acto mediante el cual el SII manifiesta su pretensión y decisión de determinar un impuesto, es decir, primero en la citación y luego en la liquidación de impuestos correspondiente. Massone agrega, que, desde un punto de vista formal, "la calificación o declaración debe ir acompañada de la individualización de la o las causas de la misma y la indicación de los fundamentos que sirven de sustento a la causal o causales invocadas¹¹⁴".

¹¹³ Ugalde, R. Ob. Cit. 21p.

¹¹⁴ Massone, P. Ob. Cit. 1788p.

En efecto, si en la citación que es un trámite previo a la determinación de impuestos deben detallarse los antecedentes ciertos y concretos de los cuales se desprendan las supuestas anomalías, con mayor razón deberá dejarse constancia expresa de ellos en las liquidaciones, que son los actos administrativos en los cuales el Servicio de Impuestos Internos determina o redetermina los impuestos adeudados por el contribuyente.

Hacemos presente al lector que con fecha 23 de agosto de 2018, el Gobierno de Chile inició la tramitación de un proyecto de ley de reforma tributaria que incorpora modificaciones en la materia en comento. Se plantea incorporar una modificación del artículo 21 del Código Tributario, de la manera siguiente:

“a) Agrégase, en el inciso segundo, entre la expresión “no sean fidedignos” y el punto seguido (“.”) el siguiente párrafo: “y así se declare mediante resolución fundada en base a los antecedentes de hecho y de derecho tenidos a la vista. Esta resolución podrá impugnarse junto con la reclamación de la liquidación o giro respectivo”.

El proyecto de modificación citada, impondrá eventualmente la obligación legal del Servicio a declarar mediante resolución fundada el carácter no fidedigno de los antecedentes presentados por el contribuyente, básicamente confirmando nuestra postura que se enlaza a lo sostenido por Endress¹¹⁵.

A modo de conclusión en relación a la primera norma contenida en el inciso segundo del Código Tributario, estimamos que:

- a) Su aplicación requiere de dos requisitos: (i) que el contribuyente cumpla con su deber de presentar antecedentes que le son necesarios u obligatorios; y (ii) que estos antecedentes sean fidedignos.
- b) La norma en comento es prohibitiva y en consecuencia obligatoria para el SII y los tribunales, sin distinguir su jerarquía (ver página 99 de este trabajo de investigación).
- c) La calificación del carácter no fidedigno de los antecedentes aportados por el contribuyente corresponde al SII, sin perjuicio de que dicha calificación pueda ser controlada (y modificada) por los tribunales de justicia.

¹¹⁵ Boletín N° 12.043-05, de 23 de agosto de 2018, Moderniza la legislación tributaria, 72-73p.

d) Para dicha calificación, el SII no está sujeto a formalidad alguna (ver punto 3.4 de este trabajo de investigación), sin embargo, la misma debe ser fundada y explícita teniendo presente el carácter de organismo público del Servicio. En refuerzo de lo anterior, de la experiencia práctica fluye que el SII evita llevar efecto ésta calificación, precisamente, por los efectos jurídicos que conlleva.

e) La oportunidad en que el SII debe llevar a efecto la calificación en comento, corresponde a la citación y la liquidación de impuestos. Existe jurisprudencia y doctrina que estiman ésta calificación como requisito de la citación misma (ver punto 3.4 y página 100 de este trabajo de investigación).

f) El efecto de los antecedentes fidedignos es la imposición al SII la obligación de determinar los impuestos que resulten de dichos antecedentes, sin poder prescindir de ellos.

g) Es una norma probatoria de carácter general e imperativa, toda vez que señala que los antecedentes fidedignos obligan al SII a determinar los impuestos conforme a ellos. En definitiva, contiene una decisión por parte de la ley, en favor de la documentación fidedigna.

Una vez dilucidado el contenido de la primera norma referente a la regulación de la contabilidad fidedigna, corresponde analizar la segunda norma del inciso segundo del artículo 21 del Código Tributario, que conforme Endress señala “regula las consecuencias de antecedentes no fidedignos”¹¹⁶.

Esta segunda regla establece que el Servicio podrá practicar las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder, frente al contribuyente negligente que no ha cumplido con las obligaciones que establece el artículo en comento.

A la luz de lo anterior, es patente que la facultad del Servicio de emitir liquidaciones o reliquidaciones tasando la base imponible del contribuyente, es una consecuencia de no haber cumplido éste con su obligación de llevar contabilidad fidedigna, latamente tratada anteriormente en este trabajo de investigación. Así, sostenemos que la parte final del inciso segundo del Código Tributario referente al deber del contribuyente de desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, es una norma residual cuya aplicación se supedita a la aplicación de las normas analizadas anteriormente y reviste el carácter de

¹¹⁶ Endress, S. ob cit. 27p.

norma sobre carga de la prueba especial, como analizaremos en el capítulo II del presente trabajo de investigación.

Conforme a lo hasta aquí razonado, concluimos que el artículo 21 que se comenta, no es una norma general sobre carga de la prueba en materia tributaria como lo ha sostenido reiteradamente la Corte Suprema, postura que atenta en contra de diversos principios asegurados por la Constitución a todas las personas: la legalidad del impuesto, la igualdad ante la ley, la igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos (como se expondrá en los párrafos siguientes), sino que lo autoriza para prescindir de las declaraciones y antecedentes del contribuyente y para tasar la base imponible con los antecedentes que obren en su poder.

Lo sostenido hasta aquí, guarda armonía con los principios y derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana, garantizados en nuestra Constitución Política, así como los tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentran vigentes. Entre ellos enumeramos: la igualdad ante la ley, y la consiguiente ausencia de personas o grupos privilegiados, la igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos, derecho a defensa jurídica, legalidad del impuesto, igual repartición de tributos y de las demás cargas públicas, derecho a desarrollar cualquier actividad económica, establecidos en los artículos 5° inciso 2°, 19 N° 2, 3, 20 y 21 de la Constitución Política de la República.

A mayor abundamiento, se debe tener presente que desde 2016 a la fecha actual han existido sentencias provenientes de diversos Tribunales Tributarios y Aduaneros que abogan por aplicaciones diversas del artículo 21 del Código Tributario, a modo de ejemplo citamos la causa RIT GR-17-00091-2014, emanada del Tercer TTA de la Región Metropolitana, donde se indica expresamente que el artículo 1698 del Código Civil tiene aplicación en el contencioso tributario, o la causa Rol N°24001-2014 de la Corte Suprema, en la que dicho tribunal falló que el artículo en comento regula deberes y cargas tanto para el contribuyente como para el Servicio de Impuestos Internos. Sin perjuicio de lo anterior, dejamos constancia de que el grueso de la jurisprudencia analizada en el presente trabajo de investigación establecen que el artículo 21 del Código Tributario hace recaer la carga probatoria de manera exclusiva en el contribuyente, no correspondiendo carga alguna para el Servicio de Impuestos Internos (RUC N°11-9-0000048-2, TTA de la Región del Maule, RIT GR-11-00046-2013, TTA de la Región de Valparaíso, Rol N°31384-2014, Rol N°13359-2014, Rol N°24992-2014, Corte Suprema, entre otros).

BIBLIOGRAFÍA

ÁLAMOS VERA, EDUARDO, La nueva justicia tributaria chilena, Editorial Edimatri, Santiago, 2009.

ALESSANDRI, Arturo, Curso de Derecho Civil, Tomo I, Volumen II, Parte General, Editorial Nascimento, 1962.

ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Fernando. Curso de Derecho Procesal, Editorial Nascimento, Santiago, 1940.

ALLORIO, Enrico, Diritto Processuale Tributario, UTET, Torino, 1962.

ALSINA, Hugo, Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial, Tomo III, Ediar Sociedad Anónima Editores, Buenos Aires, 1958.

ANDERSON, Terence, Analysis of Evidence, traducido por Flavia Carbonell y Claudio Agüero, Editorial Marcial Pons, Madrid, España, 2015.

BASCUÑÁN SILVA, Alejandro, Tratado de Derecho Constitucional, Tomo XI, Editorial Jurídica, 2006.

BABRA LYON, Sebastián, Teoría de la prueba de las obligaciones tributarias, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1962.

BENTHAM, Jeremías, Tratado de la Pruebas Judiciales, Tomo I, Editorial Ejea, Buenos Aires, 1959.

BLANQUER, David, Hechos, ficciones, pruebas y presunciones en el Derecho Administrativo "Taking facts seriously". Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2006.

BONNIER, De las Pruebas en el Derecho Civil y Penal, Madrid, 1913-1914, t,I, p. 46 y 50.

CARNELUTTI, Francesco, Estudio de Derecho Procesal, Ediciones Jurídicas Europa-América, volumen 1, Buenos Aires, Argentina, 1952.

CARNELUTTI, Francesco, Teoría General del Derecho. Metodología del Derecho, Editorial Marcial Pons, Granada, España, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de direito tributário. Editorial Saravia, 16ª edición, Sao Paulo, 2004.

COUTURE, Eduardo. Fundamentos de Derecho Procesal Civil, Tercera Edición, Aniceto López Editor, Buenos Aires, 1942.

DEVIS ECHANDÍA, Hernando, Teoría General de la Prueba Judicial, Tomo I, Zavala Editor, Buenos Aires, 1988.

DIAZ URIBE, Hugo. De la Prueba Documental en los Procesos Civil y Penal chileno, Lirotec Ltda., Chile, 1965.

DUMAY PEÑA, Alejandro, La Carga de la Prueba en las Reclamaciones Tributarias, 2007, disponible en: <http://www.derechotributario.cl>

FERREIRO LAPATZA, Juan José, La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Editorial Marcial Pons, Madrid, 2004.

FERRER BELTRÁN, Jordi, Prueba y verdad en el derecho. Editorial Marcial Pons, 2ª edición, Buenos Aires, 2005.

FIGUEROA VALDÉS, Juan Eduardo, Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución Política de 1980. Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1985.

GALLO, Franco, L'istruttoria nel sistema tributario, Rass. trib., nº 1, 2009.

GARDNER R., John, Effects of the shifts in the burden of proof in the disposition of tax cases, 38 Wake Forest L. Rev. 1357, 2003.

- LUPI, Raffaello, *Manuale Professionale di Diritto Tributario*, II ed., IPSOA Editore, 1999.
- MASSONE PARODI, Pedro. *Tribunales y Procedimiento Tributarios*. 2ª Edición, Editorial Legal Publishing Chile, 2010.
- MASSONE PARODI, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, Legal Publishing Chile, 3ª edición, 2013.
- MASSONE PARODI, Pedro, *El hecho jurídico tributario*. Editorial Edeval, Valparaíso, 1969.
- MATTIROLO, Luis. "Tratado de Derecho Judicial Civil" Tomo II. Editorial Reus, 1993.
- MATURANA MIQUEL, Cristian. *Aspectos Generales de la Prueba*, Separata de Clase N°05046, Universidad de Chile, Julio de 2006.
- MICHELI, Gian Antonio, *La carga de la prueba*, traducción de Santiago Sentis Melendo, Editoriales Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1961.
- PONT MESTRES, Magín. *Estudio sobre temas tributarios actuales*, volumen segundo, Universidad de Barcelona, Barcelona, España, 1987.
- R. FINLEY, Janene, *An empirical study of the change in the burden of proof in the United States Tax Court*, 6 Pitt. Tax Rev. 61, 2008.
- RENCORET ORREGO, Ernesto: "Cuestiones procesales: prueba en materia tributaria", en *Revista de derecho universidad Adolfo Ibañez*, N° 1, 2004.
- RODRÍGUEZ-BEREIJO, María. *La Prueba en el Derecho Tributario*. Editorial Aranzadi, Navarra, 2007.

RODRÍGUEZ PAPIC, Ignacio. Procedimiento Civil: Juicio Ordinario de Mayor Cuantía, revisada y actualizada por el Profesor Cristián Mataran Miguel, Séptima Edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2009.

ROSENBERG, Leo, La Carga de la Prueba, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1956.

RUSSO, Pasquale, Manuale di Diritto Tributario. Il processo tributario, 2ª ed., Editore Giuffrè, Milano, Italia, 2005.

SANTOS AGUIAR, Nina Teresa Sousa, Tributación y Contabilidad: Una Perspectiva Histórica y Derecho Comparado, Editorial Ruiz de Aloza Editores, Granada, 2011.

SEGAL, Melissa Ellen, Who Bears the Burden of Proof in Taxpayer Suits against the IRS, 4 Pitt. Tax Rev. 155, 2007.

TARUFFO, Michele, La Prueba de los Hechos, Editorial Trotta, traducción de Jordi Ferrer Beltrán, Madrid, 2ª edición, 2005.

TARUFFO, Michele, La Prueba, Editorial Marcial Pons, traducción de Laura Manríquez y Jordi Ferrer Beltrán, Madrid, 2008.

TARUFFO, Michele, La Verdad en el Proceso, Editorial Derecho & Sociedad, traducción de Eugenia Araho Deho, Girona, 2013.

TESAURO, Francesco, Prova (diritto tributario), Editorial Giuffrè, Italia, 1999.

TESAURO, Francesco, Istituzioni di diritto tributario, Vol 1., 12ª ed., Editorial Wolters Kluwer, Italia, 2000.

Todo Procedimiento Tributario 2007-2008, Wolters Kluers S.A., Edición Fiscal CISS, Valencia, 2007.

UGALDE PRIETO, Rodrigo, Prueba en las Obligaciones Tributarias en el Derecho Tributario Chileno. Editorial Lexis Nexis, Santiago, 2004.

UGALDE PRIETO, Rodrigo, Tribunales Tributarios y Aduaneros, Editorial Legal Publishing, Santiago, 2009.

ZAVALA ORTIZ, José Luis, Manual de Derecho Tributario. Editorial Thomson Reuters, Puntotex, Santiago, 2009.

Jurisprudencia.

1. Chile (2000-2017).

a) Corte Suprema.

Corte Suprema, Inaplicabilidad, Sentencia con fecha 13 de diciembre del 2000, RDJ, tomo 97, N° 3, 2000, secc. P, cons. 4º.

Corte Suprema, cons. 24º, rol 355-2000, citada por UGALDE PRIETO, RODRIGO: Prueba de las obligaciones tributarias en el derecho tributario chileno, Editorial Lexis Nexis, Santiago, 2004.

Corte Suprema, Casación en el Fondo, Sentencia de fecha 14 de diciembre del 2000, cons. 9º, “JOSE ALEJANDRO ENEROS MONDACA C/SII”, disponible en: <http://suprema.poderjudicial.cl/SITSUPPORWEB/InicioAplicacion.do>

Corte Suprema, Casación en el Fondo, Sentencia de fecha 10 de octubre de 2000, cons. 13º, “GONZALO ZAMORA ACUÑA C/SII”, disponible en: <http://suprema.poderjudicial.cl/SITSUPPORWEB/InicioAplicacion.do>

Corte Suprema, Casación en el Fondo, sentencia del 28 de septiembre de 2004, cons. 12º, “METALURGIA DEL SUR LTDA C/SII”, disponible en: <http://suprema.poderjudicial.cl/SITSUPPORWEB/InicioAplicacion.do>

Corte Suprema, Casación en el Fondo, sentencia de 20 de julio de 2005 “GUILLERMO SALAZAR C/ SII” disponible en <http://www.sii.cl/página/jurisprudencia/judicial>

Corte Suprema, sentencia con fecha 28 de octubre de 2010, “IMPORTADORA Y COMERCIAL ROCKY LIMITADA CON SII”, disponible en <http://www.pjud.cl>

b) Cortes de Apelaciones.

Corte de Apelaciones de San Miguel, sentencia con fecha 20 de enero de 2010, “ABUD EID AYUBNADER CON SII”, disponible en <http://www.pjud.cl>

Corte de Apelaciones de Santiago, sentencia con fecha 31 de agosto de 2011, “IMP Y EXP BENDELL S.A. CON SII”, disponible en <http://www.pjud.cl>

Corte de Apelaciones de Santiago, sentencia con fecha 28 de agosto de 2015, “ARREDONDO CONTRERAS IVAN ROBERTO C/ SII”, disponible en <http://www.pjud.cl>

Corte de Apelaciones de Antofagasta, sentencia con fecha 18 de junio de 2008, “SOCIEDAD DE PROFESIONALES HISTONOR LIMITADA C/ SII”, disponible en <http://www.pjud.cl>

c) Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de La Araucanía, sentencia con fecha 16 de enero de 2012, “GALLARDO C/ SII”, RIT N° GR-08-00062-2012. Disponible en <http://www.tta.cl>

Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, sentencia con fecha 8 de julio de 2016, “SII C/ Río Baguales Asesoría e Inversiones Limitada”, RIT N° GS-18-00037-2016. Disponible en <http://www.tta.cl>

Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, sentencia con fecha 16 de febrero de 2015, “SOCIEDAD COMERCIAL AGUILERA Y CIA LTDA C/ SII” disponible en <http://www.tta.cl>

Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de los Ríos, sentencia con fecha 22 de diciembre de 2016, “Inversiones Los Ángeles Limitada C/ SII”, RIT N° GR-11-00020-2016. Disponible en <http://www.tta.cl>

Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Bío Bío, “Comercial Costera Limitada C/ SII”, sentencia con fecha 13 de enero de 2016, RIT N° 10-00038-2015. Disponible en <http://www.tta.cl>

Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Bío Bío, “Sociedad inmobiliaria y comercial Rometch SpA C/ SII”, sentencia con fecha 14 de noviembre de 2014, RIT N° 10-00009-2014. Disponible en <http://www.tta.cl>

Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Maule, “Sociedad Gastronómica e Inversiones La Chinita Limitada C/ SII”, sentencia con fecha 14 de junio de 2016, RIT N° ES-07-00011-2015. Disponible en <http://www.tta.cl>

Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de los Ríos, “Agrícola y Forestal Maderos Limitada C/ SII”, sentencia con fecha 25 de agosto de 2016, RIT N° GR-11-00012-2016. Disponible en <http://www.tta.cl>

Tribunal Tributario y Aduanero de Antofagasta, sentencia con fecha 16 de septiembre de 2010, “SOCIEDAD COMERCIAL E INMOBILIARIA PUERTO VARAS LTDA C/ SII”, disponible en <http://www.tta.cl>

d) Servicio de Impuestos Internos.

Circular N° 65, con fecha 23 de julio de 2015, “IMPARTE INSTRUCCIONES ACERCA DE LAS NORMAS INCORPORADAS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO POR LA LEY N° 20.780, EN MATERIA DE MEDIDAS ANTI ELUSIÓN”, disponible en www.sii.cl

2. Estados Unidos (2014-2017).

a) United States Tax Court.

United States Tax Court, opinion con fecha 29 de marzo de 2016, "LUIS ALEJANDRO REY Petitioner v. COMMISSIONER OF INTERNAL REVENUE, Respondent", disponible en <https://www.ustaxcourt.gov/ustcinop/opinionviewer.aspx?ID=10743>

United States Tax Court, opinion con fecha 7 de enero de 2015, "LAWRENCE EBERT AND REBECCA EBERT, Petitioners, v. COMMISSIONER OF INTERNAL REVENUE, Respondent", disponible en <https://www.ustaxcourt.gov/InOpHistoric/EbertMemo.Colvin.TCM.WPD.pdf>

United States Tax Court, opinion con fecha 20 de octubre de 2014, "C. LYNN MOSES, Petitioner v. COMMISSIONER OF INTERNAL REVENUE, Respondent.", disponible en <https://www.ustaxcourt.gov/InOpHistoric/mosesmemo.vasquez.TCM.WPD.pdf>

3. España (2017).

a) Tribunal Supremo.

Tribunal Supremo, sentencia con fecha 21 de diciembre de 2017, "KALEIDO FREIGHT SERVICES S.L. CON ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO", disponible en <http://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&databasematch=TS&reference=8243342&links=Carga%20de%20la%20prueba&optimize=20171227&publicinterface=true>

Tribunal Supremo, sentencia con fecha 20 de diciembre de 2017, "PHILANTIQ S.L. CON ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO", disponible en <http://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&databasematch=AN&reference=8258863&links=Carga%20de%20la%20prueba&optimize=20180117&publicinterface=true>

Tribunal Supremo, sentencia de fecha 20 de diciembre de 2017, "AUROSUR S.L. CON ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO", disponible en <http://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&databasematch=TS&reference=8254631&links=Carga%20de%20la%20prueba&optimize=20180112&publicinterface=true>