



## **LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL JUICIO TRIBUTARIO**

### **Parte II**

Actividad Formativa Equivalente (AFE)

Para optar al grado de Magister en Tributación

Alumno:

**Diego Sebastián Alegría Maluenda**

Profesor Guía:

**Antonio Faúndez Ugalde**

Santiago, marzo 2020

## **TABLA DE CONTENIDOS**

	Página
Abreviaturas utilizadas.....	4
Resumen ejecutivo.....	5
I: Introducción.....	6
1.- Planteamiento del problema.....	6
2.- Hipótesis del trabajo.....	10
3.- Objetivos generales y específicos.....	11
4.- Metodología de trabajo.....	12
Capítulo II: Marco Teórico.....	14
1.- Procedimiento general de reclamaciones.....	14
1.1.- Generalidades del Procedimiento de Reclamo.....	14
1.2.- Etapa de discusión.....	16
1.3.- Etapa de conciliación.....	19
1.4.- Etapa de prueba.....	20
1.5.- La sentencia y recursos procesales.....	22
2.- Carga de la prueba.....	23
2.1.- Concepto de carga de la prueba.....	23
2.2.- Artículo 1698 del Código Civil.....	25

2.3.- Medios probatorios en el juicio tributario.....	26
2.4.- Carga de la prueba en el procedimiento general de reclamo.....	28
2.5.- Brevemente, criterio de la Corte Suprema y de las Cortes de Apelaciones sobre la carga de la prueba en el juicio tributario.....	33
Capítulo III: La nueva ley de modernización de la legislación tributaria y la carga de la prueba.....	35
1.- Reseña histórica de la ley de modernización de la legislación tributaria.....	35
1.1.- Proyecto de Ley.....	35
1.2.- Incorporación expresa de la igualdad en la carga de la prueba dentro el juicio tributario.....	37
1.3.- Publicación de la Ley N° 21.210 de 2020.....	41
2.- Distribución de la carga de la prueba antes de la Ley N° 21.210 de 2020.....	41
3.- Peso de la prueba sobre el Servicio de Impuestos Internos.....	47
3.1.- Reinterpretación del artículo 21 del Código Tributario.....	47

3.2.- Prescendencia del artículo 3° de la Ley 19.880 de 2003.....	
50	
3.3.- Invocación del Principio de Igualdad de las Partes.....	
53	
3.4.- Aplicación del artículo 1698 del Código Civil.....	
56	
Conclusiones.....	60
Bibliografía.....	66

### **ABREVIATURAS UTILIZADAS**

Art.	Artículo
CA	Corte de Apelaciones
CC	Código Civil
CPC	Código de Procedimiento Civil
CPR	Constitución Política de la República
CS	Corte Suprema
CT	Código Tributario
DFL	Decreto con Fuerza de Ley
Inc.	Inciso
N°	Número

SII	Servicio de Impuestos Internos
TTA	Tribunal Tributario y Aduanero

## **RESUMEN EJECUTIVO**

En esta tesis se analiza los aspectos que contiene la Ley N° 21.210 de 2020, que introdujo modificaciones al procedimiento general de reclamación regulado en el Código Tributario, pero únicamente aquella parte referente a la carga de la prueba, exponiendo críticamente la incorporación en el artículo 132 del Código Tributario de una norma que establece, de forma expresa, que el Servicio de Impuesto Internos -al igual que el reclamante- tiene la responsabilidad procesal de acreditar durante el juicio la efectividad de sus pretensiones. Ergo, se expone la tradicional manera de distribuir el peso de la prueba en el juicio tributario (entronada antes de la Ley N° 21.210 de 2020), cuestionando las motivaciones de

los tribunales superiores de justicia para estimar que sólo el reclamante tiene que demostrar sus aseveraciones al Tribunal Tributario y Aduanero.

## **I: INTRODUCCIÓN**

### **1.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.**

Con ocasión de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.332 de 2009, que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera, se modificaron las normas reguladoras del procedimiento general de reclamación del cual se sirven los contribuyentes para alegar en contra, por ejemplo, de la determinación de impuestos que realiza el Servicio de Impuestos de Internos (en adelante también

SII), dejando de ser un asunto sometido a la resolución de ese mismo órgano de la Administración del Estado, para ser materia de competencia exclusiva de un Juzgado (imparcial e independiente).

Pese a que la resolución de los conflictos entre los contribuyentes y el SII es en la actualidad una función propia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros (en adelante también TTA) y, por consiguiente, ha de entenderse que los contribuyentes y el Servicio de Impuestos Internos tienen las mismas responsabilidades procesales como sería la acreditación de sus pretensiones, de la lectura de la sentencias de las Cortes de Apelaciones y de la Corte Suprema pareciera observarse que la jurisprudencia es de la opinión que en los procedimientos generales de reclamación la carga de la prueba debe recaer sólo en la persona del contribuyente; dando como principal argumento lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario (en adelante también CT), no obstante que esta norma se encuentra establecida para el procedimiento administrativo de fiscalización.

En tal estado de cosas, mediante el Mensaje Presidencial N° 107-366 de 23 de agosto de 2018 el Ejecutivo ingresó al Congreso Nacional un proyecto de ley para la modernización de la legislación tributaria, sin embargo, no sólo referente a temas sobre recaudación de impuestos y la simplicidad en los distintos regímenes tributarios, por ejemplo, sino además en cuanto a los procedimientos substanciados ante los TTA. Es así que se introduce durante su trámite legislativo una modificación en el procedimiento general de reclamación, específicamente en el artículo 132 del Código Tributario, del siguiente tenor: “El Servicio y el

contribuyente deberán acreditar sus respectivas pretensiones dentro del procedimiento”.

Aquella indicación, introducida por el Ejecutivo en el artículo 132 del CT, se mantuvo inalterable durante todo el proceso legislativo en el Parlamento, convirtiéndose finalmente en norma jurídica con la publicación en el Diario Oficial, con fecha 24 de febrero de 2020, de la Ley N° 21.210. Quedando entonces establecido expresamente en el Código Tributario que, al igual que el contribuyente que ha deducido un reclamado ante el TTA, el Servicio de Impuestos Internos tiene también la responsabilidad procesal de acreditar la efectividad de sus excepciones, defensas y alegaciones en contra del reclamo promovido por el contribuyente.

Sin embargo ¿acaso era necesario que en el texto del Código Tributario se incorporase una disposición que señalase textualmente y de manera inconcusa que, con ocasión de un procedimiento general de reclamación, el SII debe demostrar la veracidad de sus pretensiones?

Como puede comprenderse el problema planteado es interesante, entre otras razones, porque se refiere a la carga de la prueba, que es un elemento relevante en todo tipo de procedimiento contencioso, toda vez que la determinación del litigante obligado a demostrar sus pretensiones tiene directa relación, por ejemplo, con el justo y debido proceso que es un Principio General del Derecho, y con la igualdad ante la ley que corresponde a un derecho fundamental. Por lo tanto, y en relación al procedimiento general de reclamación, resulta lógico cuestionarse la utilidad de que exista una norma procesal en el Código Tributario que distribuya expresamente la carga de la prueba en la persona

del contribuyente y en el Servicio de Impuestos de Internos, en circunstancias que de acuerdo con el justo y debido proceso, además de la igualdad ante la ley, parecería ser redundante establecer ya de forma expresa la distribución del peso probatorio, la cual tiene que ser siempre equitativa entre las partes.

Analizar la identificación de quién tiene que soportar el peso de la prueba en un procedimiento de reclamación tributaria es un tema novedoso, además, porque es casi inexistente el tratamiento jurisprudencial de parte de las Cortes de Apelaciones (en adelante también CA) y de la Corte Suprema (en adelante también CS) en cuanto a negarse a aplicar el artículo 21 del CT en sede judicial ante el TTA, cuando esa norma en particular, por su ubicación en el Código Tributario, no forma parte de las disposiciones reguladoras del juicio en comento, sino del expediente administrativo de fiscalización que substancia el Servicio de Impuestos Internos.

Siguiendo este orden de ideas, es interesante este trabajo porque aborda la Ley N° 21.210 de 2020 sobre modernización de la legislación tributaria, que en uno de sus capítulos se refiere precisamente a este tema de la carga de la prueba en el procedimiento general de reclamación. Ergo, se trata de un texto normativo de reciente entrada en vigencia, por ende, sus efectos, aplicaciones e interpretaciones doctrinarias como jurisprudenciales todavía no se muestran; asimismo, en relación a la expresa distribución igualitaria del peso de la prueba, no hubo en la tramitación del proyecto un debate o discusión parlamentaria, pese a la importancia del asunto y sus consecuencias procesales.

Relacionado con todo lo anterior, no existe literatura suficiente que exponga, describa, desarrolle y explique una nueva, y quizás osada, forma de

substanciar el procedimiento general de reclamación tributaria, en que la persona del contribuyente sea liberada de cargar sola toda la prueba, e imponga también al Servicio de Impuestos Internos el deber de probarle al Juez del TTA que son verdaderas sus aseveraciones contenidas, por ejemplo, en las partidas de una liquidación de impuestos.

Sin embargo, pese a la dificultad de hallar material bibliográfico referente a esta tesis, existen algunos autores cuya opinión resulta fundamental para cuestionar la utilidad de existir una norma procesal como aquella del artículo 132 del Código Tributario, introducida recientemente por la Ley N° 21.210 de 2020, porque han señalado, en términos generales, que sobre el Servicio de Impuestos Internos igual recae la responsabilidad procesal de demostrarle al TTA la efectividad de sus aseveraciones en contra del contribuyente.

En este sentido, a modo de ejemplo, puede mencionarse a IBARRA AGUIRRE, Daniel (2019), “Sobre las leyes reguladoras de la prueba en el procedimiento general de reclamación”, y MATUS FUENTES, Marcelo (2017), “Sobre la carga de la prueba en materia tributaria”; ambos publicados en la Revista de Derecho Tributario de la Universidad de Concepción. Asimismo, LARRAÍN VILLANUEVA, Florencia (2017), “Algunas consideraciones en torno al artículo 132 del Código Tributario y la igualdad y defensa de las partes en el proceso”, publicada en la Revista del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

En suma, esta tesis como su investigación significan un aporte, al menos desde un plano de la academia, porque ampliarán la manera que tradicionalmente se interpretan y aplican las normas del procedimiento general de reclamación

tributaria, y si no es así, al menos este trabajo servirá para generar interrogantes entorno a la lectura que deberían hacerse a la nueva regla procesal contenida en el artículo 132 del Código Tributario, introducida recientemente por la Ley N° 21.210 de 2020, en relación con la carga de la prueba en de un reclamo interpuesto por un contribuyente ante el TTA.

## **2.- HIPÓTESIS DEL TRABAJO.**

El problema jurídico-tributario que se plantea en esta tesis es el siguiente: ¿Acaso era necesario establecer expresamente en el Código Tributario que en un procedimiento general de reclamación tributaria, el Servicio de Impuestos Internos debe acreditarle al TTA la efectividad de sus excepciones, defensas y alegaciones, en contra de las aseveraciones formuladas por el contribuyente en su escrito de reclamo?

Frente a aquel problema se propone una respuesta negativa, analizando los aspectos que contiene la nueva ley sobre modernización de la legislación tributaria, Ley N° 21.210 de 2020, en lo referente al peso de la prueba en el juicio tributario, formulando fundamentados planteamientos y cuestionamientos a la conveniencia de prescribir con bastante claridad que “El Servicio y el contribuyente deberán acreditar sus respectivas pretensiones dentro del procedimiento” de reclamo ante el Tribunal Tributario y Aduanero.

Lo anterior, en vista que al examinar por ejemplo lo dispuesto en el artículo 1698 del Código Civil, norma sin duda aplicable en los juicios tributarios pese a los

dichos de la jurisprudencia judicial, se desprende que al SII le cabe igualmente la responsabilidad procesal de aportar los medios probatorios que den cuenta de la veracidad de sus dichos, en contra de lo expuesto por el contribuyente en su escrito de reclamo.

Asimismo, de la lectura del artículo 21 del CT se entiende que es una norma que no puede invocarse en sede judicial ante el TTA, porque se encuentra contenida entre las disposiciones que regulan el expediente administrativo; y en el evento de ser aplicada en la resolución del juicio, lo cierto es que la norma igualmente obliga al SII el acreditar -en aquel expediente administrativo- sus imputaciones en contra del contribuyente, por ende, también debería cargar con el peso de la prueba.

### **3.- OBJETIVOS GENERALES Y ESPECÍFICOS.**

En lo referente al objetivo general de esta tesis, éste consiste en describir y analizar el procedimiento general de reclamación tributaria, la carga de la prueba en el mismo, además de la modificación en el inciso cuarto del artículo 132 del CT por la Ley N° 21.210 de 2020, sobre modernización de la legislación tributaria.

En cuanto a los objetivos específicos de esta tesis, son los siguientes:

- Explicar el procedimiento general de reclamación regulado en el Código Tributario, desde el artículo 123 hasta el artículo 148.
- Definir en qué consiste la carga de la prueba, en términos generales, y vincularla con el procedimiento general de reclamación tributaria.

- Exponer sobre la nueva ley de modernización de la legislación tributaria, las modificaciones respecto al procedimiento general de reclamo y analizar las obligaciones procesales de los litigantes referente a la prueba.

#### **4.- METODOLOGÍA DE TRABAJO.**

En el segundo capítulo de la tesis se comienza explicando generalidades del procedimiento de reclamación tributaria, regulado en el Título II del Libro Tercero del Código Tributario, desde el libelo interpuesto por el contribuyente hasta la sentencia que debe dictar el Juez del Tribunal Tributario y Aduanero, además de los recursos procesales que franquea el ordenamiento jurídico ante las CA y CS.

En el siguiente apartado se trata el tema de la carga de la prueba, exponiendo su conceptualización y características elementales; además de lo referente a lo dispuesto en los artículos 21 y 132 del Código Tributario y su relación con motivo de un reclamo tributario en sede judicial.

Teniendo conocimiento respecto del juicio de reclamación, por una parte, y por la otra parte, sabiendo en qué consiste la carga de la prueba, en el tercer y último capítulo, para concluir este trabajo sistemático, utilizando el método dogmático se examina el contenido de la Ley N° 21.210 de 2020, texto legal sobre modernización de la legislación tributaria, pero únicamente en lo que respecta a la carga probatoria en un juicio de reclamo ante el TTA; exponiendo en pocas palabras la tradicional forma que distribuir el peso de la prueba (breve análisis

inductivo de la jurisprudencial judicial); y finalizando el capítulo con los cuestionamientos plausibles a la utilidad de establecer expresamente en la ley que el Servicio de Impuestos Internos -al igual que el contribuyente- debe acreditar sus pretensiones dentro del juicio tributario.

## **Capítulo II:**

### **MARCO TEÓRICO**

#### **1.- PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMACIONES.**

##### **1.1.- Generalidades del Procedimiento de Reclamo:**

Regulado en el Título II del Libro Tercero del Código Tributario (desde el artículo 123 hasta el artículo 148, ambos inclusive) el procedimiento general de reclamación consiste, en términos sencillos, en aquel mecanismo jurisdiccional que franquea la legislación a favor del contribuyente para concurrir ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente, para formular fundadamente en contra del Servicio de Impuestos Internos su negativa respecto de la totalidad o de alguna de las partidas o elementos de una liquidación, giro, pago, como también en contra de los elementos en cuyo mérito se efectuó la determinación del respectivo impuesto, e incluso promover el reclamo con ocasión al rechazo del SII a una petición de devolución de impuestos, por ejemplo.<sup>1 2 3</sup>

Antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322 de 2009, el procedimiento general de reclamación tributaria no era una materia que fuese conocida y resuelta por un Juez independiente como sucede en la actualidad, sino, por el contrario, era una actividad que prestaba un funcionario del mismísimo Servicio de Impuestos Internos: el Director Regional de la oficina de origen de los

---

<sup>1</sup> El artículo 124 del CT establece cuáles son aquellas materias que son objeto de un procedimiento general de reclamación, tal como lo indicaba antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322 de 2009. Sin embargo, se observa una diferencia en lo referente al plazo que dispone el contribuyente para interponer su reclamo, contado desde la notificación del acto cuestionado; anteriormente frente al Director Regional del SII había un plazo de sesenta días, en cambio, ante el TTA se dispone de noventa días.

<sup>2</sup> De acuerdo con el art. 147 del CT la circunstancia de presentar un reclamo no impide que, durante su tramitación, el Fisco promueva el cumplimiento forzoso del impuesto objeto del procedimiento. Asimismo, el ejercicio de esta acción de parte del contribuyente no está sujeta al pago del impuesto cuestionado, sin perjuicio que pueda enterarse el mismo

<sup>3</sup> Según Pérez Rodrigo: “Mediante el Procedimiento General de Reclamaciones se conocerán y fallarán la generalidad de las reclamaciones, interpuesta contra actos administrativos, originados y resultantes de las facultades fiscalizadoras del SII. En consecuencia, su finalidad es resolver el contencioso-administrativo-tributario, salvo que la propia ley lo someta a algún procedimiento especial.” (Pérez, 2017, p. 267).

Agrega este mismo autor, sirviéndose de lo dispuesto en los artículos 124 y 126 del CT, las materias que pueden ser objeto de reclamo y aquellas que no son reclamables. Ejemplo de las primeras es “la tasación y giro que efectúe el SII cuando proceda aplicar”; y respecto de estas últimas, serían “las circulares o instrucciones impartidas por los directores Nacional o Regionales al personal del SII y las respuestas dadas por ellos” (Pérez, 2017, p. 271-274).

actos administrativos controvertidos por el contribuyente;<sup>4</sup> él era quien cumplía la labor de decidir en definitiva si era o no acogido el reclamo y, consecuentemente, si el acto de fiscalización cuestionado se ajustaba o no al mérito de los antecedentes y también al Derecho.<sup>5</sup>

Aquella falta de imparcialidad estribaba, principalmente, en la circunstancia que de acuerdo con lo dispuesto en el inciso final del artículo sexto, letra b), del Código Tributario, el Director Regional debía obrar en conformidad con las normas e instrucciones impartidas por el Director Nacional del SII. Por consiguiente, el sentido y alcance que hiciera este último a la normativa sobre impuestos tenían que ser observados por el primero, en vista que era su inmediato superior jerárquico no obstante que, a la vez, era también “parte” del mismo procedimiento como sujeto reclamado.<sup>6</sup>

Por lo anterior se hizo necesaria la creación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, con la finalidad de contar con un órgano resolutor de las controversias entre los contribuyentes y el Servicio de Impuestos Internos, que no fuese un

---

<sup>4</sup> En la Circular N° 56 del 12 de septiembre de 2000, del SII, se establecía en detalle ante qué Director Regional debía interponerse el reclamo respectivo según la materia; agregando además la oficina dónde presentar el escrito.

<sup>5</sup> En el Mensaje Presidencial N° 206-348 del 19 de noviembre de 2002, con el cual se inicia la historia de la Ley N° 20.322 de 2009, el Ejecutivo señalaba que la circunstancia que el Director Regional del SII fuese quien resolviera lo reclamos tributarios, le restaba imparcialidad e independencia porque, entre otras razones que indica, “son funcionarios de la exclusiva confianza del Director del Servicio de Impuestos Interno”; es decir, eran juez y parte del mismo procedimiento.

<sup>6</sup> En este mismo sentido, en el proyecto de la Ley N° 20.322 de 2009 el Ejecutivo señalaba que uno de los principios que se pretendía con esta iniciativa legislativa era la “Creación de Tribunales Tributarios de primera instancia, que ejercerán su ministerio con independencia de la interpretación de la ley tributaria sustentada por la administración”.

agente o funcionario dependiente ni subordinado de este organismo público, sino un juez imparcial e independiente en su criterio y resolución del asunto.<sup>7 8</sup>

## **1.2.- Etapa de discusión:**

El escrito de reclamación del contribuyente debe presentarse dentro del plazo de noventa días desde la fecha de notificación del acto del SII que se cuestiona y cumplir con las mismas formalidades<sup>9</sup> que, anteriormente, se observaban cuando el expediente se tramitaba ante la autoridad del Director Regional del Servicio de Impuestos Internos; a saber:

- En primer término señalar los antecedentes de hecho y los argumentos de Derecho en cuya virtud se sostiene la pretensión o solicitud;<sup>10</sup>
- Segundo, acompañar aquella documentación mediante la cual estriba la reclamación, por ejemplo, la liquidación y la respectiva acta de notificación de la misma; y

---

<sup>7</sup> De acuerdo con el artículo primero de la Ley N° 20.322 de 2009, en la parte que interesa, los TTA son órganos jurisdiccionales independientes en el ejercicio de su ministerio, siendo la primera de sus funciones, la de resolver los procedimientos de reclamo promovidos por los contribuyentes.

<sup>8</sup> Según la doctrina, “cuando el director regional conocía de un reclamo en contra de un acto propio..., el procedimiento general de reclamaciones no pasa de ser una reposición sometida a una regulación más detallada de la contemplada en la Ley N° 19.880” (Vergara, 2014, p. 178).

<sup>9</sup> Respecto al contenido del escrito de reclamo, para mayor abundamiento, consultar por ejemplo el trabajo de Pérez Rodrigo (2017, p. 284-286); quien además se refiere a la comparecencia ante el TTA (Pérez, 2017, p. 278-280).

<sup>10</sup> Al respecto, según Albornoz Venegas, “Los TTA fueron creados para revisar las actuaciones del Servicio, pero no en un sentido disciplinario, sino de mérito jurídico. Esto, sin embargo, no parece ser comprendido por los reclamantes (ni por el Servicio como se verá), que invierten muchos esfuerzos y la mayoría de las páginas del reclamo en quejarse de la arbitrariedad del Servicio, dejando de explicar por qué y cómo es que el Tribunal debería darles la razón” (Albornoz, 2018, p. 196)

- Por último señalar, de manera clara y precisa, cuál es la petición concreta ante el Juez del TTA.<sup>11</sup>

Presentado el reclamo ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente, éste realizará un examen de admisibilidad del mismo para verificar la observancia de los referidos requisitos formales.<sup>12 13</sup> Cumplido este trámite procesal previo, la ley señala que el Juez conferirá traslado al Servicio de Impuestos Internos, por un plazo de veinte días. Dicho en otras palabras, admitida a tramitación el reclamo, se notificará al SII el libelo del contribuyente como también la resolución del TTA que lo provee, con el propósito que pueda plantear las excepciones, alegaciones y defensas que estime convenientes en contra de las aseveraciones del reclamante.<sup>14 15</sup>

---

<sup>11</sup> El matiz de diferencia con el expediente administrativo substanciado ante el Director Regional del SII, está en el hecho que en la actualidad ante el TTA el contribuyente le corresponde individualizarse en su escrito de reclamo, señalando su nombre completo o razón social -si fuere una persona jurídica-, el Rol Único Tributario, su domicilio y la identidad de quien lo representa. Esto, según el artículo 125 N° 1 del CT.

Para mayor conocimiento del contenido del escrito de reclamo en sede administrativa, consultar la Circular N° 56 del 12 de septiembre de 2000, del Servicio de Impuestos Internos, que contiene el detalle de la reclamación. Haciendo “hincapié en que el reclamo debe ser completo, esto es, debe contener todas y cada una de las impugnaciones que se pretenda formular respecto de la actuación fiscalizadora de que se trate. Lo anterior tiene como fundamento la circunstancia que con la presentación del reclamo se extingue la oportunidad procesal que tiene el contribuyente para producir sus excepciones. Con posterioridad a esta oportunidad, las argumentaciones que se hagan no pueden fundarse en excepciones que no se hayan hecho valer durante el reclamo”.

<sup>12</sup> De acuerdo con el inciso cuarto del artículo 139 del CT, en el evento que el TTA declarase inadmisibile la reclamación, el contribuyente puede interponer recursos de reposición y de apelación en subsidio.

<sup>13</sup> Anteriormente, cuando el procedimiento de reclamo era substanciado ante el Director Regional del SII, también se realizaba un examen de admisibilidad. Según lo dispuesto en el anterior artículo 125 inc. final del CT, en caso de faltarse a algunos de los requisitos formales, se le otorgaba al contribuyente un plazo de quince días para subsanar la omisión. En la actualidad, también se concede un lapso, sin embargo, es más breve, tan sólo 3 días.

<sup>14</sup> Antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322 de 2009, en sede administrativa una vez presentado el reclamo el Director Regional del SII, lógicamente no se confería aquel “traslado” en comento porque no había una contraparte propiamente tal; sin embargo, generalmente se le solicitaba al funcionario que confeccionó o emitió la liquidación, por ejemplo, un informe explicativo de su actuación o “al departamento de fiscalización... pronunciarse respecto de los documentos acompañados por el contribuyente”. (Vergara, 2014, p. 192).

<sup>15</sup> Cabe señalar que el artículo 132 del CT también se refiere a la posibilidad que el SII no controvierta las aseveraciones del contribuyente y, consecuentemente, se allane a sus

La contestación del Servicio de Impuestos Internos igualmente debe cumplir con ciertos requisitos de forma, tal como se le exige al contribuyente respecto a su reclamo; y en este sentido el inciso primero del artículo 132 del Código Tributario ordena lo siguiente:

- Primeramente, exponer de manera clara las circunstancias y los argumentos jurídicos en que sostiene el acto administrativo controvertido, por ejemplo, referirse al expediente de fiscalización y las motivaciones de las partidas de alguna liquidación de impuestos; y
- Concluir el escrito de descargos con las peticiones concretas y precisas que somete a la decisión del Juez del TTA, que serían el rechazo del reclamo y la confirmación de que lo obrado en sede administrativa se ajustó a Derecho.<sup>16</sup>

### **1.3.- Etapa de conciliación:**

Después de haberse presentado la contestación del SII dentro del plazo legal, o vencido el lapso sin que se haya evacuado el traslado conferido, el Juez citará a los litigantes a una audiencia de conciliación, es decir, a un trámite procesal que se realizará en sus dependencias y cuya finalidad es concretar un acuerdo amistoso entre el contribuyente y el Servicio de Impuestos Internos, que

---

pretensiones. En caso que su acepción fuese total, la norma indica que el TTA citará a los litigantes para dictar la sentencia definitiva, sin condenar en costas al reclamado.

<sup>16</sup> El contenido de la contestación que el SII tiene la responsabilidad de presentar ante el TTA, es el mismo que debe observar por lo general cualquier demandado en un juicio contencioso. Esto, al comparar el contenido del inciso primero del artículo 132 del CT con el artículo 309 del Código de Procedimiento Civil (en adelante también CPC), norma que establece los requisitos que debe cumplir la contestación en un procedimiento de aplicación general en sede civil.

ponga término al juicio; de esta manera, no tener que continuar con la substanciación del proceso hasta la dictación de la sentencia y, eventualmente, extender el procedimiento hasta los tribunales superiores de justicia, mediante los recursos que franquea la ley.

Cabe señalar que una de las modificaciones introducidas en el CT por la nueva ley de modernización de la legislación tributaria, Ley N° 21.210 de 2020, consiste en la facultad del Juez del TTA de llamar a las partes a una conciliación, ya sea de oficio o a petición de alguno de los litigantes, en cualquier estado del juicio.

#### **1.4.- Etapa de prueba:**

En caso de resultar frustrada la conciliación, entonces el Tribunal Tributario y Aduanero abrirá un periodo de prueba cuando considere que de la lectura de los escritos de reclamación y de contestación, se desprende la existencia de algunos hechos controvertidos, pertinentes y substanciales que en su opinión deben de ser acreditados durante la secuela del expediente.<sup>17</sup>

Pero aquellos hechos que el Juez estime que son discutibles, pueden ser a su vez controvertidos por el contribuyente y el SII, impugnando su determinación como objeto de prueba y solicitando entonces que sean cambiados o eliminados, e incluso pedir que se agreguen otros nuevos que no fueron considerados.<sup>18</sup>

---

<sup>17</sup> En el procedimiento seguido anteriormente ante el Director Regional del SII, según lo dispuesto en el otrora en el artículo 132 del CT, ya sea de oficio, ya sea a solicitud del contribuyente, se abría una etapa de prueba, señalándose cuáles son los hechos que deben probarse (por el contribuyente), indicando además la oportunidad para recibir la declaración de testigos.

<sup>18</sup> De acuerdo con el inciso tercero del artículo 132 del CT, los recursos que puede interponerse en contra de la resolución que fija los hechos a probar, son la reposición y la apelación.

Determinados en definitiva cuáles son los hechos objeto de prueba, a continuación dentro del plazo de veinte días los litigantes tienen que presentar sus medios probatorios (documentos, testigos, peritajes, etcétera), en cuya virtud se harán valer para sostener sus respectivas pretensiones, además desvirtuar los dichos de la contraparte.<sup>19</sup>

Sin perjuicio de lo que se dirá más adelante,<sup>20</sup> cabe hacer presente que el artículo 132 del Código Tributario antes de la reforma introducida por la Ley N° 21.210 de 2020, no señalaba expresamente que el contribuyente fuese el único que tenía la responsabilidad de acreditar los dichos planteados en su escrito pretensor, porque en esta norma, como en las demás disposiciones reguladoras del procedimiento de reclamo, no se individualizaba al litigante en particular que debía soportar esta carga procesal en comento. Sin embargo, antes de la entrada en vigencia de esta ley, sirviéndose principalmente de lo establecido en el artículo 21 del CT, la jurisprudencia de las Cortes de Apelaciones y de la Corte Suprema, de modo tradicional, han entendido que la carga de la prueba recae sólo en el contribuyente, y no así también sobre el SII. Ahora, por disposición expresa de la Ley N° 21.210 de 2020, el peso recae en el contribuyente y también en el Servicio de Impuestos Internos, en consecuencia, aquella jurisprudencia debería cambiar.

Concluido el término probatorio, los litigantes tienen la oportunidad para efectuar sus comentarios a la prueba rendida, de tal manera de intentar conducir al Juez en su propio análisis al expediente, recalcándole el mérito a los

---

<sup>19</sup> Respecto a la etapa de la prueba en el procedimiento general de reclamación tributaria, como su plazo ordinarios y especial, los medios probatorios e incluso sobre las medidas para mejor resolver, para mayor abundamiento, consultar por ejemplo el trabajo de Pérez Rodrigo (2017, p. 291-294).

<sup>20</sup> Este tema en particular será tratado más adelante en esta tesis, en el capítulo II, que se expondrá sobre aspectos que considera la nueva ley de modernización de la legislación tributaria (Ley N° 21.210 publicada recientemente en el Diario Oficial el 24 de febrero de 2020).

antecedentes aportados al proceso y, por supuesto, indicándole la falta de valor y pertinencia de aquellos presentados por la contraparte.

Sucedido todo lo anterior, corresponde entonces que el Juez del Tribunal Tributario y Aduanero pondere la prueba rendida de conformidad con las reglas de la sana crítica, es decir, debe valorar los antecedentes presentados de acuerdo a las normas de la lógica, de la máxima de la experiencia y los conceptos científicamente afianzados, teniendo que exponer en su sentencia definitiva el razonamiento que realizó para brindarle valor a ciertos medios probatorios y por qué a otros le restó todo mérito.

#### **1.5.- La sentencia y recursos procesales:**

En la sentencia definitiva el Juez puede acoger el reclamo, por consiguiente, dejar sin efecto las partidas de una liquidación, ya sea una parte o todas, también invalidar el giro o los elementos en razón de los cuales se efectuó la determinación del respectivo impuesto; sin embargo, igualmente, está la posibilidad que en caso que el contribuyente no demuestre la efectividad de sus pretensiones, el TTA puede rechazar el reclamo. Por otra parte, además, de acuerdo con el artículo 136 del Código Tributario en la sentencia definitiva se declarará la prescripción según sea el caso.<sup>21 22</sup>

---

<sup>21</sup> Misma regla sobre la declaración de prescripción se observaba en cuando el procedimiento general de reclamación era substanciado ante el Director Regional del SII.

<sup>22</sup> Según Pérez Rodrigo (2017, p. 295), ante de dictarse la sentencia definitiva, el Tribunal Tributario y Aduanero puede ordenar la realización de medidas para mejor resolver, de acuerdo con lo prescrito en los artículos 159 y 160 del CPC.

En lo referente a los mecanismos de impugnación procesal que franquea la ley respecto de la sentencia definitiva del TTA, el artículo 139 del CT en relación con el artículo 140 del mismo texto legal, establece que puede interponerse el recurso de apelación dentro de un plazo de quince días, asimismo deducir de manera conjunta un recurso de casación en la forma.<sup>23</sup>

Posteriormente, en contra del fallo que dicte la CA competente, según lo dispuesto en los artículos 144 y 145 del Código Tributario puede deducirse un recurso de casación en la forma y en el fondo, para conocimiento y resolución en definitiva de la Corte Suprema.<sup>24 25</sup>

## **2.- CARGA DE LA PRUEBA.**

### **2.1.- Concepto de carga de la prueba:**

De principio, si bien es cierto que podría entenderse el concepto de la carga de la prueba como una obligación para el litigante, toda vez que implica un deber procesal consistente de presentar durante la tramitación del procedimiento distintos medios probatorios (como son los instrumentos ya sea públicos o

---

<sup>23</sup> Anteriormente, cuando el procedimiento de reclamo era tramitado ante el Director Regional del SII, lo resuelto en definitiva por esta autoridad administrativa era recurrible de reposición y apelación en subsidio, en un plazo de diez días.

<sup>24</sup> Respecto al recurso de casación en el fondo en el procedimiento general de reclamación, para mayor abundamiento, consultar el trabajo de Ibarra Aguirre (2019, p. 75-79); asimismo, consultar a Pérez Rodrigo (2017, p. 302-303).

<sup>25</sup> La Ley N° 20.210 de 2020 modificó el art. 144 del CT, agregando en el inciso segundo que, además de interponer el recurso de casación en el fondo contra las resoluciones indicadas en el art. 767 del CPC, también será impugnada la sentencia que prescinda de las normas sobre apreciación de la prueba según las reglas de la sana crítica.

privados, declaración de testigos, confesional, informes periciales, etcétera); sin embargo, no se trata de una obligación propiamente tal que signifique una imposición forzada ni menos supone que su observancia conlleve una inmediata contraprestación.

Se habla más bien de una carga -valga de redundancia-, puesto que en caso que el litigante no ofrezca ni tampoco rinda en el proceso aquellos antecedentes de convicción, la única contingencia eventual que enfrentaría sería que el sentenciador, probablemente, negará su pretensión o solicitud por esta ausencia de elementos probatorios en el expediente.

Por consiguiente, en términos generales, puede conceptualizarse la carga de la prueba como aquella responsabilidad procesal que recae sobre el litigante o los litigantes de un juicio contencioso (e incluso respecto del solicitante en un procedimiento no controvertido), que consiste en aportar durante la secuela del procedimiento los antecedentes suficientes que estime necesarios para generarle al ente resolutor, que sería el Juez por supuesto, la convicción de que sus alegaciones, defensas y pretensiones son efectivas y tienen mérito para ser acogidas y declaradas en definitiva; consecuentemente, además, demostrarle al Juez que aquellos planteamientos formulados por la otra parte, carecen de elementos de convicción en que sostenerse, y por lo mismo, corresponde que sean rechazados.<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup> Desde una perspectiva doctrinaria, “La carga de la producción de la prueba redundante en que la parte sobre la que recae resultará derrotada si no llega a satisfacerla” (Coloma, 2017, p. 41). Entonces, es importante determinar sobre quién recae esta responsabilidad, porque finalmente habrá un debate en el expediente “si con la prueba producida los hechos están o no probados o –dicho de otra manera– si la parte sobre la que recae la carga de la prueba ha llegado a satisfacer las exigencias que aquella trae consigo” (Coloma, 2017, p. 41).

## **2.2.- Artículo 1698 del Código Civil:**

En el ordenamiento jurídico la norma elemental en lo referente a la carga de la prueba no se encuentra establecida en el Código de Procedimiento Civil, como tampoco en otro cuerpo legal de Derecho adjetivo o formal, que serían los textos normativos que por antonomasia deberían contener la regla procesal sobre quién debe acreditar en juicio sus pretensiones. Lo cierto es que tal disposición está en el Código Civil (en adelante también CC), en su artículo 1698.

De acuerdo con lo prescrito en esta norma del Código Civil, en la parte que interesa, establece que la persona a quien le incumbe probar las obligaciones o su extinción, es aquel que alega o su existencia o su cumplimiento respectivamente (en un juicio).

El artículo 1698 del CC contiene lo que se denomina Principio de Normalidad, en vista que parte del supuesto fáctico que por lo general las personas, sean naturales o jurídicas, debiesen actuar de buena fe o correctamente respecto a sus distintos deberes, compromisos y obligaciones, procurando no desatenderlos ni menos aún incumplirlos, por lo tanto proceder a su ejecución íntegra, completa y en la oportunidad convenida o establecida.

Entonces, partiendo de la base que ese comportamiento impositivo ha sido pactado voluntariamente, o corresponde a una prescripción establecida por la autoridad legislativa, habrá que entender que las personas debiesen realizarlo o

abstenerse de realizarlo (en este caso en el supuesto que fuere una obligación de no hacer), en vista de que esta actitud representaría la normalidad.

De lo anterior se sigue que, en el supuesto hipotético que dicha conducta natural, que sería la plena observancia de la obligación convenida o legal, no se ejecute en la forma pactada o establecida en el ordenamiento jurídico, es lógico que primeramente el sujeto interesado o acreedor de dicho comportamiento tenga la responsabilidad de acreditar en un tribunal la efectividad y existencia de aquel deber (no cumplido). Dicho en otras palabras, tienen que presentar aquellos antecedentes que den cuenta que sobre esa persona recaía una obligación, porque la normalidad informa que no debiese haber compromisos pendientes.

Por consiguiente, habiéndose demostrado que hay una imposición, ya sea de origen contractual o legal, que no ha sido atendida, corresponderá que el otro sujeto acredite en el juicio que ha cumplido de manera oportuna e íntegra, porque sería lo normal que así lo hiciera.

### **2.3.- Medios probatorios en el juicio tributario:**

Respecto a los medios probatorios que pueden presentarse en un juicio de reclamación tributaria, el artículo 132 del Código Tributario establece que se aceptarán todos aquellos aptos para producir fe, es decir, que pueden acompañarse durante la secuela del procedimiento todos los antecedentes que sirvan para generarle al Juez del Tribunal Tributario y Aduanero la suficiente convicción que estos dan cuenta, en su contenido, de hechos ciertos, verdaderos y efectivamente acaecidos y que, además, tienen una relación directa o al menos

indirecta -pero de contexto- con la materia que es controvertida por las partes en el expediente.

Antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210 de 2020, la norma en comento establecía que no se admitían en sede judicial aquellos antecedentes que habiendo sido requeridos por el Servicio de Impuestos Internos en el procedimiento administrativo de fiscalización,<sup>27</sup> el contribuyente no los presentó pese a que esta información se encontraba a su poder. Claro está, el reclamante podría igualmente haber presentado en el TTA estos antecedentes, pero su admisibilidad en el expediente estaba condicionada a la circunstancia de acreditar -valga la redundancia- que estos no fueron entregados al Servicio de Impuestos Internos en su oportunidad por razones ajenas a su responsabilidad.

---

<sup>27</sup> Esto es en la etapa de citación, artículo 63 del CT, instancia administrativa cuando el SII llama al contribuyente a presentarse en sus oficinas, con el propósito que recopilar antecedentes referentes a los impuestos que graven o pudiera gravar la actividad, como también para verificar la efectividad de sus declaraciones de impuestos.

Por otra parte, el artículo 132 del Código Tributario regula en particular algunos medios probatorios que pueden presentarse durante la secuela del juicio; a saber:<sup>28 29</sup>

- La nómina de testigos debe presentarse dentro de los primeros cinco días del periodo de prueba, admitiéndose hasta un máximo de cuatro personas por cada hecho a probar;
- En la petición de oficios debe indicarse con precisión los antecedentes respecto de los cuales se requiere información de un tercero, estableciéndose incluso un periodo dentro del cual debe responderse;<sup>30</sup>
- En cuanto a los informes periciales, al igual de lo que sucede con la diligencia probatoria anterior, su realización estará sujeta a un plazo: y
- En los casos especiales que establezca la ley, el único medio de prueba serán contratos solemnes.

---

<sup>28</sup> Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 132 del CT, en un procedimiento general de reclamación tributaria el contribuyente puede servirse de los medios probatorios que establece el artículo 341 del Código de Procedimiento Civil. Esto, porque de acuerdo con el artículo 148 del CT son aplicables las normas del Libro Primero del CPC, y según lo prescrito en el artículo 3º, supletoriamente pueden utilizarse las disposiciones del “procedimiento ordinario”.

Por consiguiente, el reclamante puede ofrecer y rendir los siguientes medios probatorios: 1) Instrumentos, ya sea públicos o privados; 2) Testigos; 3) Inspección personal del tribunal; 4) Informes de perito; y por último, 5) Presunciones.

En este mismo sentido, además, el inciso segundo del artículo 1698 del CC prescribe que las pruebas son de tipo: 1) Documental; 2) Testimonial; 3) Presunciones; y 4) Inspección personal del Juez.

En el caso particular de la “Confesión de parte”, medio probatorio establecido en el artículo 341 del CPC, no puede ser utilizada en el juicio tributario a petición del contribuyente en contra del SII porque de conformidad con el inciso décimo del artículo 132 del Código Tributario, ni el Director del SII como tampoco los Subdirectores y Directores Regionales, tiene facultades para absolver posiciones. Lo cual tampoco era permitido anteriormente cuando el reclamo era substanciado en sede administrativa ante el Director Regional, de acuerdo con lo señalado en la Circular N° 56 del 12 de septiembre de 2000.

En cambio, es posible y permitido que el Servicio de Impuestos Internos solicite como actuación probatorio la citación del reclamante, para efectos de ser interrogado.

<sup>29</sup> Respecto a los medios probatorios regulados en el CT para el procedimiento general de reclamación tributaria, consultar por ejemplo el trabajo de Pérez Rodrigo (2017, p. 293-295).

<sup>30</sup> De acuerdo con la doctrina consultada, “el tribunal podría incluso solicitar un informe al fiscalizador que estuvo a cargo de la revisión administrativa”. (Vergara, 2014, p. 193).

#### **2.4.- Carga de la prueba en el procedimiento general de reclamo:**

Antes de la entrada en vigencia de la nueva ley sobre modernización de la legislación tributaria (Ley N° 21.210 de 2020), sucedía que de la lectura del artículo 132 del Código Tributario no se observaba que la norma estableciera expresamente que sólo el contribuyente tuviera la responsabilidad procesal de aportar en el juicio tributario los distintos medios probatorios, que le sirvieran al Juez del Tribunal Tributario y Aduanero para dejar en definitiva sin efecto el acto administrativo que motivó la reclamación y, en consecuencia, rechazar los planteamientos formulados por el Servicio de Impuestos Internos en su escrito de contestación.<sup>31</sup>

Cuando se examinaba esta disposición procedimental se concluía que tanto al contribuyente como al Servicio de Impuestos Internos se le instaba a ofrecer y rendir ante el TTA los medios probatorios que estimasen necesarios con el propósito de acreditar sus aseveraciones; entre otras razones, porque se señalaba (y se señala todavía) en uno de sus incisos, por ejemplo, que “cada parte deberá acompañar una nómina de los testigos de que piensa valerse”, es decir, que ambos litigantes tienen la opción de servirse de este medio probatorio,

---

<sup>31</sup> En opinión con Wahn Pleitz “Uno de los aspectos probatorios que más conflictos y tensiones ha ocasionado en nuestro Derecho Tributario es el de la carga de la prueba (también conocido como onus probandi, peso de la prueba o aportación de la prueba y en general, iniciativa probatoria)” (Wahn, 2018, p. 64).

Lo anterior porque, en opinión de este autor, “La importancia de la prueba en el Derecho Tributario dice relación primordialmente con el rol esencial que ella tiene en la construcción del hecho jurídico tributario –conocido entre nosotros como “hecho gravado”–, fundamento inmediato de la obligación de pagar impuestos” (Wahn, 2018, p. 63).

que es la testimonial, porque cada uno tiene la responsabilidad de convencer al Juez sobre la veracidad de sus pretensiones.

Adicionalmente, en razón del debido y justo proceso como Principio General del Derecho y también por motivo del derecho fundamental de la igualdad ante la ley, ambos establecidos expresamente en el texto de la Constitución Política de la República,<sup>32</sup> era (y es) válido sostener que la tramitación de un procedimiento general de reclamación debía apegarse a una noción de “justicia”, por consiguiente, entronar que al contribuyente y al Servicio de Impuestos Internos les corresponde soportar las mismas responsabilidades procesales, sin diferenciaciones arbitrales e injustificadas que favorezcan a uno de ellos en perjuicio del otro.

Por lo tanto, antes de la publicación en el Diario Oficial de la Ley N° 21.210 de 2020, podría entenderse que con ocasión de un procedimiento general de reclamación el SII tiene la carga de acreditar, por de pronto, que el expediente administrativo fue substanciado conforme a Derecho, no habiendo en su tramitación ningún vicio de legalidad o irregularidad que haya significado la indefensión del contribuyente, permitiéndole a éste acompañar a la fiscalización todos aquellos antecedentes e información para que el SII conociera de los impuestos a que estaba sujeto, como también la veracidad de sus declaraciones.

Asimismo, por ejemplo, según sea el caso en cuestión, correspondía que sea carga del Servicio de Impuestos Internos el acreditarle al TTA que las partidas

---

<sup>32</sup> En el caso de la institución del debido y justo proceso, es posible encontrarlo no sólo en el artículo 19 N° 3 de la Constitución Política de la República (en adelante también CPR), sino además en el artículo quinto inciso segundo en relación a lo establecido en los distintos tratados internacionales suscritos por Chile.

En lo que respecta al derecho a la igualdad ante la ley, éste se encuentra prescrito en el artículo 19 N° 2 de la Constitución Política de la República.

o elementos que forman parte de la liquidación cuestionada por el contribuyente, o que los elementos que sirvieron de base para la determinación del impuesto, eran efectivos y correctamente establecidos en mérito de los antecedentes presentados por el reclamante durante la tramitación del procedimiento administrativo, además de aquella información contable que tuvo que recopilar el mismísimo SII desde otras fuentes legales para la realización de sus funciones fiscalizadoras y concluir, en definitiva, que el contribuyente adeudaba los impuestos que se indicaba en la liquidación y que las partidas que la componen eran efectivas.

En concordancia con lo anteriormente expuesto, una parte de la doctrina (consultada para este trabajo de tesis)<sup>33</sup> estima que era de toda lógica que el Servicio de Impuestos Internos también tuviera la responsabilidad procesal de presentarle al Juez del TTA antecedentes de convicción que dieran cuenta que, las partidas reclamadas por el contribuyente o la negativa a la devolución de impuestos que solicitó la contraparte en sede administrativa, por ejemplo, eran

---

<sup>33</sup> Por ejemplo, Ibarra Aguirre señala que “el Servicio de Impuestos Internos, en el marco del procedimiento en estudio, tiene el carácter de parte (artículo 117 del Código Tributario), soportando entonces la carga de contestar reclamaciones, acreditar sus pretensiones, deducir los medios de impugnación que la ley franquea en contra de sentencias que les causen agravios, etc.” (Ibarra, 2019, p. 69).

En otras palabras, “la Administración Fiscalizadora deberá, en el marco de este litigio, demostrar el acaecimiento del hecho gravado que permita el nacimiento de la obligación tributaria, o bien, los supuestos de aplicación de normas que posibilitan acreditar dicho vínculo en forma indirecta” (Ibarra, 2019, p. 71-72).

De la misma opinión es Larraín Villanueva, quien cita a autores como Vargas y Zavala, indicando respecto del primero, éste sostendría que “es el ente público a quien le corresponde probar que el contribuyente adeuda un determinado tributo” (Larraín, 2017, p. 173); en este mismo sentido, respecto de Zavala, sería de la opinión de relacionar lo dispuesto en el artículo 1698 del CC y en el artículo 21 del CT, de lo cual se desprende que “le corresponde al Servicio la carga de probar la obligación tributaria, como asimismo las diferencias de impuesto que emanan de una liquidación” (Larraín, 2017, p. 173).

No obstante lo anterior, la autora citada concluye que “En el ámbito probatorio, la norma del artículo 21 del CT ha sido interpretada por parte importante de la doctrina y jurisprudencia, como una carga que hace recaer el peso de la prueba exclusivamente en el contribuyente” (Larraín, 2017, p. 194).

actos administrativos que no deberían dejarse sin efecto porque eran válidos y justificados de acuerdo con esta prueba que acompaña ahora en sede judicial.

Pese a la plausibilidad de todo lo anterior para sostener que de parte del Servicio de Impuestos Internos -como también el contribuyente, por supuesto-, existía y existe el deber de presentarle al Tribunal Tributario y Aduanero los elementos probatorios que dieran cuenta de la efectividad de sus pretensiones, lo cierto es que la jurisprudencia de las Cortes de Apelaciones como de la Corte Suprema han señalado que en un procedimiento general de reclamación, el único litigante que tiene la responsabilidad procesal de acreditar en juicio sus alegaciones, defensas y excepciones, es el contribuyente.<sup>34</sup>

El principal y común argumento que utilizan las CA y la CS para señalar que la carga de la prueba recae únicamente en la persona del reclamante, resulta ser el artículo 21 del Código Tributario; sin embargo, deberían prescindir de esta disposición ahora con la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210 de 2020.

De acuerdo con aquella disposición del CT, es responsabilidad exclusiva del contribuyente probarle al Servicio de Impuestos Internos la naturaleza y monto de las operaciones realizadas para la determinación de los impuestos que finalmente informó en su oportunidad, asimismo la veracidad de sus declaraciones (formulario 22, en lo que respecta al impuesto a la renta, o el formulario 29 referente al

---

<sup>34</sup> En este mismo sentido, además, puede mencionarse que la doctrina consultada en este trabajo, por ejemplo, Albornoz Venegas sostiene que en los procedimientos judiciales seguidos ante los TTA: “los reclamantes deben tener presente que ellos deben convencer al Tribunal de su postura. La Administración no tiene esa carga” (Albornoz, 2018, p. 194); agregando incluso que “el Servicio no está obligado, como el Tribunal, a fundamentar, de acuerdo a la sana crítica, los motivos por los cuales tiene un hecho por no acreditado” (Albornoz, 2018, p. 206).

Sin embargo, este mismo autor indica que si bien es cierto que, según el artículo 21 del CT la carga de la prueba sobre las declaraciones de impuestos recae sobre el contribuyente, hay otras circunstancias que son de responsabilidad del SII demostrarlas; a saber: 1) Presunciones de renta, 2) Ingresos no declarados, 3) Precios de mercado en tasaciones, y 4) Infracciones y delitos (Albornoz, 2018, p. 210).

impuesto al valor agregado), acompañando a las oficinas del SII toda la documentación, libros de contabilidad, de venta, balances, contratos, informes de auditorias, facturas u otros medios de prueba.

Pero si bien es cierto que aquel es el contenido de dicha norma del CT, también es cierto que no se encuentra establecida dentro de las disposiciones reguladoras del procedimiento general de reclamación, sino que en el párrafo III del Libro Primero del Código Tributario, que se refiere al procedimiento administrativo de fiscalización que promueve el SII en contra del contribuyente. Por lo tanto, y siguiendo una lectura sistemática y armoniosa del texto la ley (según las reglas interpretativas del Código Civil<sup>35</sup>), no corresponde ni correspondía que sea aplicada esta disposición del artículo 21 del CT en un juicio seguido ante el Tribunal Tributario y Aduanero.

## **2.5.- Brevemente, criterio de la Corte Suprema y de las Cortes de Apelaciones sobre la carga de la prueba en el juicio tributario:<sup>36</sup>**

Respecto a cuál ha sido el criterio de la jurisprudencia de las Cortes de Apelaciones como de la Corte Suprema, en cuanto a la determinación del litigante sobre en quien recae la responsabilidad de acreditar sus pretensiones en un juicio tributaria, tal como se indicó precedentemente los tribunales superiores de justicia son de la opinión que únicamente el reclamante es quién debe demostrarle al Juez

---

<sup>35</sup> En el párrafo 4º del Título Preliminar del Código Civil (esto es, desde el artículo 19 hasta el artículo 24), se establecen las reglas para interpretar la ley.

<sup>36</sup> Por supuesto que este criterio se basa en la legislación anterior a la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210 de 2020, que fue publicada recién en el Diario Oficial el 24 de febrero de 2020.

del Tribunal Tributario y Aduanero la efectividad del contenido de su libelo, y no así el SII y sus pretensiones expuestas en su escrito de descargos.

Lo anterior, porque las actuaciones del Servicio de Impuestos Internos al ser actos administrativos revisten, en principio, de una presunción de legalidad de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3º de la Ley N° 19.880 de 2003,<sup>37</sup> en consecuencia, debe entenderse que lo obrado en la etapa de fiscalización es efectivo y las conclusiones de la misma son correctas.<sup>38</sup>

Además, agregan los tribunales superiores de justicia, si bien el artículo 21 del CT forma parte de las normas reguladoras del procedimiento administrativo de fiscalización seguido por el Servicio de Impuestos Internos, la norma establece claramente que sobre el contribuyente recae la responsabilidad de probar la verdad de sus declaraciones, o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones, en cuyo mérito se ha efectuado el cálculo de los impuestos que enteró al Fisco. Entonces, tanto las Cortes de Apelaciones como la Corte Suprema han considerado que esta misma regla procesal administrativa, también resulta aplicable posteriormente en el eventual juicio ante el TTA, sede en la cual el contribuyente tiene la responsabilidad de acreditar sus pretensiones.<sup>39 40</sup>

---

<sup>37</sup> El artículo 3º de la Ley que establece las bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la Administración del Estado, en la parte que interesa, dispone que “Los actos administrativos gozan de una presunción de legalidad”.

<sup>38</sup> Por ejemplo, sentencia de la Corte de Apelaciones de Arica, de fecha 08 de septiembre de 2017, causa rol N° 10-2017 Tributario, caratulada “Muñoz Ponce, Rodrigo Leonardo con Servicio de Impuestos Internos”. Asimismo, sentencia de la Corte Suprema, de fecha 05 de septiembre de 2016, causa rol N° 24.739-2015, caratulada “Andre Marcel Dattwyler Ramírez con Servicio de Impuestos Internos”.

<sup>39</sup> En opinión de Wahn Pleitz, el artículo 21 del CT ni siquiera establecería sobre el contribuyente la carga de la prueba en el procedimiento de fiscalización, su responsabilidad se reduce a “colaborar con la Administración en la formación y producción de los medios de prueba para la reconstrucción del hecho jurídico tributario”, siendo “la Administración la principal encargada de formar y aportar la prueba al procedimiento” (Wahn, 2018, p. 70).

<sup>40</sup> Sin embargo, pese a la uniformidad de la jurisprudencia en comento, existe algunas pocas sentencias dictadas por el máximo tribunal (la CS) que plantean que lo dispuesto en el artículo 21

**Capítulo III:**

**LA NUEVA LEY DE MODERNIZACIÓN**

**DE LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA Y LA CARGA DE LA PRUEBA**

**1.- RESEÑA HISTÓRICA DE LA LEY N° 21.210 DE 2020.**

**1.1.- Proyecto de Ley:**

Primeramente, el texto de la Ley N° 21.210 de 2020 que introdujo en el Código Tributario la expresa obligatoriedad del SII -y también del contribuyente- de acreditar sus pretensiones en un juicio tributario, tiene su origen en el Mensaje Presidencial N° 107-366 de 23 de agosto de 2018, mediante al cual el Ejecutivo

---

del Código Tributario es una norma solo aplicable en sede administrativa (proceso de fiscalización promovido por el SII), y no así en el expediente seguido ante el TTA. Ejemplo de este excepcional criterio son las sentencias de fecha 13 de septiembre de 2016, causa rol N° 8.708-2015, caratulada “Servitex S.A. con Servicio de Impuestos Internos”; del 14 de septiembre de 2016, causa rol N° 20.412-2015, caratulada “Astudillo Ramírez José Andrés con Servicio de Impuestos Internos”; del 22 de septiembre de 2016, causa rol N° 26.914-2015, caratulada “Comercializadora Andina S.A. con Servicio de Impuestos Internos”; y del 18 de octubre de 2018, causa rol N° 10.220-2017, caratulada “Copefrut Agrícola S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Matus Fuentes, comentando precisamente aquella sentencia de la CS causa rol N° 8.708-2015, señala lo siguiente, que “el artículo 21 del Código Tributario, y en especial su primera parte, sólo resulta aplicable al estadio administrativo, y no así al judicial” (Matus, 2017, p. 50).

presentó a la Cámara de Diputados un proyecto de modernizaba la legislación tributaria, proponiéndole al Congreso Nacional incorporar distintas modificaciones al sistema vigente en aquel entonces, sin embargo, no sólo cambios o transformaciones en lo referente a derechos substantivos como serían los distintos regímenes tributarios, sino además en lo tocante a las disposiciones adjetivas o formales que regulaban por ejemplo el procedimiento general de reclamación, contenido en los artículos 123 y siguientes del Código Tributario.

Uno de los objetivos esgrimidos por el Legislador para modificar la manera de tramitar el juicio tributario era que la substanciación de los expedientes ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros no fuesen gravosa, como estaba siendo en ese momento, sino eficiente y expedita; agregando que los contribuyentes litigantes podían estar sin sentencias durante bastante tiempo, a consecuencias de lo dilatado que resultaba el procedimiento.<sup>41</sup>

Estas motivaciones se relacionaban con los propósitos entronados anteriormente también por el Ejecutivo con la tramitación de la Ley N° 20.322 de 2009, que fortalecía y perfeccionaba la jurisdicción tributaria y aduanera, porque en esa oportunidad se señalaba que la creación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, asimismo las modificaciones en la prosecución de los expedientes de reclamación, tenían como principal objetivo reguardar los derechos y garantías de los contribuyentes y del Fisco, proponiendo la máxima eficacia en la manera de

---

<sup>41</sup> En el Mensaje Presidencial se señalaba lo siguiente, que: “En materia de litigación que se sigue en sede jurisdiccional, también debe existir la sensación de eficacia, de que la justicia es expedita, eficiente, no gravosa, que se pueden presentar pruebas, especialmente documentales, que son del todo relevantes y que los recursos judiciales están disponibles en materia tributaria. No es razonable que los contribuyentes pasen años esperando una sentencia judicial. La justicia para ser efectiva debe llegar a tiempo y debe existir esa percepción. Deben establecerse entonces otras alternativas a la litigación, como la mediación, conciliación o avenimiento.”

substanciar y hacerle seguimiento a los expedientes, ya sea ante los TTA como también en las ulteriores instancias (esto es, ante las Cortes de Apelaciones y la Corte Suprema).<sup>42</sup>

Teniendo en cuenta lo anterior, algunas de las modificaciones que se pretendían introducir en el juicio tributario a través del Mensaje Presidencial N° 107-366 eran las siguientes:

- En el artículo 123 bis, referente al recurso de reposición administrativa que puede interponerse ante el Servicio de Impuestos Internos, se entendería que es acogida y no rechazada cuando la resolución del SII no es notificada dentro de plazo.
- Se incorporaba un artículo 123 ter que contenía un mecanismo de impugnación en contra de lo resuelto respecto de aquella reposición administrativa antes referida (del art. 123 bis).
- En el artículo 124 se disminuía el plazo para ejercer la acción de reclamo ante el TTA, de noventa a sesenta días desde la notificación del acto administrativo del SII.
- En el artículo 132 se agregaba que el SII puede allanarse al reclamo interpuesto por el contribuyente, y consecuentemente el Juez del TTA dictar sentencia de inmediato.
- Se incorporaba un artículo 132 ter que establecía la posibilidad de que el SII y el contribuyente puedan avenir, a fin de poner término al juicio.

---

<sup>42</sup> En el Mensaje Presidencial N°206-348 de 19 de noviembre de 2002, que dio origen a la Ley N° 20.322 de 2009, el Ejecutivo señalaba que “la iniciativa, en un delicado equilibrio, perfecciona el régimen vigente, superando sus actuales limitaciones, pero evitando, al mismo tiempo, caer en un sistema engorroso, caro y lento”; agregando que el proyecto de ley “reconoce como objetivo básico fortalecer y perfeccionar la jurisdicción tributaria, propendiendo a una correcta y equitativa aplicación de las normas tributarias, con la máxima eficiencia en la tramitación de los juicios”.

## **1.2.- Incorporación expresa de la igualdad en la carga de la prueba dentro del juicio tributario:**

De la lectura detenida del Mensaje Presidencial N° 107-366 de 23 de agosto de 2018, antes mencionado, es posible observar que el Ejecutivo no proponía al Congreso Nacional incorporar al texto de Código Tributario expresamente alguna modificación referente a la carga probatoria en el procedimiento general de reclamación, en el sentido que el Servicio de Impuestos Internos y, por supuesto, el reclamante, debiese acreditar durante la secuela del juicio la veracidad de sus aseveraciones.

Es probable que tal omisión legislativa haya sido porque anteriormente, con ocasión de la tramitación de la Ley N° 20.322 de 2009, el Ejecutivo había señalado en el mensaje que se reconocía al SII como un litigante dentro del procedimiento general de reclamo; consecuentemente, desde entonces se entendía que tenía las mismas responsabilidades procesales del contribuyente, por ende, le correspondía probar la efectividad de sus dichos.<sup>43</sup> Siendo entonces redundante, ahora, que una norma establezca esta igualdad procesal ya mencionada en la historia legislativa de la referida ley.

Pese a esto último, avanzado el trámite legislativo en el Congreso Nacional, el Ejecutivo presentó una indicación para introducir en el CT una regla que

---

<sup>43</sup> En el Mensaje Presidencial N°206-348 de 19 de noviembre de 2002, que dio origen a la Ley N° 20.322 de 2009, el Poder Ejecutivo señalaba que “se reconoce al Servicio de Impuestos Internos la calidad de “parte”, con derechos, obligaciones y cargas, en todos los procesos que se generan a causa de una reclamación tributaria.”

expresamente se refería a la carga de la prueba en el juicio tributario. Esto, luego de recibir un informe del Ministerio de Hacienda en el cual se sugería incorporar en el texto del Código Tributario que el Servicio de Impuestos Internos como también el contribuyente, a ambos le cabe el peso de demostrar que son efectivas sus alegaciones, defensas y excepciones.

En aquel informe elaborado por el Ministerio de Hacienda se señalaba que, al igual que sucede con la parte reclamante, sobre el SII también debía pesar la responsabilidad procesal de demostrarle al Juez del Tribunal Tributario y Aduanero, dentro del término probatorio, la veracidad de sus pretensiones en contra del reclamo impetrado por el contribuyente. Esto, según se indica en el documento, para que la redacción del proyecto de ley fuese coherente con las motivaciones que se expresaban en el Mensaje Presidencial cabeza del proyecto de ley.<sup>44</sup>

Dicho lo anterior, mediante Oficio Presidencial N° 047-367 de 08 de mayo de 2019 se propuso al Congreso Nacional establecer en el inciso cuarto del artículo 132 del CT que, sin perjuicio de la responsabilidad ya asentada en la práctica que tiene el contribuyente en cuanto demostrarle al Juez del TTA la pertinencia de su reclamo, igualmente el Servicio de Impuestos Internos dentro del procedimiento de reclamo debía acreditar sus pretensiones.<sup>45</sup>

---

<sup>44</sup> En el Informe Financiero N° 68 de 08 de mayo de 2019 del Ministerio de Hacienda, se señala que: “La presente indicación modifica la redacción del articulado del Proyecto de Ley que Moderniza la Legislación Tributaria, de manera de ajustarla a los contenidos desarrollados en el mensaje del mismo e incorporar nuevas materias”; es así que se incorpora lo siguiente a la propuesta de nuevo artículo 132, que “se precisa el deber tanto del SII como del contribuyente, de acreditar sus pretensiones en el término probatorio”.

<sup>45</sup> En el Oficio Presidencial N° 047-367 de 08 de mayo de 2019, se indica lo siguiente: “Agréguese al inciso cuarto (del artículo 132 del CT), luego del punto final, que pasa a ser seguido, la frase: “El Servicio y el contribuyente deberán acreditar sus respectivas pretensiones dentro del procedimiento”.

Recibida la indicación en comento, la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, en su sesión N° 108 de 17 de julio de 2019, aprobó la misma sin ninguna discusión o debate entre los parlamentarios asistentes referente a la conveniencia o utilidad procesal de agregar expresamente esta regla procedimental en el juicio tributario, en circunstancias que, por ejemplo, en virtud del artículo 1698 del Código Civil se entiende que todo aquel que alega la existencia de una obligación, como sería el deber de pagar un determinado impuesto, tiene la carga de acreditarla; por lo cual, podría entenderse la indicación del Ejecutivo como una norma repetitiva, o sobreabundante, de una ya existente en la legislación.<sup>46</sup>

El único comentario que hubo al respecto fue realizado por el Coordinador de Política Tributaria del Ministerio de Hacienda, quien manifestó que mediante esta nueva disposición en el CT “se incorpora (al procedimiento general de reclamación) un Principio General del Derecho Procesal, consistente en que cada parte debe acreditar sus pretensiones”.<sup>47</sup>

Posteriormente, en las siguientes etapas legislativas no hubo modificaciones respecto a esta disposición procesal en comento, pasando por todas éstas sin haber ningún debate o cuestionamientos ya sea de parte de los propios Parlamentarios, el Poder Judicial, el Tribunal Constitucional, los TTA, incluso de parte del mismísimo Servicio de Impuestos Internos no hubo ningún comentario, negativo o favorable,

---

<sup>46</sup> Según el acta de aquella sesión parlamentaria, la indicación fue aprobada con siete votos a favor, cinco en contra y una abstención.

<sup>47</sup> Sesión N° 108 de 17 de julio de 2019 de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados.

Durante el trámite legislativo el SII podrían haber entronado que no le corresponde probar sus dichos porque, por ejemplo, por mandato del artículo 21 del Código Tributario sólo el contribuyente tiene la responsabilidad de acreditar sus pretensiones en un juicio de reclamación (no obstante que esta norma se encuentra contenida en el procedimiento administrativo de fiscalización y no así en el juicio tributario); o bien, señalar como justificativo de su liberación probatoria que sus actos como las liquidaciones y demás actuaciones de su función fiscalizadora, revisten de legalidad según lo establecido en el artículo tercero de la Ley N° 19.880 de 2003.

### **1.3.- Publicación de la Ley N° 20.210 de 2020:**

Finalmente, con fecha 24 de febrero de 2020 se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 21.210, culminación del Mensaje Presidencial N° 107-366, que moderniza la legislación tributaria modificando varios cuerpos legales entre los cuales se encuentra el Código Tributario, incorporando en éste la siguiente disposición en la parte final del inciso cuarto del artículo 132: “El Servicio y el contribuyente deberán acreditar sus respectivas pretensiones dentro del procedimiento.”

De esta manera, quedó establecido expresamente en el texto de la ley que la carga de la prueba en el juicio de reclamo tributario no sólo se radica en la persona del contribuyente -como tradicionalmente ha sido entendido por la jurisprudencia judicial-, sino además en el Servicio de Impuestos Internos, porque en adelante también tendrá la responsabilidad procesal de demostrar ante el Juez

del TTA la veracidad de su contestación de reclamo y, consecuentemente, del expediente administrativo de fiscalización que sirvió de inmediato fundamento al acto cuestionado por el reclamante.

## **2.- DISTRIBUCIÓN DE LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL JUICIO TRIBUTARIO ANTES DE LA LEY N° 21.210 DE 2020.**

A contar del 24 de febrero de 2020 el Código Tributario es inconcuso que en un juicio tributario ambos litigantes tienen la responsabilidad procesal de presentarle al Juez del TTA los elementos probatorios que consideren necesarios para demostrar la efectividad de sus aseveraciones contenidas en sus escritos de defensa y que, a la vez, sean capaces de restarle mérito a las peticiones de la contraparte; todo ello, con la finalidad de generar suficiente convicción al Juez para que acoja sus pretensiones.

Lo anterior a contar de la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210 de 2020, porque antes la distribución de la prueba, por ejemplo, no era coherente con la regla procesal de la igualdad entre las partes o prescindía de lo dispuesto en el artículo 1698 del Código Civil, puesto que se consideraba que sólo el contribuyente debía asumir el peso de toda de la prueba, citando para estos efectos en lo prescrito en el artículo 21 del Código Tributario y, en ocasiones, el artículo tercero de la ley de bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la Administración del Estado (Ley N° 19.880 de 2003).

Si bien es cierto que la Corte Suprema ha dictado algunas -pocas- sentencias en las cuales ha señalado lo siguiente respecto del artículo 21 del CT, que: “se encuentra inserto en el Libro Primero del Código Tributario, denominado “De la Administración, fiscalización y pago”, circunstancia que revela que es aplicable al procedimiento administrativo de fiscalización y determinación de los impuestos, no así al procedimiento judicial incorporado por la ley N° 20.322”.<sup>48</sup> Por consiguiente, le ha restado mérito a uno de los principales argumentos utilizados para cargarle al contribuyente el peso de la prueba. Sin embargo, este criterio ha sido excepcional, porque los tribunales de justicia consideran que, en virtud del artículo 21 del Código Tributario, dentro del juicio reclamo sólo el contribuyente debía probarle al TTA sus aseveraciones; criterio que lógicamente debería cambiar con la aplicación de la Ley N° 21.210 de 2020.

De la lectura de las sentencias dictadas por la Corte Suprema y las Cortes de Apelaciones, es posible extraer una línea jurisprudencial consistente que ha establecido que, de acuerdo con el artículo 21 del CT, en un procedimiento general de reclamación tributaria, la carga de la prueba recae única y exclusivamente en el reclamante, liberado de toda responsabilidad procesal al Servicio de Impuestos Internos en lo referente a demostrar ante el Tribunal Tributario y Aduanero la veracidad de sus dichos expuestos.<sup>49</sup>

---

<sup>48</sup> Sentencia de la Corte Suprema, de fecha 13 de septiembre de 2016, causa rol N° 8.708-2015, caratulada “Servitex S.A. con Servicio de Impuestos Internos”. Jurisprudencia que se repite en sentencia también de la CS, de fecha 10 de octubre de 2018, causa rol N° 10.220-2017, caratulada “Copefrut Agrícola S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Similar criterio se observa en el fallo de fecha 14 de septiembre de 2016, causa rol N° 20.412-2015, caratulada “Astudillo Ramírez José Andrés con Servicio de Impuestos Internos”, en cuyo considerando sexto se señala lo siguiente, que: “el citado artículo 21 sólo establece cargas para el contribuyente y el Servicio durante la etapa de fiscalización y que, por ende, no gobiernan la incorporación, rendición y valoración de la prueba en el juicio”.

<sup>49</sup> Desde una perspectiva dogmática, puede mencionarse a Albornoz Venegas, para quien en los juicios tributarios “los reclamantes deben tener presente que ellos deben convencer al Tribunal de

Lo anterior, porque el artículo 21 del Código Tributario (que si bien fue objeto de modificaciones de parte de la Ley N° 21.210 de 2020), en lo sustancial establece que es carga del contribuyente el presentarle al Servicio de Impuestos Internos toda la documentación contable u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios, que sirvan para la acreditación de sus declaraciones de impuestos (formulario 29 referente al impuesto al valor agregado, o el formulario 22 en lo que respecta al impuesto a la renta) y, consecuentemente, la manera que determinó en definitiva el monto que pagó por concepto de impuesto.

Pero este deber sobre el contribuyente se da en el contexto de una fiscalización seguida ante el SII y no obstante tratarse, ciertamente, de un procedimiento administrativo, los tribunales justicia han estimado que es aplicable también con ocasión de un procedimiento general de reclamación ante el TTA.<sup>50</sup> Por lo tanto, en sede judicial el reclamante tiene la carga procesal de acompañar todos los antecedentes sobre su contabilidad, so pena de ser rechazada su

---

su postura. La Administración no tiene esa carga” (Albornoz, 2018, p. 194). En su opinión: “La carga de la prueba es del reclamante” (Albornoz, 2018, p. 199).

<sup>50</sup> “Esta afirmación [de recaer en juicio tributario el peso de la prueba en el contribuyente] ha sido asentada sostenidamente en fallos de primera y segunda instancia, y desde luego refrendada en los fallos de la Excelentísima Corte Suprema” (Matus, 2017, p. 49). En primera instancia, existe una “aplicación irreflexiva del artículo 21 del Código Tributario por parte de nuestros Tribunales Tributarios y Aduaneros como norma general de carga de la prueba” (Casas, 2019, p. 33).

La doctrina ha dicho que: “la Corte Suprema ha señalado reiteradamente que el artículo 21 del CT establece una regla general que impone la carga de la prueba a los contribuyentes” (Osorio, 2019, p. 192); agregando que, según esta misma jurisprudencia judicial, el contribuyente es “quien debe desvirtuar las impugnaciones que le formula el organismo fiscalizador con pruebas suficientes tanto en la etapa administrativa como jurisdiccional” (Osorio, 2019, p. 192).

“En efecto, con base en el artículo 21 del Código Tributario, se ha sostenido en forma reiterada por la Corte de Casación que el peso de la prueba en el procedimiento general de reclamaciones corresponde al contribuyente” (Ibarra, 2019, p. 81).

Dicho en otras palabras, “La Corte Suprema ha sostenido que, tal como se depreden de la simple lectura del artículo 21 del CT, la carga probatoria corresponde al contribuyente, tanto en la etapa administrativa... como en la jurisdiccional de reclamo” (Larraín, 2017, p. 174).

pretensión; no recayendo sobre el SII la misma carga procesal de acreditar su defensa.

Ejemplo de este criterio jurisprudencial es una sentencia de la Corte de Apelaciones de Arica, de fecha septiembre de 2017, en cuyo considerando tercero, citando el artículo 21 del CT (parte final del inciso segundo), señala que: “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, deber desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero del Código Tributario.”

Agregando la CA de Arica en el basamiento undécimo que: “de la disposición contenida en el artículo 21 del Código Tributario, aparece de manifiesto que la carga de probar la verdad de sus declaraciones le asiste al contribuyente, para lo cual el legislador le brinda dos instancias, una administrativa... y la otra judicial”.<sup>51</sup>

En este mismo sentido, la Corte Suprema en una sentencia de fecha 05 de septiembre de 2016 ha señalado lo siguiente, que “pesaba sobre el contribuyente, de conformidad al artículo 21 del Código Tributario, desvirtuar tal conclusión (sobre determinación del impuesto a la renta) del Servicio mediante la prueba rendida en el juicio”. Esto, porque “el artículo 21 del Código Tributario, en tanto reviste la

---

<sup>51</sup> Sentencia de la Corte de Apelaciones de Arica, de fecha 08 de septiembre de 2017, causa Rol N° 10-2017, caratulada “Muñoz Ponce, Rodrigo Leonardo con Servicio de Impuestos Internos”.

Para mayor abundamiento del criterio de cargar sólo al contribuyente con el peso de la prueba, la CA de Arica señala en su considerando noveno, respecto a la actividad procesal del SII en la etapa probatoria, “pese a no encontrarse obligada a rendir prueba en tal sentido”, igualmente acompañó antecedentes al expediente.

Otra sentencia en este mismo sentido es de la Corte Suprema, de fecha 18 de diciembre de 2013, causa Rol N° 1160-2013; comentado por Selman Nahum (2014, p. 239-259)

naturaleza de una norma reguladora de la prueba para el Tribunal, establece que para obtener que se anule o modifique la liquidación, el contribuyente debe desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero del Código Tributario, es decir, fija el onus probandi sobre el reclamante”. Por lo tanto, concluye la CS, “la sentencia en estudio invierte la carga de la prueba al afirmar que el Servicio debía probar”.<sup>52</sup>

Este criterio de la jurisprudencia judicial, además, es sostenido no sólo por lo prescrito en el artículo 21 del Código Tributario, sino además en lo establecido en el artículo tercero de la ley de bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la Administración del Estado. De acuerdo con esta disposición, los actos administrativos tales como las liquidaciones y sus partidas que realiza el Servicio de Impuestos Internos, “gozan de una presunción de legalidad”.<sup>53</sup>

En consecuencia, sirviéndose de esta norma de la Ley N° 19.880 de 2003, en un procedimiento general de reclamo tributario el SII tiene a su favor la circunstancia que lo obrado durante el proceso de fiscalización y el acto terminal del mismo (que sería la liquidación), representan antecedentes ciertos que por sí solos revisten el carácter de válidos y apegados a la legislación; por consiguiente, no recae sobre su parte reclamada la responsabilidad de acreditar en juicio la

---

<sup>52</sup> Sentencia de la Corte Suprema, de fecha 05 de septiembre de 2016, causa rol N° 24.739-2015, caratulada “Andre Marcel Dattwyler Ramírez con Servicio de Impuestos Internos”. Aunque el fallo contiene un voto en contra, que en la parte que interesa señala que igualmente el SII tiene la carga de probar sus pretensiones.

Mismo criterio se observa, por ejemplo, en sentencia de la CS de fecha 05 de diciembre de 2018, causa rol N° 244-2017, caratulada “Inversiones y Rentas Los Quillayes Limitada con Servicio de Impuestos Internos”.

<sup>53</sup> Según Ibarra Aguirre, “existen autores que adhieren a la tesis jurisprudencial en estudio [esto es, que el reclamante tiene el peso de la prueba por mandato del art. 21 del CT], por estimarla concordante con la presunción de legalidad de los actos administrativos (reconocida en nuestro derecho por el artículo 3° de la Ley N° 19.880)” (2019, p. 83).

efectividad de sus aseveraciones, por el contrario, será tarea de la parte reclamante acompañar la prueba necesaria para desvirtuar aquella presunción de legalidad.

Siendo así, puede sostenerse que, desde la perspectiva de la CA y de las CA, en un procedimiento general de reclamación únicamente el contribuyente tiene la responsabilidad de acreditar sus dichos, dando como argumento de tal criterio, no solo lo prescrito en el artículo 21 del Código Tributario<sup>54</sup>, sino además por lo establecido en el artículo tercero de la Ley N° 19.880 de 2003.

### **3.- PESO DE LA PRUEBA SOBRE EL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS**

#### **3.1.- Reinterpretación del artículo 21 del Código Tributario:**

De acuerdo con el actual inciso cuarto del artículo 132 del Código Tributario, modificado por la Ley N° 21.210 de 2020, expresamente se establece que dentro de un procedimiento general de reclamación el Servicio de Impuestos Internos y el contribuyente que reclama, ambos, tienen la responsabilidad procesal de acreditar sus pretensiones, ofreciendo y rindiendo ante el Juez del TTA los antecedentes probatorios que estimen necesarios para tal finalidad y, a la vez,

---

<sup>54</sup> Según la doctrina, “de acuerdo con la interpretación que se ha dado a lo prescrito en el art. 21 del CT la forma en que la prueba se distribuye entre las partes pone al contribuyente en una posición de desmedro frente a la administración. En fase administrativa le corresponde probar la veracidad de sus antecedentes. Luego, al momento de reclamar en sede jurisdiccional, debe probar que la determinación de la obligación tributaria es incorrecta.” (Larraín, 2017, p. 189).

serviéndose de la misma prueba, restarle mérito a la peticiones formuladas por la contraria.

De no existir esta disposición procedimental en el CT la Corte Suprema y las Cortes de Apelaciones, probablemente, continuarían entronando en sus sentencias que la carga de la prueba recae tan sólo en el contribuyente, siendo uno de los argumentos, quizás el más importante, lo dispuesto en el artículo 21 del mismo texto legal.<sup>55</sup>

Tal como se expuso en el apartado anterior de este capítulo, desde la perspectiva de los tribunales superiores de justicia, en virtud del artículo 21 del CT el reclamante debe probar sus pretensiones, eximiendo al SII de esta misma carga procesal, porque según el sentido y alcance que le han dando a esta disposición, es deber del contribuyente demostrar en juicio la veracidad de sus declaraciones de impuestos.<sup>56</sup> Sin embargo, la interpretación que hacen la CS y las CA es equivocada, toda vez que el inciso primero del artículo 21 del Código Tributario es inaplicable en sede judicial, y en el supuesto que lo fuera, también sobre el Servicio de Impuestos Internos recae el peso de la prueba.<sup>57</sup> Todo esto, independiente a lo establecido en la actualidad en el artículo 132 del CT, de lo cual se sigue que la modificación introducida por la Ley N° 21.210 de 2020 no tiene un real significado en el juicio tributario.

---

<sup>55</sup> El inciso primero del art. 21 del CT establece lo siguiente: “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.”

<sup>56</sup> Según la doctrina, una de las razones por las cuales suele aplicarse el art. 21 del CT en el juicio tributario estriba en la circunstancia que anteriormente el SII hacía las veces de juez y parte, cuando el reclamo del contribuyente era un asunto de competencia del Director Regional, confundiendo “ambos procedimientos en uno sólo” (Matus, 2017, p. 50).

<sup>57</sup> En este mismo sentido, Casas Farías (2019, p. 34).

Así es, en un juicio tributario no corresponde mencionar lo dispuesto en el artículo 21 del CT, específicamente lo establecido en el inciso primero, porque esta disposición se encuentra en el párrafo tercero del Título I del Libro Primero del Código Tributario (“De la Administración, Fiscalización y Pago”), lo que quiere decir que está dentro del procedimiento de fiscalización substanciado por el Servicio de Impuestos Internos,<sup>58</sup> respecto de aquellas declaraciones y determinaciones de impuestos efectuadas por el contribuyente.<sup>59</sup>

Por consiguiente, la aplicación de la norma en comento se reduce tan sólo a dicho expediente administrativo, siendo improcedente extender su mandato al juicio tributario, máxime cuando las normas de éste no hacen ninguna mención a lo dispuesto en este artículo en comento como una regla supletoria que debe ser observada por el Juez del TTA, los litigantes y, por supuesto, los tribunales superiores de justicia.<sup>60</sup>

Por lo demás, de una lectura detenida al artículo 21 del Código Tributario, junto con aquellas subsiguientes del mismo párrafo, se observa que si bien se obliga al contribuyente demostrar la veracidad de sus declaraciones -e incluso desvirtuar en un juicio tributario la determinación de impuestos que haga el SII-, también se le impone al SII la labor de recopilar antecedentes contables necesarios para fiscalizar la determinación de impuestos hecha por el contribuyente y, finalmente, practicar las liquidaciones o reliquidaciones que

---

<sup>58</sup> Brevemente, el párrafo primero regula por ejemplo la representación del contribuyente ante el SII (art. 9), los plazos para las actuaciones del SII (art. 10), las notificaciones (arts. 11 al 15), sobre la contabilidad que debe llevar el contribuyente (arts. 16 al 20).

<sup>59</sup> De acuerdo con los arts. 59 y 60 del CT (también dentro del libro primero), el SII tiene la facultad de revisar las declaraciones del contribuyente, para ello examinar balances, libros de contabilidad, inventarios, etcétera.

<sup>60</sup> En este mismo sentido, por ejemplo, Matus Fuentes (2017, p. 50).

procedan según sea el caso. Es decir, el SII en el expediente administrativo debe acreditar su acto terminal.<sup>61 62</sup>

Entonces, en ese procedimiento de fiscalización no sólo se establece un imperativo respecto de contribuyente, sino además al propio Servicio de Impuestos Internos; sin embargo, la jurisprudencia judicial sólo hace hincapié a la obligación del primero de estos sujetos, extendiendo dicha obligación indebidamente hasta el juicio tributario.

De todo esto se sigue que, la circunstancia que ahora en virtud de la Ley N° 21.210 de 2020 el Código Tributario establezca expresamente que el SII, junto con el contribuyente, tiene la responsabilidad procesal de demostrarle al Juez del TTA la efectividad de sus alegaciones, defensas y excepciones, fundándose en lo prescrito en el artículo 21 del mismo Código, no representa un argumento plausible porque esta última norma se encuentra contenida dentro proceso de fiscalización seguido en sede administrativa ante el propio Servicio de Impuestos Internos, no existiendo ningún motivo ni regla procesal del juicio tributario que haga remitir su contenido en el procedimiento general de reclamación. Pero si fuese aplicada en sede judicial, es del caso que la misma disposición contiene una obligación para el SII, en cuanto acreditar la determinación de impuestos que él mismo practique.

---

<sup>61</sup> Esto, porque según el art. primero del DFL N° 7 de 1980, Ley Orgánica del SII, en relación con el artículo sexto del CT, el SII tiene el deber de fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que recaen sobre los contribuyentes.

<sup>62</sup> En opinión de Wahn Pleitz, de acuerdo con el art. 21 del CT, “la primera persona obligada a ello [refiriéndose el autor a la acreditación de la obligación tributaria], particularmente en el procedimiento administrativo, es la propia autoridad administrativa y no el contribuyente. Por lo que, en base del propio art. 21, no es el contribuyente el debe asumir el peso de la prueba, menos aún en la etapa administrativa, sino que es la Administración” (Wahn, 2018, p. 70).

### **3.2.- Prescendencia del artículo 3º de la Ley 19.880 de 2003:**

La jurisprudencia judicial de los tribunales superiores señala que con ocasión de un juicio tributario el contribuyente tiene la carga de la prueba y no así el Servicio de Impuestos Internos, entre otras razones -además de aquella del artículo 21 del CT- por lo prescrito en el inciso octavo del artículo tercero de la Ley N° 19.880 de 2003, que en la parte que interesa establece que “Los actos administrativos gozan de una presunción de legalidad”; consecuentemente, siendo las liquidaciones, giro o resoluciones que incidan en el pago de un impuestos, actos administrativos, ha de entenderse que lo obrado por el SII en el procedimiento de fiscalización y el acto terminal del mismo se ajustaron a los requisitos que exige la legislación, por lo tanto, no corresponde que esta parte reclamada en sede judicial tenga que acreditar sus pretensiones.

Dicho lo anterior, entonces, podría sostenerse que era totalmente procedente que el Legislador modificase las normas reguladoras del procedimiento general de reclamación, estableciendo de manera expresa en el artículo 132 del CT que el SII y el contribuyente tienen la carga la prueba, de este modo imponerle a ambas partes -y no solo al reclamante- la responsabilidad de acreditar sus aseveraciones; pues de lo contrario, continuaría el SII beneficiándose de aquella disposición de la Ley N° 19.880 de 2003.

Sin embargo, lo dispuesto en el artículo 3º de la ley de bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la Administración del Estado, no libera al Servicio de Impuestos Internos de presentar elementos probatorios en el juicio tributario, para demostrar la

efectividad de sus planteamientos, porque en primer término se trata de una presunción simplemente legal que puede perder todo mérito durante la secuela del juicio si la misma no se sostiene en antecedentes indiciarios para gozar de tal calificación, por ende, no era necesario introducir la mentada modificación en el inciso cuarto del artículo 132 del CT en comento; Por lo demás, citando las normas de esta misma ley reguladora de los actos de la Administración, es posible concluir que el SII igualmente tiene sobre sí el peso de la prueba.<sup>63</sup>

Por ejemplo, conforme con el artículo 10 de la Ley N° 19.880 de 2003 el contribuyente puede alegar defectos en la tramitación del expediente administrativo; también, según el artículo 15 las actuaciones del Servicio de Impuestos Internos pueden ser objeto de impugnaciones, no sólo mediante los mecanismos que establece este texto legal, sino además a través de otros instrumentos de defensa que franquea la legislación (como podría ser el reclamo en sede judicial ante el TTA); e incluso, de acuerdo con el artículo 53 puede solicitarse la invalidez de las actuaciones del SII cuando sean contrarias a Derecho.

Por lo tanto, el Servicio de Impuestos Internos tendrá la responsabilidad de presentarle al Juez del TTA antecedentes suficientes para demostrarle que el expediente administrativo fue substanciado con apego a las disposiciones legales y, consecuentemente, el acto terminal que sería, por ejemplo una liquidación, representa una actuación totalmente válida.<sup>64</sup>

---

<sup>63</sup> Para Matus Fuentes, el juicio tributario “es un procedimiento judicial para controlar la legalidad de los actos de la Administración en materia tributaria, donde cada parte probará los presupuestos fácticos en los que se apoye su pretensión, correspondiendo al Juez resolver lo controvertido” (Matus 2017, p. 51).

<sup>64</sup> En opinión de Vergara Quezada, la “fiscalización debe ser guiada por los principios de dicha ley [Ley N° 19.880 de 2003], entre los que se encuentra el de contradictoriedad e imparcialidad, y los

Como puede comprenderse, la circunstancia que ahora el artículo 132 del CT establezca expresamente que el Servicio de Impuestos Internos y el reclamante tengan el peso de la prueba de sus respectivas pretensiones, no es una norma procedimental imprescindible para la justa y debida substanciación del juicio de reclamo, porque de la lectura de la Ley de bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la Administración del Estado, se desprende que no sólo el reclamante sino ambos litigantes del procedimiento tiene la responsabilidad de acreditar sus pretensiones, a fin de evitar la contingencia de ser rechazadas por el Juez del TTA.<sup>65</sup>

### **3.3.- Invocación del Principio de Igualdad de las Partes:**

Tal como se ha explicado en este trabajo de tesis, a contar de la entrada en vigencia de la nueva ley que moderniza la legislación tributaria (Ley N° 21.210 de 2020), el inciso cuarto del artículo 132 del Código Tributario establece ya de manera expresa la siguiente regla procesal dentro juicio tributario, que: “El Servicio y el contribuyente deberán acreditar sus respectivas pretensiones dentro del procedimiento”. Dicho en otras palabras, en adelante no será impertinente recordarle o hacerle presente al SII que, al igual que el contribuyente que interpuso el reclamo objeto del proceso judicial, le cabe la responsabilidad de

---

informes que los funcionarios fiscalizadores emitan dando cuenta de su auditoría no son vinculantes para el juez y no constituyen plena prueba, correspondiendo al juez [del TTA] ponderar su contenido de acuerdo a la sana crítica. Más importante aún, la fiscalización está sujeta al principio de impugnabilidad del artículo 15 de la Ley N° 19.880, por lo que el juez está naturalmente facultado para revisarla completamente.” (Vergara, 2014, p. 192). Siguiendo este orden de ideas, Flores Durán (2017, p. 25).

<sup>65</sup> En este mismo sentido, Casas Farías (2019, p. 34-35).

acreditarle al Juez del TTA dentro de la oportunidad procesal correspondiente, la veracidad y efectividad de las alegaciones contenidas en su escrito de defensa respecto de las aseveraciones del reclamante.<sup>66</sup>

Pareciera que esta carga probatoria sobre el Servicio de Impuestos Internos es inconcusa con la modificación introducida por la Ley N° 21.210 de 2020 en el CT, no habiendo entonces dudas, interrogantes o cuestionamientos en lo referente a acreditar sus aseveraciones tal como se le exige al reclamante. Sin embargo, esta incorporación normativa al Código Tributario resulta innecesaria e incluso redundante, por decirlo de otro modo, en vista que anteriormente ya había quedado establecido en la legislación que el SII debía ser considerado como “parte” del juicio seguido en sede del Tribunal Tributario y Aduanero, por lo cual recaía en sí los mismos derechos que la ley le franqueaba al contribuyente pero también sus responsabilidades dentro del juicio, entre ellas, la carga de la prueba.

En efecto, de acuerdo con el Mensaje Presidencial N° 206-348 del 19 de noviembre de 2002, que dio origen posteriormente a la Ley N° 20.322 de 2009 (que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera), el Legislador manifestó lo siguiente, que “se reconoce al Servicio de Impuestos Internos la calidad de “parte”, con derechos, obligaciones y cargas, en todos los procesos que se generen a causa de una reclamación tributaria”.<sup>67</sup>

En este mismo sentido, además, en el Primer Informe de la Comisión de Hacienda del Congreso se señaló que los nuevos juicios tributarios se regían por

---

<sup>66</sup> Señala la doctrina que: “tras la modificación llevada a cabo por la Ley N° 20.322 [de 2009]... el Servicio de Impuestos Internos es parte en el proceso [general de reclamación]” (Vergara, 2014, p. 178); “soportando entonces la carga de contestar reclamaciones, acreditar sus pretensiones” (Ibarra, 2019, p. 69).

<sup>67</sup> Mensaje Presidencial N° 206-348 del 19 de noviembre de 2002.

principios procesales esenciales, entre los cuales se encontraba el de la “igualdad procesal”.<sup>68</sup> Incluso, siguiendo este orden de ideas, en el Informe de la Comisión de Constitución el Director del SII declaró que “el proyecto asegura un respecto irrestricto de los derecho de ambas partes, los contribuyentes y el Fisco, y que ambos estén en igualdad de condiciones”.<sup>69</sup>

A mayor abundamiento, en la discusión en sala se señaló que “Con este anhelado proyecto también se impartirá una justicia en primera instancia que no existía, (porque) se asegura a los litigantes igualdad de derechos en juicios”.<sup>70</sup>

Por lo tanto, queda claro que según la historia de la Ley N° 20.322 de 2009, que modificó sustancialmente los procedimientos del CT -creando los Tribunales Tributarios y Aduaneros-, el tratamiento que debe recibir el Servicio de Impuestos Internos corresponde que sea el mismo que se le da al contribuyente que interpone el reclamo, permitiéndole ejercer idénticos derechos procesales tales como son los recursos y demás mecanismos que franquea la legislación para la defensa de sus derechos; sin embargo, también es válido, y coherente con la tramitación legislativa de esta ley en comento, requerirle al SII las mismas cargas procesales como es la acreditación de sus pretensiones en juicio.<sup>71</sup>

---

<sup>68</sup> Boletín N° 3139-05 del 07 de septiembre de 2007, Primer Informe de la Comisión de Hacienda del Congreso Nacional, por motivo de la tramitación del proyecto de ley que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera.

<sup>69</sup> Boletín N° 3139-05 del 04 de julio de 2008, Primer Informe de la Comisión de Constitución del Congreso Nacional, por motivo de la tramitación del proyecto de ley que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera.

<sup>70</sup> Discusión en Sala, de fecha 10 de setiembre de 2008, respecto del proyecto de ley que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera.

<sup>71</sup> Antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322 de 2009, por ende, cuando el SII no era “parte” del proceso de reclamo tributario, sino juez incluso del mismo, “no tenía cargas procesales, estaba eximido de acreditar los hechos sobre los que sustentaba sus actos administrativos” (Flores Durá, 2017, p. 24).

Dicho en otros términos, en vista que en la tramitación de la Ley N° 20.322 de 2009 se hace alusión en reiteradas oportunidades al Principio de Igualdad de Partes, no parece entonces necesario que mediante la Ley N° 21.210 de 2020 se modifique el texto del Código Tributario, agregando expresamente en el artículo 132 que dentro del juicio tributario el Servicio de Impuestos Internos y el reclamante tienen, ambos, el peso de la prueba de sus respectivas alegaciones, excepciones y defensas. Esto, porque al observar la historia legislativa de la ley que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera, queda claro que no sólo sobre el contribuyente recae la referida responsabilidad procesal, sino también respecto del SII.<sup>72</sup>

### **3.4.- Aplicación del artículo 1698 del Código Civil:**

Finalmente, puede considerarse innecesaria la modificación introducida por la Ley N° 21.210 de 2020 en el inciso cuarto artículo 132 del Código Tributario, consistente en establecer de manera expresa una distribución equitativa de la carga de la prueba, porque en el ordenamiento jurídico existe una disposición que establece de manera bastante clara que lo referente al peso de demostrar, ya sea la existencia de las obligaciones, ya sea la extinción de las mismas. Se trata del

---

<sup>72</sup> Misma conclusión arriba la doctrina, cuando señala que en virtud de la Ley N° 20.322 de 2009 el SII es considerado “parte” en el procedimiento judicial de reclamo tributario, consecuentemente, “tiene las mismas cargas probatorias que corresponden a toda parte procesal, entre ellas, las de probar sus afirmaciones” (Wahn, 2018, p. 71).

Según los dichos de Flores Durán, a consecuencia de la igualdad de partes entre el contribuyente reclamante y el SII, ha de aplicarse lo dispuesto en el art. 1698 del CC o “criterio de naturalidad o normalidad” (Flores, 2017, p. 25).

artículo 1698 del Código Civil que prescribe, en la parte que interesa, lo siguiente: “Incumbe probar las obligaciones o su extinción al que alega aquéllas o ésta”.

Desde ya esta disposición del CC es aplicable en el juicio tributario porque, de acuerdo con el artículo segundo del CT, en aquellas materias que no se encuentran reguladas ya sea en el propio Código Tributario como en otras normas impositivas, “se aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales”, verbigracia el Código Civil. Y en lo referente a la distribución de la carga de la prueba en el juicio tributario, resulta que no existe norma alguna en el texto del CT que especial y expresamente regule esta materia procesal -a menos que se decida mencionar la historia de la Ley N° 20.322 de 2009 y con ello, el Principio de Igualdad de Partes-.

No puede utilizarse lo prescrito en el artículo 21 del CT como regla procesal sobre la distribución del peso de la prueba en el juicio tributario porque, tal como se ha expuesto precedentemente, entre otras razones esta norma se encuentra dentro del procedimiento administrativo de fiscalización llevado por el SII y no forma parte de las disposiciones reguladoras del procedimiento judicial. Asimismo, no existe ninguna disposición en los artículos 123 y siguientes del CT que se remitan a lo establecido en aquél artículo 21, como norma procesal de carácter supletoria para la substanciación del expediente seguido ante el TTA.<sup>73 74</sup>

---

<sup>73</sup> En este mismo sentido, Casas Farías (2019, p. 34).

<sup>74</sup> Por lo demás, si fuese aplicada tal disposición del artículo 21 del CT en el juicio tributario, según se ha expuesto la misma igualmente impone al SII el peso probatorio respecto a la fiscalización y sus conclusiones, por lo cual, esta norma del procedimiento administrativo representa en definitiva la misma regla procesal del artículo 1698 del CC. Sin embargo, comúnmente el sentido y alcance que se le da al art. 21 del CT -de parte de la jurisprudencial-, es cargar solo al contribuyente con la prueba, eximiendo al SII de acreditar sus pretensiones en sede judicial.

En este mismo sentido, según se ha señalado en este trabajo de tesis, tampoco es aplicable lo preceptuado en el artículo tercero de la Ley N° 19.880 del 2003 para argüir que la carga de la prueba en el juicio tributario le cabe únicamente al reclamante, en vista a la presunción de legalidad que gozan los actos del Servicio de Impuestos Internos, porque el texto legal igualmente impone a la Administración el acreditar que sus actuaciones se ajustaron a Derecho en caso que el sujeto administrado, que sería el contribuyente, alegara que se han incurrido en vicios de legalidad, según lo dispuesto en los artículos 10, 15 y 53, por ejemplo. En consecuencia, recaerá sobre el SII la responsabilidad de demostrarle al Juez del TTA la efectividad de sus pretensiones.

Por lo tanto, es lógicamente pertinente citar el artículo 1698 del CC para la resolución de una controversia judicial entre el contribuyente y el Servicio de Impuestos Internos, toda vez que de acuerdo con esta norma de Derecho Común le corresponderá a cada uno de los litigantes aportar los antecedentes probatorios que estimen necesarios al procedimiento de reclamo con el propósito de sostener la veracidad sus respectivas pretensiones y, al mismo tiempo, desacreditar lo dicho por la contraria.<sup>75 76</sup>

---

<sup>75</sup> Según la doctrina, “no existiendo en nuestro ordenamiento tributario un precepto legal que establezca, al menos de manera clara y precisa, la distribución de la carga de la prueba en dicho ámbito, no vemos mayor objeción en aplicar la norma general existente en el Derecho Común, esto es, el art. 1698 inc. 1º del CC” (Wahn, 2018, p. 83).

<sup>76</sup> Respecto a la aplicación del art. 1698 del CC en el juicio tributario, la CS señaló lo siguiente en un procedimiento de reclamo tramitado en sede administrativa, que: “cabe aclarar que el onus probandi dispuesto en esa norma para la prueba de obligaciones del derecho común, no rige en materia de obligaciones tributarias que sustentan las liquidaciones del Servicio de Impuestos Internos, ya que la ley regula especialmente que en el procedimiento de reclamación derivado de dichas liquidaciones, será el contribuyente quien, para obtener que se anule o modifique la liquidación, deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio” (considerando cuarto, sentencia de la CS, de fecha 14 de septiembre de 2016, causa Rol 20.412-2015, caratulada “Astudillo Ramírez José Andrés con Servicio de Impuestos Internos”).

Lo anterior, claro está, dependiendo de cuáles hayan sido las alegaciones, defensas y excepciones opuestas por cada parte; por ejemplo, si el hecho no pacífico fuese la existencia del impuesto que el SII arguye adeudar el contribuyente, corresponderá que el SII le pruebe al Juez del TTA que concurren todos los presupuestos legales del mismo, comenzando con el hecho gravado respecto de la parte reclamante. En cambio, si el asunto controvertido fuese una exención tributaria que no fuese considerada por el SII en la determinación del impuesto, será carga del contribuyente demostrar que a su favor concurrían los requisitos para estar eximido de la obligación tributaria.<sup>77</sup>

En síntesis, de la lectura del artículo 1698 del CC (en relación con el art. 2º del CT), se desprende que la modificación en el inciso cuarto del artículo 132 del Código Tributario introducida en virtud de la Ley N° 21.2120 de 2020 resulta ser innecesaria, en vista que en virtud de esta disposición legal en comento se distribuye con claridad el peso de la prueba entre el contribuyente y el Servicio de Impuestos Internos.

---

<sup>77</sup> Respecto al sentido y alcance del artículo 1698 del Código Civil, en el juicio de reclamo tributario, vale tener presente que “Si se trata de hechos constitutivos de la obligación tributaria, entonces, la prueba de ellos le corresponde al Fisco, en el caso particular al SII, que es el que sostiene la existencia de la obligación tributaria. En cambio, la prueba de los hechos extintivos de la obligación tributaria correspondería al contribuyente” (Wahn, 2018, p. 73).

Siguiendo este mismo orden de ideas, se encuentra Larraín Villanueva cuando cita la opinión de otros autores, como Vargas, Zavala y Álamos respecto al sentido y alcance que le han dado al art. 1698 del CC en relación con el art. 21 del CT (Larraín, 2017, p. 172-174). Igualmente, Ibarra Aguirre (2019, p. 71-72)

## **CONCLUSIONES**

En la primera parte de este trabajo se describió, en términos generales, en qué consiste el juicio tributario, conceptualizándolo como en aquel procedimiento judicial que franquea la ley a favor del contribuyente para concurrir ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente, a fin de formular en contra del Servicio de Impuestos Internos un fundamentado reclamo, por ejemplo, respecto de una liquidación, giro o pago, como también en contra de los elementos en cuyo mérito se efectuó la determinación de un impuesto, entre otras materias.

Tal como se señaló, el procedimiento general de reclamo está regulado en el Título II del Libro Tercero del Código Tributario, esto es, desde el artículo 123 hasta el artículo 148, ambos inclusive; contemplando el expediente una etapa de discusión (reclamación y traslado evacuado por el SII), de conciliación (aunque ésta puede darse en cualquier estado del proceso), de prueba, de sentencia

definitiva y recursos procesales, ya sea ante la Corte de Apelaciones competente como ante la Corte Suprema.

En la segunda parte de este tesis se explicó lo referente a la prueba, más precisamente sobre la institución de la carga de la prueba, indicando que es aquella responsabilidad procesal que recae sobre el litigante o los litigantes de un juicio, que implica tener que aportar durante la secuela del procedimiento los antecedentes que estimen necesarios para generarle al Juez la convicción de que son efectivas sus alegaciones, defensas y pretensiones, por ende, deben ser acogidas y declaradas; consecuentemente, además, demostrarle que carecen de mérito las aseveraciones de la contraparte del juicio.

En este mismo apartado se expuso sobre la distribución del peso de la prueba en el juicio tributario; mencionado brevemente -y luego con mayor profundidad en el siguiente capítulo- el tradicional criterio de los tribunales superiores de justicia, esto es, la Corte Suprema y las Cortes de Apelaciones, por declarar que sólo el reclamante tiene la carga probatoria y no así el SII, sirviéndose como principal argumento para entronar esta jurisprudencia lo dispuesto en el artículo 21 del CT y artículo 3° de la Ley N° 19.880 de 2003.

A continuación, en el último capítulo se inicia exponiendo sobre la historia de la Ley N° 21.210 de 2020, sobre modernización de la legislación tributaria, señalando que modificó el procedimiento general de reclamo regulado en el Código Tributario, y que producto de una indicación del Ejecutivo agregó una regla procesal en la parte final del inciso cuarto del artículo 132 del CT, en términos claros y concretos, que en la letra dice lo siguiente: “El Servicio y el contribuyente deberán acreditar sus respectivas pretensiones dentro del procedimiento”.

Sin embargo, ¿acaso era necesario establecer expresamente en el Código Tributario que en un procedimiento general de reclamación tributaria, el Servicio de Impuestos Internos debe acreditarle al TTA la efectividad de sus excepciones, defensas y alegaciones, en contra de las aseveraciones formuladas por el contribuyente en su escrito de reclamo?

Teniendo conocimiento respecto del juicio tributario, por una parte, y por la otra parte, sabiendo en qué consiste la carga de la prueba, se finaliza la tesis exponiendo los argumentos por cuales aquella modificación del artículo 132 del CT era innecesaria -e incluso, hasta confusa atendida la existencias de normas anteriores que regulan o en cuya virtud se desprende la distribución de la carga de la prueba en un juicio tributario-.

Primeramente, no sería argumento del Legislador para tal modificación en el CT lo dispuesto en su artículo 21 y entronar con ello la improcedencia del principal fundamento utilizado por los tribunales superiores de justicia para sostener que el único litigante que tiene el peso de la prueba es el contribuyente. Así es, porque tal como se indicó en el cuerpo de esta tesis, esta norma forma parte del procedimiento administrativo de fiscalización seguido ante el propio SII, y no así en el juicio tributario substanciado ante el TTA, y cuya disposiciones, por cierto, no hacen remisión a lo establecido en este artículo 21 del Código Tributario.

Es más, en el evento de estimar todavía aplicable esta norma en un juicio general reclamo, es posible observar que la misma no sólo incluye un deber para el contribuyente (de acreditar sus declaraciones de impuestos), sino además un peso probatorio -por así decirlo- respecto del Servicio de Impuestos Internos, toda vez que en sus liquidaciones o reliquidaciones, por ejemplo, tendrá que contar con

antecedentes suficientes para justificar su propia determinación de impuestos y concluir que lo dicho por el contribuyente no es cierto.

Siguiendo este mismo orden de ideas, la presunción del artículo 3° de la Ley N° 19.880 de 2003, sobre las bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la Administración del Estado, tampoco sería un motivo plausible para haber modificado el artículo 132 del CT estableciendo que el SII -al igual que el contribuyente- tiene la carga procesal de acreditar sus pretensiones. Esto, porque, el mismo texto legal establece que los actos de la Administración pueden cuestionarse en cuanto a su validez e impugnar la calificación de “legalidad”, por lo mismo, esta norma del artículo tercero contiene una presunción simplemente legal, ergo, el Servicio de Impuestos Internos tendría la responsabilidad de sostener que lo obrado en el procedimiento de fiscalización y el acto terminal del mismo, como sería por eje ejemplo, una liquidación, representan actuaciones ajustadas a la legislación.

Siendo así, se concluye que de acuerdo con la Ley N° 19.880 de 2003, igualmente el SII tiene la responsabilidad de acreditar sus pretensiones, de lo cual se sigue que lo señalado ahora en el artículo 132 del CT sobre el peso de la prueba, resulta ser una regla procesal innecesaria.

Otro argumento para sostener que la modificación al artículo 132 del Código Tributario introducida recientemente por la Ley N° 21.210 de 2020, es prescindible para la substanciación del procedimiento general de reclamo, se encuentra en la historia de la Ley N° 20.322 de 2009 (que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera).

Tal como se expuso, al examinar el proceso legislativo de esta ley, es posible encontrar ya desde el Mensaje Presidencial la declaración del Legislador en cuanto a considerar al Servicio de Impuestos Internos como “parte” del juicio tributario, por consiguiente, con derechos y cargas en todos los procesos que se generen a causa de una reclamación tributaria. Agregando posteriormente en la Comisión de Hacienda del Congreso que uno de los principios procesales esenciales del procedimiento de reclamo es la igualdad procesal. A mayor abundamiento, el Director del SII declaró que el proyecto asegura ambas partes, los contribuyentes y el Fisco, estarán en igualdad de condiciones.

Corolario de todo lo anterior es lo dispuesto en artículo 1698 del Código Civil, aplicable en el procedimiento general de reclamaciones de acuerdo con el artículo segundo del CT, toda vez que no existe en las disposiciones del juicio general de reclamo una norma procedimental referente a la distribución -equitativa, por supuesto- de la carga de la prueba.

Según lo prescrito en aquella norma del Código Civil, la persona que alega la existencia de una obligación (supuestamente incumplida) tiene la responsabilidad de acreditar dicha circunstancia, de esta manera imponerle a la contraria el peso de demostrar, igualmente durante la secuela del juicio, que cumplió con esa obligación en tiempo y forma. En materia procedimental tributaria, conforme a lo prescrito en el artículo 1698 del CC en comento, le corresponde entonces al Servicio de Impuesto Interno probar durante la secuela del juicio que su pretensiones que, por regla general, consistiría en la determinación de impuestos que practicó en el procedimiento de fiscalización, incorporando prueba referente a la existencia de hecho gravado, la efectividad que el reclamante es el

sujeto pasivo de la obligación tributaria, la base imponible y la tasa aplicable al caso. En tanto el contribuyente, según su estrategia de defensa, le corresponderá acreditar que en el supuesto de ser cierto aquel impuesto, le franquea una extensión tributaria, por ejemplo.

En suma, ante el problema normativo ¿era necesario introducir en el Código Tributario una norma que señalase de manera expresa que en un procedimiento general de reclamación el SII debe demostrar la veracidad de sus pretensiones? En conformidad con el Principio de Igualdad de Partes, mencionado reiteradas veces en la historia de la Ley N° 20.322 del 2009, y aplicando la regla general del artículo 1698 del Código Civil, la respuesta es no, no era necesario establecer esta norma como la del inciso cuarto del artículo 132 del CT, porque el SII al ser “parte” del juicio tributario tiene las mismas responsabilidades procesales del contribuyente -a quien tradicionalmente se le impone el peso de la prueba-, además, en conformidad con el Derecho Común, es deber de SII probar la existencia de la obligación tributaria que le imputa al reclamante.

## **BIBLIOGRAFÍA**

### **1.- Monografías**

- PÉREZ RODRIGO, Abundio (2017). *Manual de Código Tributario*, décima edición, editorial Thomson Reuters, Santiago de Chile.

### **2.- Artículos en publicaciones seriadas**

- ALBORNOZ VENEGAS, Claudio (2018). Errores comunes en la tramitación en los tribunales tributarios y aduaneros que impiden ganar un juicio. *Revista del Centro de Estudios Tributarios*, Universidad de Chile. Número 20, páginas 193-212.
- BENAVIDES SÁNCHEZ, Álvaro (2015). La procedencia de la nueva auditoria en el procedimiento general de reclamaciones. *Revista del Centro de Estudios Tributarios*, Universidad de Chile. Número 12, páginas 289-317.

- CASAS FARÍAS, Patricio (2019). Consideraciones para la determinación de un estándar probatorio en el marco de la aplicación de sanciones tributarias. *Revista de Derecho Tributario*, Universidad de Concepción. Volumen 5, páginas 11-40. Disponible en: <http://www.revistaderechotributarioudec.cl/revista-derecho-tributario-vol-5/>
- COLOMA CORREA, Rodrigo (2019). La prueba y sus significados. *Revista Chilena de Derecho*, Universidad Católica de Chile. Volumen 46, número 2, páginas 427-449. Disponible en: <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-34372019000200427>
- COLOMA CORREA, Rodrigo (2017). Conceptos y razonamientos probatorios. *Revista de Derecho*, Universidad Austral de Chile. Volumen 30, número 2, páginas 31-56. Disponible en: <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-09502017000200002>
- FAÚNDEZ UGALDE, Antonio (2011). Tutela jurisdiccional efectiva y derecho tributario ¿una tensión permanente en el procedimiento de reclamación por vulneración de derechos?. *Revista del Centro de Estudios Tributarios*, Universidad de Chile. Número 5, páginas 207-224. Disponible en: <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41137/42676>
- FLORES DURÁN, Gloria (2017). Principios, procedimientos y procesos tributarios. *Revista de Derecho Tributario*, Universidad de Concepción. Volumen 2, páginas 8-42. Disponible en: <http://www.revistaderechotributarioudec.cl/revista-de-derecho-tributario-vol-2/>

- FLORES OLIVÁREZ, Osvaldo (2014). Derecho del contribuyente a no inculparse en sede administrativa en Chile. *Revista del Centro de Estudios Tributarios*, Universidad de Chile. Número 10, páginas 149-170. Disponible en: <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40773/42330>
- GEBAUER PARRA, Ximena (2019). Falta de motivación de las sentencias en el procedimiento de reclamación tributaria, análisis en torno al recurso de casación. *Revista de Derecho Tributario*, Universidad de Concepción. Volumen 5, páginas 41-67. Disponible en: <http://www.revistaderechotributarioudec.cl/revista-derecho-tributario-vol-5/>
- HUNTER AMPUERO, Iván (2010). El principio dispositivo y los poderes del juez. *Revista de Derecho*, Universidad Católica de Valparaíso. Número 35, páginas 149-188. Disponible en: <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-68512010000200005>
- IBARRA AGUIRRE, Daniel (2019). Sobre las leyes reguladoras de la prueba en el procedimiento general de reclamación (primera parte). *Revista de Derecho Tributario*, Universidad de Concepción. Volumen 5, páginas 68-112. Disponible en: <http://www.revistaderechotributarioudec.cl/revista-derecho-tributario-vol-5/>
- IRRIBARRA SOBARZO, Eduardo (2017). Los límites probatorios en los procedimientos tributarios. *Revista de Derecho*, Universidad Católica de Valparaíso. Número 48, páginas 263-299. Disponible en: <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-68512017000100263>

- LARRAÍN VILLANUEVA, Florencia (2017). Algunas consideraciones en torno al artículo 132 del Código Tributario y la igualdad y defensa de las partes en el proceso. *Revista del Centro de Estudios Tributarios*, Universidad de Chile. Número 18, páginas 161-203.
- MATUS FUENTES, Marcelo (2017). Nulidad y conciliación en el procedimiento general de reclamaciones, comentario a la Ley 21.039, de 20 de octubre de 2017. *Revista de Derecho Tributario*, Universidad de Concepción. Volumen 2, páginas 113-118. Disponible en: <http://www.revistaderechotributarioudec.cl/revista-de-derecho-tributario-vol-2/>
- MATUS FUENTES, Marcelo (2017). Sobre la carga de la prueba en materia tributaria. *Revista de Derecho Tributario*, Universidad de Concepción. Volumen 1, páginas 49-53. Disponible en: <http://www.revistaderechotributarioudec.cl/revista/revista-de-derecho-tributario-vol-1/>
- OSORIO MORALES, Hugo (2019). Carga de la prueba y estándar probatorio en los procedimientos sancionatorios tributarios. *Revista del Centro de Estudios Tributarios*, Universidad de Chile. Número 21, páginas 185-207.
- RUIZ DE LA MAZA, Germán (2014). Nulidad de derecho público tributario. *Revista del Centro de Estudios Tributarios*, Universidad de Chile. Número 10, páginas 285-297. Disponible en: <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40779/42335>

- SELMAN NAHUM, Arturo (2014). La infracción a las reglas de la sana crítica en la nueva justicia tributaria, Corte Suprema, 18 de diciembre de 2013, rol N° 1160-2013. *Revista del Centro de Estudios Tributarios*, Universidad de Chile. Número 10, páginas 239-259. Disponible en: <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40777/42333>
  
- SELMAN NAHUM, Arturo (2015). La liquidación de impuestos como acto administrativo válido de interpretación de leyes tributarias, Corte Suprema, 11 de noviembre de 2014, rol N° 16.350-2013. *Revista del Centro de Estudios Tributarios*, Universidad de Chile. Número 14, páginas 273-296. Disponible en: <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40288>
  
- SELMAN NAHUM, Arturo (2014). Procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos, actos administrativos reclamables, finalidad del procedimiento y viabilidad del recurso de casación en el fondo, Corte Suprema, 29 de agosto de 2018, rol N° 6392-2012. *Revista del Centro de Estudios Tributarios*, Universidad de Chile. Número 11, páginas 285-309. Disponible en: <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40728/42288>
  
- SELMAN NAHUM, Arturo (2016). Medida cautelar del artículo 137 del Código de Tributario. *Revista del Centro de Estudios Tributarios*,

- Universidad de Chile. Volumen 15, páginas 195-220. Disponible en:  
<https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/43246>
- VARELA, Yuri Alberto (2012). La facultad de interpretación tributaria del Servicio de Impuestos Internos y los Tribunales Tributarios y Aduaneros. *Revista del Centro de Estudios Tributarios*, Universidad de Chile. Número 6, páginas 339-351. Disponible en:  
<https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41120/42663>
  - VÁSQUEZ NAVARRETE, Maryory (2018). Valor probatorio del registro de compra y ventas para sustentar actuaciones de fiscalización ante Tribunales Tributarios y Aduaneros. *Revista del Centro de Estudios Tributarios*, Universidad de Chile. Número 20, páginas 137-167.
  - VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014). El reclamo tributario: características esenciales de un recurso contencioso-administrativo de plena jurisdicción. *Revista del Centro de Estudios Tributarios*, Universidad de Chile. Número 10, páginas 171-208. Disponible en:  
<https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40775/42331>
  - VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016). La nulidad de derecho público y el proyecto que perfecciona la justicia tributaria. *Revista del Centro de Estudios Tributarios*, Universidad de Chile. Número 15, páginas 165-193. Disponible en:  
<https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/43245>

- VILLAMÁN RODRÍGUEZ, María Francisca (2019). La certeza jurídica y el derecho tributario chileno. *Revista de Derecho Tributario*, Universidad de Concepción. Volumen 5, páginas 166-205. Disponible en: <http://www.revistaderechotributarioudec.cl/revista-derecho-tributario-vol-5/>
- WAHN PLEITEZ, Werner Raphael (2012). Interpretaciones que amenazan al derecho tributario, tendencias actuales y análisis crítico. *Revista del Centro de Estudios Tributarios*, Universidad de Chile. Número 6, páginas 161-182. Disponible en: <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41115/42658>
- WAHN PLEITEZ, Werner Raphael (2018). Nuevas perspectiva y orientaciones sobre la carga de la prueba en el derecho tributario, algunas reflexiones a propósito de un fallo actual. *Revista de Derecho Tributario*, Universidad de Concepción. Volumen 4, páginas 63-85. Disponible en: <http://www.revistaderechotributarioudec.cl/revista-derecho-tributario-vol-4/>

### **3.- Textos legales**

- Constitución Política de la República.
- Código Tributario.
- Código Civil.
- Código de Procedimiento Civil.
- Ley N° 19.880 de 2003, que establece las bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la Administración del Estado.

- Ley N° 20.322 de 2009, que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera.
- Ley N° 21.210 de 2020, que moderniza la legislación tributaria.
- Decreto con Fuerza de Ley N° 7 de 1980, que fija texto de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos y adecua disposiciones legales que señala.

#### **4.- Otros textos consultados**

- Circular N° 56 del 12 de septiembre de 2000, del Servicio de Impuestos Internos, que contiene: descripción del procedimiento general de reclamaciones. Disponible en:  
<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2000/circu56.htm>
- Historia de la Ley N° 20.322 de 2009, que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera. Disponible en:  
<https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4742/>
- Historia de la Ley N° 21.210 de 2020, sobre modernización de la legislación tributaria. Disponible en:  
<https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/7727/>
- Informe financiero N° 68 de 08 de mayo de 2019 del Ministerio de Hacienda, respecto al proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria. Disponible en:  
[https://www.camara.cl/pley/pley\\_detalle.aspx?prmID=12561&prmBOLETIN=12043-05](https://www.camara.cl/pley/pley_detalle.aspx?prmID=12561&prmBOLETIN=12043-05)

- Mensaje presidencial N° 107-366 de 23 de agosto de 2018, boletín N° 12043-05, que contiene el proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria. Disponible en: [https://www.camara.cl/pley/pley\\_detalle.aspx?prmID=12561&prmBOLETIN=12043-05](https://www.camara.cl/pley/pley_detalle.aspx?prmID=12561&prmBOLETIN=12043-05)
- Oficio del Ejecutivo N° 049-367 de 08 de mayo de 2019, a la Cámara de Diputados, que contiene indicaciones al boletín N° 12043-05, proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria. Disponible en: [https://www.camara.cl/pley/pley\\_detalle.aspx?prmID=12561&prmBOLETIN=12043-05](https://www.camara.cl/pley/pley_detalle.aspx?prmID=12561&prmBOLETIN=12043-05)
- Sesión ordinaria N° 108 de 17 de julio de 2019 de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, respecto al boletín N° 12043-05, proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria. Disponible en: <https://www.camara.cl/pdf.aspx?prmID=61576&prmTIPO=ACTACOMISION>