



LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL JUICIO TRIBUTARIO

Actividad Formativa Equivalente (AFE)

Para optar al grado de Magister en Tributación

Alumno:

Humberto Ignacio González Fuentes

Profesor Guía:

Antonio Faúndez Ugalde

Santiago, marzo 2020

ÍNDICE

	Página
Índice.....	2
Abreviaturas utilizadas.....	3
Introducción.....	4
1.- Planteamiento del problema.....	4
2.- Hipótesis del trabajo.....	8
3.- Objetivos generales y específicos.....	9
4.- Metodología de trabajo.....	10
Capítulo I: Marco Teórico.....	11
1.- Procedimiento general de reclamaciones.....	11
2.- Carga de la prueba.....	19
Capítulo II: Desarrollo del tema.....	28
1.- Criterio de los tribunales superiores de justicia	28
2.- Análisis jurisprudencial judicial	30
Conclusiones.....	40
Bibliografía.....	42

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
Inc.	Inciso
Nº	Número
SII	Servicio de Impuestos Internos
TTA	Tribunal Tributario y Aduanero

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).

Sin embargo, pese a que actualmente la resolución de los conflictos entre los contribuyentes y el Servicio de Impuestos Internos es una función propia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros (en adelante también TTA), de la lectura de las sentencias de las Cortes de Apelaciones y de la Corte Suprema pareciera que la mayoría de la jurisprudencia es de la opinión de que en los procedimientos generales de reclamación la carga de la prueba debe recaer exclusivamente en la persona del contribuyente; dando como argumento lo dispuesto principalmente en el inciso primero del artículo 21 del Código Tributario (en adelante también CT), no obstante que esta norma se encuentra establecida para el procedimiento administrativo de fiscalización.

Si bien es cierto que los tribunales superiores de justicia (Cortes de Apelaciones y Corte Suprema) han señalado que el contribuyente es el único que debe probar ante el TTA sus dichos, de un *Análisis Jurisprudencial Judicial* (primera parte del capítulo II de la tesis) es posible hallar una sentencia de la mismísima Corte Suprema que en uno de sus considerandos ha declarado que el artículo 21 del Código Tributario es una disposición inaplicable en el procedimiento general de reclamación. Siendo así, se ha entendido que el SII debe también acreditar en juicio sus excepciones, defensas y alegaciones en contra del reclamo promovido por el contribuyente.

En este mismo sentido, además, uno de los *Aspectos que considera la Ley 21.210 del año 2020*, es precisamente sobre la carga de la prueba en el procedimiento general de reclamación; modificando el artículo 132 del Código Tributario estableciendo expresamente que el Servicio de Impuestos Internos, al igual que el contribuyente que ha reclamado tiene la responsabilidad de acreditar sus aseveraciones.

Como puede comprenderse, entonces, el problema planteado es bastante importante, entre otras razones porque se refiere a la carga de la prueba, que es un elemento gravitante 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 reclamaciones, resulta interesante determinar y analizar si acaso únicamente el contribuyente debe probar sus alegaciones ante el Tribunal Tributario y Aduanero, y si fuese así, verificar si

acaso esto repugna con *el justo y debido proceso*, además de *la igualdad ante la ley*.

La identificación de quién debe 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) por negarse a aplicar el artículo 21 del CT en sede judicial ante el TTA, en circunstancias que esa norma jurídica, por su ubicación en el Código Tributario, no forma parte de las disposiciones reguladoras de este juicio en comento, sino que del expediente administrativo de fiscalización que substancia el Servicio de Impuestos Internos.

Siguiendo este orden de ideas, es interesante este trabajo porque aborda el proyecto de modernización de la legislación tributaria, que en uno de sus capítulos se refiere precisamente al tema de la carga de la prueba en el procedimiento general de reclamación. Claro está, que esta ley esta recientemente publicada, por consiguiente, se tendrá que esperar para poder ver los reales efectos de la interpretación que se le dará.

Relacionado con todo lo anterior, no existe doctrina (o literatura suficiente) que exponga, describa, desarrolle y explique una nueva, y quizás osada, forma de substanciar el procedimiento general de reclamación tributaria, en el cual la persona del contribuyente sea liberada de cargar toda la prueba, e imponga también al Servicio de Impuestos Internos el deber de probarle al TTA que son verdaderas sus aseveraciones contenidas, por ejemplo, en las partidas de una liquidación de impuestos. Esto, porque de parte de los autores consultados para este trabajo, como asimismo de las sentencias de las Cortes de Apelaciones y Corte Suprema

analizadas, no existe un examen crítico, ni menos todavía una opinión desfavorable, cuando en un juicio sobre reclamo tributario se le exige sólo al contribuyente acreditar lo planteado en su libelo, incluso aquellas aseveraciones que claramente son de responsabilidad del propio SII.

Sin embargo, pese a la dificultad manifiesta de hallar material bibliográfico referente a la materia de esta tesis, existen algunos autores que han tratado el procedimiento general de reclamación tributaria y el peso de la prueba, señalando en términos generales que sobre el Servicio de Impuestos Internos igual recae el deber de demostrarle al TTA la efectividad de sus imputaciones 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, y particularmente considerando la falta de literatura referente a la materia, esta tesis como su investigación significan un aporte, al menos desde un plano académico, porque permite ampliar la manera en que tradicionalmente se interpretan y aplican las normas del procedimiento general de reclamación tributaria, y si no es así, al menos este trabajo servirán para generar interrogantes entorno a la lectura que deberían hacerse a los artículos 21 y 132 del Código Tributario, en

relación con la carga de la prueba con ocasión 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: ¿Debe el Servicio de Impuestos Internos acreditarle al TTA en un procedimiento general de reclamación tributaria 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, primeramente, examinar algunas de las sentencias de las Cortes de Apelaciones como también de la Corte Suprema, exponiendo y comentando críticamente cual ha sido el criterio de los tribunales superiores de justicia referente a la carga de la prueba en la substanciación de un expediente de reclamo tributario en sede judicial.

Asimismo, en segundo término, analizar los aspectos que contiene la ley N° 21.210 de modernización de la legislación tributaria (vigente desde el 1 de marzo del 2020) en lo referente al peso de la prueba en el procedimiento general de reclamación, formulando grandes cambios a los criterios mantenidos hasta antes de la entrada en vigor de esta ley.

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 y la carga de la prueba en el mismo, desde una perspectiva jurisprudencial y también considerando el proyecto de 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.
- Determinar el criterio de los tribunales superiores de justicia entorno a la carga de la prueba en el procedimiento general de reclamo ante el TTA.
- Analizar el proyecto de modernización de la legislación tributaria y las modificaciones respecto al procedimiento de reclamo, y cuáles serían las obligaciones procesales de los litigantes.

4.- METODOLOGÍA DE TRABAJO.

En el primer capítulo de la tesis se comienza exponiendo generalidades del procedimiento general de reclamación tributaria, regulado en el Título II del Libro III

del Código Tributario, desde el libelo interpuesto por el contribuyente hasta la sentencia que debe dictar el TTA, además de los recursos procesales que franquea el ordenamiento jurídico.

En el siguiente apartado se trata el tema de la carga de la prueba, su conceptualización y características elementales; además de lo referente a los artículos 21 y 132 del Código Tributario, 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 segundo capítulo se presentan algunas de las sentencias de las Cortes de Apelaciones y de la Corte Suprema sobre estas materias en comentario; concluyendo la exposición con un análisis inductivo del criterio de los tribunales superiores de justicia.

Finalmente para concluir este trabajo sistemático, en el capítulo tercero, utilizando el método dogmático, se examina la ley N° 21.210 de modernización de la legislación tributaria, pero únicamente en lo que respecta a la carga probatoria en un juicio de reclamo ante el Tribunal Tributario y Aduanero.

Capítulo I:

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 generales, 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.^{1 2 3}

¹ El artículo 124 del Código Tributario 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 60 días, en cambio, ante el TTA se dispone de 90 días.

² 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

³ Según Pérez Rodrigo: "Mediante el Procedimiento General de Reclamaciones se conocerán y fallarán la generalidad de las reclamaciones, interpuesta contra actos administrativos, originados y

Antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322 de 2009, el procedimiento general de reclamación tributaria no era un asunto conocido y resuelto por un Juez independiente como sucede en la actualidad, sino, por el contrario, por un funcionario del mismísimo Servicio de Impuestos Internos, quien era el Director Regional de la oficina de origen de los actos administrativos controvertidos por el contribuyente, él era quien tenía la labor de decidir si acaso era o no acogido el reclamo.⁴

Aquella falta de imparcialidad estribaba, principalmente, en la circunstancia que de acuerdo con lo dispuesto en el inciso final del artículo 6º, 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, como puede entenderse, 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 superior jerárquico no obstante que, a la vez, era también parte del mismo procedimiento como sujeto reclamado.⁵

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, de acuerdo con 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).

⁴ 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 los 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.

⁵ 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”.

Por lo anterior se hizo necesaria, indudablemente, 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 agente o funcionario dependiente ni subordinado de este organismo.⁶

Adicionalmente a este cambio en comento, el procedimiento general de reclamo fue alterado substancialmente en virtud de la Ley N° 20.322 de 2009 agregándose nuevas normas adjetivas o formales al CT, teniendo en consideración que en adelante no se trataría de un proceso administrativo sino uno de carácter judicial propiamente tal, pese a mantenerse casi inalterable algunas disposiciones del otrora expediente substanciado por los propios funcionarios del Servicio de Impuestos Internos.⁷

1.2.- Etapa de discusión:

⁶ De acuerdo con el artículo primero de la Ley N° 20.322, en la parte que interesa, los TT 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.

⁷ A modo de ejemplo, el contenido del escrito de reclamo del actual procedimiento general de reclamo es similar a la solicitud que presentaba el contribuyente en sede administrativa; esto, al comparar el artículo 125 del CT, antes y después de la Ley N° 20.322 de 2009.

Aunque, si bien es cierto que se observa una mínima diferencia, consistente en que actualmente se le ordena expresamente al contribuyente individualizarse, indicando nombre completo, domicilio y profesión u oficio; y si fuese una persona jurídica, entonces señalar la naturaleza de la representación. Sin embargo, tal diferencia no es tan cierta, porque conforme a la Circular N° 56 de 2000 del SII (letra a) del numeral 1.8), se le ordenaba al contribuyente que en su escrito de reclamo también se individualizara.

Otro ejemplo de continuidad del procedimiento administrativo en la actualidad se observa en el artículo 134 del CT. Según esta disposición, pendiente la resolución definitiva del reclamo, el Director del SII puede realizar una nueva liquidación respecto de los mismos impuestos que son materia de la controversia en sede judicial.

El escrito de reclamación, que debe presentarse dentro del plazo de noventa días desde la fecha de notificación del acto del SII que se cuestiona, debe cumplir con las mismas formalidades⁸ que anteriormente tenía que observar el contribuyente 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 derechos en cuya virtud sostiene su pretensión o solicitud;⁹
- Acompañar la documentación en la cual estriba su reclamación; y
- Por último señalar, de manera clara y precisa, cuál es su petición ante el Juez del TTA.¹⁰

Presentado el reclamo ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente, se realizará un examen de admisibilidad del mismo para verificar el cumplimiento de los requisitos formales antes referidos.¹¹ ¹² Realizado este trámite previo, la ley

⁸ Respecto al contenido del escrito de reclamo, para mayor abundamiento, consultar por ejemplo el trabajo de Pérez (2017, p. 284-286); refiriéndose además sobre cómo debe ser la comparecencia ante el TTA (Pérez, 2017, p. 278-280).

⁹ 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)

¹⁰ 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.

¹¹ De acuerdo con el inc. cuarto artículo 139 del CT, si el TTA declara inadmisibile la reclamación, el contribuyente puede interponer recursos de reposición y de apelación en subsidio.

¹² Anteriormente, cuando el procedimiento de reclamo era substanciado ante el Director Regional del SII, también se realizaba un examen de admisibilidad. De acuerdo con 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.

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 le comunicará su existencia al SII con el propósito que pueda plantear aquellas excepciones, alegaciones y defensas que estime convenientes en contra de las aseveraciones del reclamante.¹³

La contestación del Servicio de Impuestos Internos igualmente debe cumplir con ciertos requisitos formales, 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 sostienen 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, que serían el rechazo del reclamo y la confirmación de que lo obrado en sede administrativa se ajustó a derecho.¹⁴

1.3.- Etapa de conciliación:

¹³ Antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322 de 2009, una vez presentado el reclamo el Director Regional del SII, lógicamente no confería aquel “traslado” en comento porque no había una contraparte propiamente tal; sin embargo, generalmente le solicitaba al funcionario que confeccionó o emitió la liquidación, por ejemplo, un informe explicativo de su actuación.

¹⁴ 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.

Posteriormente, después de haberse presentado aquella contestación de parte del SII dentro del plazo legal, o vencido el lapso sin que se haya evacuado el traslado, el Juez citará a los litigantes a una audiencia de conciliación, es decir, a un trámite procesal que se realiza en sus dependencias cuya finalidad es concretar un acuerdo amistoso entre el contribuyente y el Servicio de Impuestos Internos que ponga término al juicio, y de esta manera no tener que continuar con la substanciación del proceso y dictar la sentencia, y eventualmente la posibilidad de extender el procedimiento hasta los tribunales superiores de justicia, mediante los recursos que establece la ley.

1.4.- Etapa de prueba:

En caso de resultar frustrada la conciliación, entonces el Tribunal Tributario y Aduanero abrirá un periodo de prueba cuando considerase que, en el expediente, de la lectura de los escritos de reclamo y de contestación, se desprende la existencia de ciertos hechos controvertidos, pertinentes y substanciales que deben de ser acreditados.¹⁵

Aquellos hechos que el Juez estime que son discutibles, pueden ser a su vez controvertidos por el contribuyente y el SII, impugnando su establecimiento,

¹⁵ 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, abrirá una etapa de prueba, señalando cuáles son los hechos que deben probarse, indicando además la oportunidad para recibir la declaración de testigos.

solicitando que sean cambiados o eliminados, e incluso pedir que se agreguen otros nuevos que no fueron considerados.

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, en cuya virtud se harán valer para sostener sus respectivas pretensiones, además desvirtuar los dichos de la contraparte.¹⁶

Sin perjuicio de lo que se dirá más adelante,¹⁷ vale hacer presente que el artículo 132 del Código Tributario no señala expresamente que el contribuyente sea el único que tiene la responsabilidad de acreditar los dichos planteados en su escrito pretensor, porque en esta norma jurídica, como en las demás disposiciones reguladoras del procedimiento de reclamo, no se individualiza al litigante en particular que deba soportar esta carga procesal en comento.

Sin embargo, sirviéndose principalmente de lo establecido en el artículo 21 del CT, la jurisprudencia de las CA y de la CS ha entendido que la carga de la prueba recae únicamente en el contribuyente, y no así también sobre el SII.¹⁸

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 la prueba propia y, por supuesto, indicándole la falta de valor y pertinencia de aquella presentada por la contraparte.

¹⁶ Respecto a la etapa de la prueba en el procedimiento general de reclamación tributaria, para mayor abundamiento, consultar por ejemplo el trabajo de Pérez (2017, p. 291-294).

¹⁷ Este tema en particular será tratado más adelante en esta tesis, en el capítulo II, que se expondrá sobre "Análisis jurisprudencial judicial" y "Aspectos que considera el proyecto de modernización de la legislación tributaria".

¹⁸ Este tema en particular será tratado más adelante en esta tesis, en el capítulo II, que se expondrá sobre "Análisis jurisprudencial judicial".

Sin perjuicio que después de la etapa de discusión (reclamo y contestación) existe un llamado a conciliación, de acuerdo con el artículo 132 del Código Tributario, mismo trámite se repite después de finalizada la etapa de prueba en comento.

Sucedido todo lo anterior, en el evento que esta última conciliación no fuese fructífera completamente, corresponde entonces que el 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, y exponer en su sentencia 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.¹⁹ Por otra parte, además, de acuerdo con el artículo 136 del

¹⁹ Según el art. 144 del CT la sentencia definitiva del TTA, ya sea que acoja la reclamación, ya sea que lo rechace, debe ser un acto jurisdiccional fundamentado no sólo en lo referente a la materia objeto del juicio, sino además en cuanto a la valorización de la prueba.

Código Tributario en la sentencia definitiva se declarará la prescripción según sea el caso.^{20 21}

En lo referente a los mecanismos de impugnación procesal que franquea la ley respecto de la sentencia definitiva, 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, no solo para que ésta sea enmendada por la Corte de Apelaciones y, por ende, sea acogida la pretensión de aquella parte vencida en el conflicto, sino además para la rectificación o aclaración de lo resuelto.²²

En contra del fallo que dicte la respectiva CA, según el artículo 145 del Código Tributario, puede deducirse un recurso de casación en la forma y en el fondo para conocimiento y resolución de la Corte Suprema.²³

2.- CARGA DE LA PRUEBA.

2.1.- Concepto de carga de la prueba:

²⁰ Misma regla sobre la declaración de prescripción se observaba en cuando el procedimiento general de reclamación era substanciado ante el Director Regional del SII.

²¹ Según Pérez (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 los artículos 159 y 160 del CPC.

²² 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.

²³ Respecto al recurso de casación en el fondo en el procedimiento general de reclamación, para mayor abundamiento, consultar a Ibarra Aguirre (2019, p. 75-79).

De principio, si bien es cierto que podría entenderse 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 privados, declaración de testigos, informes periciales, etcétera); sin embargo, lo cierto es que no se trata de una obligación propiamente tal que signifique una imposición forzada ni menos supone que su inobservancia conlleve la aplicación de algún tipo de reproche.

Se habla más bien es 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 tal vez el sentenciador, probablemente, negaría su pretensión o solicitud por esta falta de prueba, aunque también es posible que igualmente, pese a no haber presentado medios probatorios, sea acogida su petición en vista que la contraparte no aportó la procedimiento antecedentes para acoger su petitorio.

Entonces, 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 y necesarios para generarle al ente resolutor, que sería el Juez por supuesto, la convicción de que sus alegaciones, defensas y pretensiones tienen mérito para ser acogidas y declaradas en definitiva; consecuentemente, además, demostrarle al Juez que aquellos planteamientos

formulados por la contraparte, carecen de elementos materiales en que sostenerse, y por lo mismo, corresponde que sean rechazados.²⁴

2.2.- El 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 esta norma del CC, en la parte que interesa, incumbe probar las obligaciones o su extinción al que alega aquéllas o ésta.

El artículo 1698 del Código Civil 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 (como una empresa), debiesen actuar de buena fe o correctamente en el cumplimiento de sus distintos deberes, compromisos y obligaciones, procurando no desatenderlos, y por lo tanto proceder a su ejecución íntegra, completa y en la oportunidad convenida o establecida.

²⁴ Desde una perspectiva doctrinaria, “La carga de la producción de la prueba redundará 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).

Entonces, partiendo de la base que ese comportamiento impositivo ha sido el pactado voluntariamente, o prescrito por la autoridad legislativa, habrá que entender que las personas debiesen realizarlo o de 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, no se ejecute en la forma convenida 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 de aquel deber (no cumplido). Esto, porque según se ha dicho la normalidad informa que no debiese haber obligaciones pendientes de ejecutarse.

Por consiguiente, siguiendo este orden lógico de ideas, habiéndose demostrado que hay ciertamente una imposición, ya sea de origen contractual o legal, que no ha sido atendida, corresponderá que el otro sujeto o supuesto deudor acredite en el juicio que su parte ha cumplido con aquella obligación de manera oportuna e íntegra, porque sería lo normal que así lo hiciera.

2.3.- Los medios probatorios en el juicio tributario:

Primeramente, 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 permitan

generarle al Tribunal Tributario y Aduanero la suficiente convicción que los antecedentes aportados durante la secuela del expediente dan cuenta, en su contenido, de hechos ciertos, verdaderos y efectivamente acaecidos y que, además, tienen relación directa o al menos indirecta -pero de contexto, al menos- con la materia que es controvertida por las partes en el expediente.

Asimismo, la norma establece que no se admitirán en sede judicial aquellos antecedentes que, habiendo sido requeridos por el Servicio de Impuestos Internos en el procedimiento administrativo de fiscalización,²⁵ y que el contribuyente no los presentó pese a que esta información se encontraba a su disposición. Claro está, el reclamante podrá igualmente presentar en el TTA estos antecedentes, sin embargo, su admisibilidad en el expediente estará condicionada a la circunstancia de acreditar que no fueron entregados al Servicio de Impuestos Internos por razones ajenas a su responsabilidad.

²⁵ 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 gravan 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; a saber:^{26 27}

- La nómina de testigos debe presentarse dentro de los primeros cinco días del periodo de prueba;
- En la petición de oficios debe indicarse con precisión los antecedentes respecto de los cuales se requiere información, estableciéndose incluso un periodo dentro del cual debe responderse;
- 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.

2.4.- La carga de la prueba en el procedimiento de reclamo:

²⁶ 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.

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.

²⁷ Respecto a los medios probatorios regulados en el CT para el procedimiento general de reclamación tributaria, consultar por ejemplo el trabajo de Pérez (2017, p. 293-295).

En lo referente a la *carga de la prueba*, antes de la entrada en vigencia de la ley N° 21.210 del año 2020, resulta que de la lectura del artículo 132 del Código Tribunal no se observa que la norma establezca expresamente, ni siquiera presuntivamente, que sólo el contribuyente tenga la responsabilidad procesal de aportar en el procedimiento general de reclamación los distintos medios probatorios que le sirvan al Tribunal Tributario y Aduanero, para dejar en definitiva sin efecto el acto administrativo que motivo la reclamación y, en consecuencia, rechazar los planteamientos formulados por el Servicio de Impuestos Internos en su escrito de contestación.²⁸

Por el contrario, al examinar esta disposición procedimental se desprende que tanto al contribuyente como al Servicio de Impuestos Internos se le insta a ofrecer y rendir ante el Tribunal Tributario y Aduanero los medios probatorios que estimen necesarios con el propósito de acreditar sus aseveraciones; entre otras razones, porque se señala 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 porque cada uno tiene la responsabilidad de convencer al Juez sobre la veracidad de sus pretensiones. Siendo así, ambas partes comparten la carga probatoria.

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*

²⁸ 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). Esto, porque “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).

ley, ambos establecidos expresamente en el texto de la Constitución Política de la República,²⁹ es válido sostener que la tramitación de un procedimiento general de reclamación será apegada a una noción de justicia, cuando el contribuyente y el Servicio de Impuestos Internos soporten las mismas responsabilidades procesales, sin diferenciaciones arbitrales e injustificada que favorezcan a uno de ellos en perjuicio del otro, no correspondiendo que tan sólo el reclamante tenga que aportar medios probatorios para acreditarle al Tribunal Tributario y Aduanero la veracidad de sus pretensiones; en cambio, el reclamado quede liberado de la *carga probatoria*, bajo el pretexto que lo realizado durante el proceso administrativo de fiscalización, es fundamento suficiente para dar por acreditada su pretensión.

Por lo tanto, ha de 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, corresponde que sea carga del Servicio de Impuestos Internos el acreditarle al TTA que las partidas o elementos que forman parte de la liquidación cuestionada ahora por el

²⁹ 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.

contribuyente, o que los elementos que sirvieron de base para la determinación del impuesto, son absolutamente efectivos y correctamente establecidos por el organismo en mérito de los antecedentes hechos llegar por el propio reclamante durante la tramitación del procedimiento administrativo, además de aquella información contable que tuvo que recopilar el SII desde otras fuentes para la realización de su funciones fiscalizadoras, y concluir, en definitiva, que el contribuyente adeuda los impuestos que se indican en la liquidación y que las partidas que la componen son verdaderas.

Ahora bien, con la entrada en vigencia de la ley 21.210 del año 2020, en lo referente a la carga de la prueba, introduce modificaciones en el artículo 132 del Código Tributario el cual señala en el inciso cuarto “El Servicio y el contribuyente deberán acreditar sus respectivas pretensiones dentro del procedimiento.”³⁰

En concordancia con la modificación anteriormente expuesta, con la entrada en vigencia de esta ley, dejaría en igualdad probatoria a ambos litigantes ante el Tribunal Tributario y Aduanero frente a la carga de la prueba en el proceso general de reclamaciones.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto y antes de la entrada en vigencia de la ley 21.210, una minoría de la doctrina (consultada para este trabajo de tesis)³¹ estima que es de toda lógica que el Servicio de Impuestos Internos también tenga

³⁰ Ley 21.210 año 2020, p 16

³¹ 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

la responsabilidad procesal de presentarle al Juez del TTA antecedentes de convicción que den 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, son actos administrativos que no deben dejarse sin efecto porque son válidos y justificados de acuerdo a esta prueba que acompaña ahora en sede judicial.

No obstante la plausibilidad de todo lo anterior para sostener que de parte del Servicio de Impuestos Internos -como también el contribuyente, por supuesto-, existe el deber de presentarle al Tribunal Tributario y Aduanero prueba que de cuenta de la efectividad de sus pretensiones, lo cierto es que mayoritariamente la doctrina como 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,

lanueva, 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 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).

Capítulo II:

DESARROLLO DEL TEMA

1.- ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL JUDICIAL.

1. Criterio de los tribunales superiores de justicia entorno a la carga de la prueba

Actualmente y con la entrada en vigencia de la Ley 21.210 de febrero del 2020, la cual modifica el artículo 132 del Código Tributario y en lo particular en su inciso cuarto plantea ““El Servicio y el contribuyente deberán acreditar sus respectivas pretensiones dentro del procedimiento”, con lo cual, no se tiene mayor doctrina que permite hacerse de alguna hipótesis sobre la aplicación del nuevo ordenamiento jurídico que tendrían las Cortes de Apelaciones y la Corte Suprema.

Ahora bien, hasta antes de la entrada en vigencia de la Ley 21.210, el principal y común argumento jurídico que utiliza la doctrina como las Cortes de Apelaciones y la Corte Suprema, para señalar que la *carga de la prueba* recae únicamente en la persona del reclamante, resulta ser el artículo 21 del Código Tributario.

De acuerdo con aquella disposición establecida en el CT, la cual señala que será 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 impuesto al valor agregado), acompañando a las oficinas del SII toda la documentación, libros de contabilidad, de venta, balances, contratos, informes de auditorías, facturas u otros medios de prueba.

Sin embargo, lo cierto es que aquella norma en comento no se encuentra establecida dentro de las disposiciones reguladoras del procedimiento general de reclamación, sino más bien 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 Civil³²), no corresponde que sea aplicada esta disposición del artículo 21 del CT en un juicio seguido ante el Tribunal Tributario y Aduanero.

1.2 Análisis Jurisprudencial Judicial

Causa Rol N° 10.220-2017, Corte Suprema

En fallo de fecha 18 de octubre de 2018, la Segunda sala de la Corte Suprema rechazó el recurso de casación en el fondo interpuesto por el

³² 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.

contribuyente en contra de la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago, que confirmó la de primera instancia que rechazó la reclamación y confirmó la liquidación de Pago Provisional por Utilidades Absorbidas

El recurso denunció la infracción de los artículos 17 Inciso 1º, 21 Inciso 2º y 132 Incisos 14º y 15º del Código Tributario y el artículo 31 N° 3 del DL N° 824. El contribuyente alegó que el Servicio de Impuestos Internos clasificó la documentación aportada como no fidedigna”.

En relación a las alegaciones de la recurrente, la Corte señaló que no es efectivo que el Servicio de Impuestos Internos haya establecido la documentación como no fidedigna, sino más bien señala que faltaron los respaldos de la contabilidad

Según el mérito de la sentencia impugnada no se divisa vulneración al inciso 1º del artículo 21 del Código Tributario, como se desprende de los antecedentes de la causa, cabe consignar que al respecto la Excm. Corte Suprema ha sostenido: "El Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos.", razón por la cual fluye que los jueces de la instancia decidieron en la forma que lo hicieron amparados precisamente en dicha norma por cuanto consideraron que los antecedentes proporcionados por el contribuyente durante la fiscalización y en el proceso cumplían a cabalidad la carga probatoria puesta sobre él, lo que obligaba al órgano fiscalizador a señalar con exactitud el resultado tributario distinto al declarado por el actor que motivaba o justificaba la negativa a devolver el PPUA, cuestión que no fue cumplida por el Servicio conformándose sólo con apoyar su defensa en negarse a justificar un

resultado tributario por razones laxas que desvían la discusión de los puntos centrales llamadas a ser dilucidadas en la litis, esto es, pertinencia de deducir como gastos dietas, honorarios e intereses." Fallo de la Corte Suprema, Rol 10229-2015, de fecha tres de agosto de 2016.

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

“Que sobre el artículo 21 del Código Tributario, como también lo ha expresado de manera constante esta Corte, dicha disposición sólo puede considerarse como norma reguladora de la prueba en el juicio de reclamación tributaria, en tanto establece la parte final de su inciso segundo que "Para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero", con lo cual pone el peso de la prueba en el contribuyente (SCS Rol N° 23.114-14 de 20 de agosto de 2015), carga procesal cumplida en el caso sub lite, desde que la sentencia arriba a las conclusiones controvertidas en el recurso en base a los antecedentes acompañados y producidos por la reclamante, y no como sanción por la pasividad o insuficiencia de la prueba rendida por el Servicio de Impuestos Internos.

En cuanto el inciso 2° del citado artículo 21 también prescribe, en su primera parte, que "El Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos. En tal caso, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64 practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su

poder", si en la especie el Servicio hizo o debía hacer tal declaración sobre el carácter de no fidedignos de los antecedentes de la contribuyente, y si, en consecuencia, podía prescindir de sus antecedentes, tal cuestión no tiene incidencia para lo discutido en esta litis, puesto que, incluso de haberse afirmado formalmente durante, o al término de la etapa de auditoría y fiscalización, ello sólo tiene corolarios para la labor del Servicio en dicha fase administrativa, lo cual no obsta que el Tribunal deba valorar esos mismos antecedentes conforme a las normas contenidas en los incisos 14° y 15° del artículo 132 del Código Tributario de haber sido reclamado el acto que se basa en tal declaración. Concordantemente, la Corte ha señalado que "el referido precepto "artículo 21" 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, que en materia de reclamaciones está gobernado por los artículos 123 al 148 del código tributario, cuyo artículo 132 contiene las disposiciones generales sobre la prueba y que establece el principio de libertad probatoria, con algunas reglas específicas. En ese contexto, resulta que en materia judicial deben aplicarse los cánones propios de esa clase de procedimiento, que se sigue ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, pero es improcedente hacer uso de un precepto vinculado con la etapa de fiscalización de las declaraciones de impuestos realizada por el Servicio de Impuestos Internos" (SCS Rol N° 8.708-15 de 13 de septiembre de 2016)".

Ahora bien, si bien el artículo 21 de Código Tributario dispone que la carga de la prueba recae sobre el contribuyente, en el proceso general de reclamaciones

regulado desde los artículos 123 al 148 inclusive del Código Tributario, en su artículo 132 en ninguna parte se desprende que la carga e la prueba solo cae en el contribuyente, con lo cual, la Corte Suprema estaría aplicando de manera correcta la norma, dado que, aceptara como gastos deducibles los respaldados por el contribuyente en la etapa administrativa de revisión por partes del Servicio de Impuestos Internos.

Causa Rol N° 4.304-2018, Corte Suprema

En fallo de fecha 17 de febrero de 2020, la Segunda Sala de la Corte Suprema rechazó el recurso de casación en el fondo interpuesto por el contribuyente en contra de la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago, que confirmó la de primera instancia que rechazó la reclamación y confirmó las liquidaciones por impuesto de primera categoría.

El recurso denunció la infracción de los artículos 21, 97 N° 11 y 132 inciso 14 del Código Tributario y el artículo 31 del Decreto Ley N° 824 sobre Ley de Impuesto a la Renta. El contribuyente alegó que los jueces de instancia infringieron el artículo 21 del Código Tributario, pues se alteró el onus probandi, señalando que el Servicio de Impuestos Internos sólo dio razones laxas para desechar las declaraciones de impuestos presentadas y antecedentes aportados, sin embargo, el organismo fiscalizador no expresó que es lo que no le parece suficiente, como tampoco señaló las razones por las cuales no considera algunos o todos los antecedentes contables.

- En relación con las alegaciones de la recurrente, la Corte señaló que en lo que respecta a esta alegación, se debe considerar, que la sentencia recurrida, luego de analizar los antecedentes probatorios acompañados por la reclamante, que se tuvo por acreditada la existencia de las novaciones de créditos suscritas por el reclamante - que son la fuente de estos intereses-, las fechas en la que los contrajo, su cuantía y el monto de los intereses.

Que, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario, correspondía al contribuyente probar que se reunían los requisitos legales para rebajar como gastos necesarios, los intereses provenientes de los citados préstamos bancarios, recayendo sobre él la carga de la prueba, debiendo por ello probar que se cumplían todos y cada uno de los requisitos que exige el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, correspondiendo acreditarse o justificarse de manera fehaciente, por tratarse en la especie, de un contribuyente de primera categoría.

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

“Que no se ha infringido el onus probandi, ya que el Servicio de Impuestos Internos no ha prescindido de los antecedentes presentados por la parte reclamante ni tampoco ha aplicado la facultad de tasar la base imponible prevista en el artículo 35 de la Ley de Impuesto a la Renta, en relación con el artículo 64 del Código Tributario.

Agregando, que se tuvo por acreditada la existencia de las novaciones de créditos suscritas por el reclamante -que son la fuente de los intereses que se cuestionan-, las fechas en la que los contrajo, su cuantía y el monto de los intereses y que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario, correspondía

al contribuyente probar que se reunían los requisitos legales para rebajar como gastos necesarios, los intereses y comisiones provenientes de los citados préstamos bancarios, recayendo sobre él la carga de la prueba”.

~~“RIT GR-10-00047-2013, RUC 13-9-0000527-4, TTA de la Región del Bío Bío”.~~

~~Según lo dispuesto por Fallo de fecha 11 de febrero de 2014, el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Bío Bío rechazó un reclamo en contra de una Liquidación mediante la cual se determinó el reintegro, al tenor de lo dispuesto en el artículo 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, de \$10.258.977. por una supuesta devolución indebida obtenida en el mes de septiembre de 2011, y que implicó el cuestionamiento por la Autoridad tributaria de los resultados declarados respecto al año tributario 2010.~~

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

~~Al respecto el ente fiscalizador sostuvo que el contribuyente no acreditó las partidas objetadas en la respectiva citación, y, de acuerdo a la argumentación presentada~~

~~en autos no era posible aceptar tributariamente los gastos tanto de (i) indemnización por finalización de contrato, toda vez que no fue un contrato aportado a la Asociación ni ésta se benefició de dicho contrato; (ii) los gastos de administración por no probar su necesidad, y; (iii) la depreciación tributaria, por cuanto se aportó solamente el uso y goce de los bienes por lo que no procede la depreciación sobre derechos.~~

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

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

~~“En concepto de este Tribunal, el artículo 31 inciso 1° de la Ley de Impuesto a la Renta establece una regla de atribución del onus probandi, por cuanto pone sobre los hombros del contribuyente acreditar de manera fehaciente los gastos que fueron calificados por éste como necesarios para producir la renta al momento de la determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, regla que se desplaza a la sede jurisdiccional cuando el Servicio de Impuestos Internos los rechaza como tales y el sujeto pasivo de la obligación tributaria se alza en contra de semejante decisión, tal como ocurre en la especie.~~

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

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

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

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

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

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

Con fecha 17 de febrero de 2020, la Corte Suprema rechazó el recurso de casación en el fondo deducido por el contribuyente en contra de la sentencia de segunda

instancia que confirmó la de primera instancia que, a su vez, rechazó la reclamación tributaria interpuesta en contra de una serie de liquidaciones por concepto de Impuesto de Primera Categoría y Reintegro del artículo 97 N° 11 del Código Tributario.

Si bien el artículo 21 de Código Tributario dispone que la carga de la prueba recaerá sobre el contribuyente, en el proceso general de reclamaciones regulado desde los artículos 123 al 148 inclusive del Código Tributario, en su artículo 132 en ninguna parte se desprende que la carga e la prueba solo cae en el contribuyente, con lo cual, se encontraría en un error de interpretación de la norma, dado que, como se mencione anteriormente parte de las aseveraciones del Servicio de Impuestos Internos se basan en razones laxas para desechar las declaraciones de impuestos presentadas y antecedentes aportados, sin expresar claramente que es lo que no le parece suficiente, para cumplir con lo establecido en los artículos ya señalados.

Causa Rol N° 36.767-2017, Corte Suprema

En fallo de fecha 17 de febrero de 2020, la Segunda Sala de la Corte Suprema rechazó el recurso de casación en el fondo interpuesto por el contribuyente en contra de la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago, que confirmó la de primera instancia que rechazó la reclamación y confirmó las liquidaciones por impuesto de primera categoría.

El recurso denunció la infracción de los artículos 21 y 132 inciso 14 del Código Tributario y artículos 18 ter, 21 incisos 1º y 3º y 31 inciso N°1 del Decreto

Ley N° 824 sobre Ley de Impuesto a la Renta. El contribuyente alega que existe vicio de legalidad por transgredir al onus probandi, que el tribunal se equivoca al sostener que los gastos financieros no pueden ser deducidos de la renta líquida imponible y que el tribunal se equivoca en mantener las liquidaciones reclamadas por infringir el antiguo artículo 21 de LIR, esto debido a que los tribunales superiores de justicia están conscientes en que los gastos financieros por intereses tienen el carácter de gastos aceptados, aun cuando los bienes adquiridos con ellos no estén en el patrimonio de la contribuyente.

- En relación a las alegaciones de la recurrente, la Corte señaló que comparte los fundamentos esgrimidos en la sentencia en alzada en los considerandos Duodécimo a décimo Cuarto, en cuanto a que no se ha infringido el onus probandi, ya que el Servicio de Impuestos Internos no ha prescindido de los antecedentes presentados por la parte reclamante ni tampoco ha aplicado la facultad de tasar la base imponible prevista en el artículo 45 de la Ley de Impuesto a la Renta, en relación con el artículo 64 del Código Tributario.

Que, en cuanto al segundo argumento de la apelación, se debe indicar que, de acuerdo al mérito de los antecedentes y de lo sostenido por el juez, la fuente de la obligación de pagar intereses y comisiones (concepto que el Servicio de Impuestos Internos estimó como gastos rechazados) proviene de los acuerdos de novación y de reconocimiento y restructuración de deudas suscritas por la reclamante.

Así es como, en las liquidaciones reclamadas N° 111 al 113 todas de 30 de julio de 2013, se cuestiona por parte del Servicio de Impuestos Internos la deducción como gastos de la base imponible de Primera Categoría, de los intereses financieros

y comisiones pagados, estimando que los antecedentes aportados por el contribuyente en la etapa administrativa no logran desvirtuar las partidas citadas, toda vez que el fiscalizador estimó que no es posible considerar que dichos intereses sean necesarios para producir la renta, por no estar relaciones con un ingreso que genere renta afecta a primera categoría, no cumpliendo con los requisitos de la normativa legal, rechazando la pérdida declarada por la reclamante para el año tributario 2010 y 2011 por estos conceptos.

El Servicio sostuvo, en sede judicial, que estas novaciones de créditos y reconocimientos de deudas, no corresponden realmente al financiamiento de aumentos de capital, sino que se trata simplemente de contratos celebrados para materializar la asignación de las cuentas provenientes de la división social, quedándose la reclamante sólo con cuentas de pasivo (deudas) y no con las acciones (que se adquirieron en virtud de estos préstamos) que puedan generar ingresos provenientes del artículo 18 ter de LIR, razón por la cual, dichos gastos no tendrían relación alguna con las rentas que pudieran generarse a favor de la reclamante.

Que, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario, correspondía al contribuyente probar que se reunían los requisitos legales para rebajar como gastos necesarios, los intereses provenientes de los citados préstamos bancarios, recayendo sobre él la carga de la prueba, debiendo por ello probar que se cumplían todos y cada uno de los requisitos que exige el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, correspondiendo acreditarse o justificarse de manera fehaciente, por tratarse en la especie, de un contribuyente de primera categoría.

~~“RIT GR-10-00047-2013, RUC 13-9-0000527-4, TTA de la Región del Bío Bío”.~~

~~Según lo dispuesto por Fallo de fecha 11 de febrero de 2014, el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Bío Bío rechazó un reclamo en contra de una Liquidación mediante la cual se determinó el reintegro, al tenor de lo dispuesto en~~

el artículo 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, de \$10.258.977.- por una supuesta devolución indebida obtenida en el mes de septiembre de 2011, y que implicó el cuestionamiento por la Autoridad tributaria de los resultados declarados respecto al año tributario 2010.

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

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

Analizando cada una de las partidas el Tribunal concluyó que el contribuyente no pudo probar ninguna de sus pretensiones y alegaciones, confirmando por tanto las

observaciones realizadas por el Servicio de Impuestos Internos y condenando en costas al reclamante.

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

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

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

En tal sentido, la exigencia de acreditación constituye la base sobre la cual descansan todos los demás requisitos, y constituyendo el gasto naturalmente una

erogación, si de ésta última se sostiene como lo hace la reclamante, por ejemplo, que se efectuó para financiar una Asociación Internacional a la cual se pertenece, o a sufragar la asistencia en viaje de negocios con potenciales clientes en la Compañía, resulta lógico exigir que se acrediten semejantes circunstancias, lo que no ha acontecido en la especie, a pesar debe habersele, no solo exigido, sino también permitido, tanto en sede administrativa, cuanto en esta sede judicial” (lo destacado es nuestro).

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

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

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

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

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

Como ya fue mencionado antes de la entrada en vigencia de la Ley 21.210 del 2020, el proceso de general de reclamación se encontraba regulado en el Título II del Libro Tercero del Código Tributario (desde los artículos 123 al 148, ambos inclusive) de la Ley N° 20.332 de 2009, en la que se fortaleció y perfeccionó la jurisdicción tributaria y aduanera, ley en la cual se modificaron las normas reguladoras del procedimiento general de reclamación, norma de las cuales los contribuyentes utilizan para alegar en contra del Servicio de Impuestos Internos.

Ahora bien y según los textos, leyes y demás materiales consultados para este trabajo, se puede visualizar que si bien es cierto que los tribunales superiores de justicia (Cortes de Apelaciones y Corte Suprema) amparados en el artículo 21

del Código Tributario, han señalado continuamente que el contribuyente es el único que debe probar ante el Tribunal Tributario y Aduanero sus dichos, no obstante como lo mencionamos anteriormente, esta norma se encuentra establecida para el procedimiento administrativo de fiscalización.

Por lo tanto, de la lectura sistemática y armoniosa del texto la ley (según las reglas interpretativas del Código Civil), no corresponde que sea aplicada esta disposición del artículo 21 del CT en un juicio seguido ante el Tribunal Tributario y Aduanero.

Relacionado con todo lo anterior, no existe doctrina (o literatura suficiente) que exponga, describa, desarrolle y explique una nueva forma de substanciar el procedimiento general de reclamación tributaria, en el cual la persona del contribuyente sea liberada de cargar toda la prueba, e imponga también al Servicio de Impuestos Internos el deber de probarle al Tribunal Tributario y Aduanero que son verdaderas sus aseveraciones contenidas, por ejemplo, en las partidas de una liquidación de impuestos.

A pesar de lo señalado en el punto anterior a la fecha es posible hallar una sentencia de la mismísima Corte Suprema que en uno de sus considerandos ha declarado que el artículo 21 del Código Tributario es una disposición inaplicable en el procedimiento general de reclamación. Siendo así, se ha entendido que el SII debe también acreditar en juicio sus excepciones, defensas y alegaciones en contra del reclamo promovido por el contribuyente.

Por último, señalar que según la modificación establecida en la Ley N° 21.210 del año 2020, en lo particular al 132 inciso cuarto “El Servicio y el contribuyente deberán acreditar sus respectivas pretensiones dentro del procedimiento”

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 auditoría 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://revistaestudiostributarios.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://revistaestudiotributarios.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.

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/historiadela ley/nc/historia-de-la-ley/4742/>
- 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

- 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

- Relacionado con todo lo anterior, no existe doctrina (o literatura suficiente) que exponga, describa, desarrolle y explique una nueva, y quizás osada, forma de substanciar el procedimiento general de reclamación tributaria, en el cual la persona del contribuyente sea liberada de cargar toda la prueba, e imponga también al Servicio de Impuestos Internos el deber de probarle al TTA que son verdaderas sus aseveraciones contenidas, por ejemplo, en las partidas de una liquidación de impuestos. Esto, porque de parte de los autores consultados para este trabajo, como asimismo de las sentencias de las Cortes de Apelaciones y Corte Suprema analizadas, no existe un examen crítico, ni menos todavía una opinión desfavorable, cuando en un juicio sobre reclamo tributario se le exige sólo al contribuyente acreditar lo planteado en su libelo, incluso aquellas aseveraciones que claramente son de responsabilidad del propio SII.
- 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>