



UNIVERSIDAD DE CHILE

**UNIVERSIDAD DE CHILE
FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS
ESCUELA DE POSTGRADO**

***“ANÁLISIS DE LA INTERPRETACIÓN DOMINANTE DEL ARTÍCULO 21 DEL
CÓDIGO TRIBUTARIO Y RESPETO LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS
CONTRIBUYENTES”***

ACTIVIDAD FORMATIVA EQUIVALENTE
PARA OPTAR AL GRADO DE MAGISTER EN TRIBUTACIÓN

NOMBRE : MANUEL EDUARDO CABRERA GARCÍA
PROFESOR GUÍA : GONZALO POLANCO ZAMORA
PROFESOR CO GUÍA : OCTAVIO CANALES TAPIA

Curicó - Chile

DEDICATORIA

A mis padres, por haber hecho la madera en la que se ha ido esculpiendo este imperfecto y azaroso destino.

A mi familia (Luna, Agustín, Martín, y por cierto, Carmencita), por haber soportado tantas ausencias (más de dos años), confiando en el futuro más incierto de todos: la vida misma.

CAPITULO I. Antecedentes

1. Resumen ejecutivo/Abstract	4
2. Introducción	8
3. Planteamiento del Problema	12
4. Hipótesis de Investigación	13
5. Objetivos (Generales y Específicos)	14
6. Metodología	17
7. Estado del Arte y Marco Teórico	18
8. Marco Normativo	24

CAPITULO II. Desarrollo y Resultados

1. Artículo 21 del CT y Pronunciamientos del SII	28
2. Artículo 21 del CT y Pronunciamientos Jurisdiccionales	30
3. DDFF y Constitucionalización del Derecho	34
4. Tutela Judicial Efectiva	39
5. Derechos de los Contribuyentes	41
6. Debido Proceso Administrativo Tributario	45
7. La Prueba. Aspectos Generales	52
8. La Prueba. Carga y Peso de la Prueba	54
9. Irrupción de las Nuevas Tecnologías	57
10. Bonus Track. Declaración de Contabilidad no Fidedigna	59

CAPITULO III. Conclusiones

Nuestra Interpretación del Artículo 21 del CT	64
Referencias	68
Anexo	72

CAPÍTULO I. ANTECEDENTES ¹

1. RESUMEN EJECUTIVO / ABSTRACT

El presente trabajo de investigación tiene como finalidad indagar si la interpretación que se ha dado por el SII y por los Tribunales Superiores de Justicia al artículo 21 del Código Tributario (prueba en materia tributaria), respeta el derecho de los contribuyentes a la tutela judicial -y administrativa- efectiva y si el peso y carga de la prueba que se ha atribuido en la mencionada interpretación, es distribuido de manera que permita el pleno respeto de los DDFF de las personas.

Ante el Servicio de Impuestos Internos (en lo sucesivo SII) el contribuyente tiene una serie de derechos, establecidos no solo en los artículos 8 bis y 59 del Código Tributario, sino también en la Constitución Política de la República y en los tratados internacionales suscritos y ratificados por Chile, -en adelante CPR y TTII, respectivamente. Nos referimos esencialmente a la tutela judicial y agregamos administrativa efectiva.

Empero lo dicho, creemos que el SII y los Tribunales Superiores de Justicia, han hecho una errada interpretación del peso y carga de la prueba a que se encuentra sometido el contribuyente, lo que pone de cargo éste la prueba en el proceso de fiscalización y de auditoría tributaria, lo cual, a nuestro entender vulneraría el debido proceso administrativo tributario.

¹ Nota general al lector: En esta investigación, las citas textuales en van entre comillas y hemos introducido en ellas letra cursiva para diferenciarlas de las restantes partes del texto.

Metodológicamente, haremos un análisis de la jurisprudencia de los tribunales superiores de justicia y de los oficios del SII, para con ello delinear cuál ha sido la interpretación dominante sobre la materia. Con posterioridad y con la ayuda de los autores, se buscará establecer el concepto de acto administrativo tributario y debido proceso administrativo tributario. Por último, intentaremos de efectuar proposiciones de carácter normativo para evitar confusiones interpretativas.

Preliminarmente, podemos decir sin ambigüedades que la interpretación dominante, en el proceso administrativo tributario, pone de cargo del contribuyente la prueba de todos los elementos del impuesto; lo que a nuestro juicio no se condice con los derechos de los contribuyentes, con la información con la que cuenta en la actualidad el SII y con las facultades que le concede el artículo 64 del Código Tributario y otras normas legales, que lo autorizan para tasar la base imponible.

La presente investigación permitirá al lector tener un escenario actual de la interpretación jurisprudencial que se ha dado al artículo 21 del CT, pudiendo delinear estrategias y mecanismos de defensa para enfrentar una fiscalización tributaria. Del mismo modo, será un aporte a la discusión tributaria en el país, la que ojalá sirva para efectuar un cambio al paradigma interpretativo; lamentablemente debemos considerar que los cambios interpretativos toman algunos lustros, pero creemos que vale el trabajo intentarlo, especialmente porque antes de cualquier consideración, los contribuyentes somos personas dotadas de individualidad y por cierto de derechos, que deben ser respetados, por todos los involucrados en el proceso de fiscalización o de auditoría tributaria, amén del principio de eficacia vertical de los derechos (Marshall, 2007).²

² Marshall (2007) pp. 68. “El efecto horizontal de los derechos fundamentales es denominado de esa manera en oposición al efecto vertical. El primero, hace referencia al efecto de los derechos fundamentales en las relaciones jurídicas entre los particulares, esto es, entre sujetos sin potestad estatal; el segundo, hace referencia al efecto de los derechos fundamentales en las relaciones jurídicas entre el Estado o alguno de sus órganos y los particulares que están sujetos a su imperio. Lo que esto signifique en definitiva es una cuestión complicada.”

Palabras clave: Derechos Fundamentales (DDFF), Prueba de las obligaciones, Procedimiento administrativo, Debido proceso administrativo, Presunción de legalidad de los actos de la administración y Contabilidad No Fidedigna, Carga de la prueba.

ABSTRACT

The following research paper has the purpose of investigate whether the interpretation made by the SII and the High Courts of Justice regarding the 21st article of the Código Tributario, respects the rights of the contributors to judicial due process - or administrative due process - and if the weight and/or burden of proof attributed in the aforementioned interpretation is distributed in a manner that allows full respect for the fundamental rights of persons.

Before the Servicio de Impuestos Internos (hereinafter SII) the taxpayer has a series of rights, not only established in articles 8 bis and 59 of the Código Tributario, but also in the Political Constitution of the Republic and in the international treaties signed and ratified by Chile, **hereinafter CPR and TTII respectively**. We refer essentially to judicial protection and add effective administrative protection.

However, we believe that the SII and the High Courts of Justice have misinterpreted the weight and burden of proof to which the taxpayer is subject, since it puts the burden of proof on the taxpayer in the audit process, which, in our opinion, would violate the proper process of tax administration.

Methodologically, we will make an analysis of the jurisprudence of the Higher Courts of Justice and the SII, to delineate what has been the dominant interpretation on the matter. Later, with the help of the authors selected, the concept of tax administrative act and its administrative due process is intended to be established. Finally, we will try to make proposals of a normative to avoid interpretative confusion.

Preliminarily, we can say unambiguously that the dominant interpretation in the tax administrative process puts at the taxpayer's expense the proof of all elements of the tax, which, in our opinion, is not consistent with the taxpayer's rights considering the information currently available to the SII and the powers granted to it by Article 64 of the Código Tributario and other legal norms, which authorize it to assess the tax base.

This research will allow the reader to have a current scenario of the jurisprudential interpretation given to Article 21 of the CT, being able to establish strategies and defense mechanisms to face a tax audit. Likewise, it will be a contribution to the tax discussion in the country, which hopefully will serve to make a change to the interpretative paradigm. Unfortunately, we must consider that the interpretative changes take some decades, but we believe that it is worth trying, especially because before any considerations taxpayers are individuals endowed with individuality and certainly with rights, which must be respected by all those involved in the tax audit process following the principle of vertical effectiveness of rights.

2. INTRODUCCIÓN

La fiscalización y la auditoría tributaria³ son un poderoso mecanismo con que cuenta el SII a fin de indagar si los contribuyentes han dado cumplimiento a sus obligaciones tributarias, para con ello establecer de paso, si en la autodeterminación de sus impuestos y en el pago de los mismos, se ha cumplido con la normativa vigente y estos impuestos se han enterado correctamente en arcas fiscales.

En los mencionados procesos de fiscalización y de auditoría tributaria -en estrecha vinculación a los artículos 59 y 63 del Código Tributario- se requiere que el contribuyente aporte antecedentes que le permitan al SII efectuar un análisis en orden a si la determinación de los impuestos que ha hecho el contribuyente es correcta. En ese contexto es que el ente fiscalizador debe ponderar los antecedentes que presenta el contribuyente, dándole valor a los mismos para la determinación de los impuestos.

³ Para un breve análisis del concepto de auditoría tributaria consultar:

https://www.sii.cl/principales_procesos/auditoria_tributaria.htm

Evidentemente, en el mencionado proceso de auditoría tributaria o de fiscalización -como no- el contribuyente se encuentra amparado de una serie de derechos, los que se encuentran reconocidos, no solo en los artículos 8 bis y 59, ambos del Código Tributario, sino también en la misma CPR y en los TTII, reconocidos y vigentes en Chile, los que de acuerdo al artículo 5° inciso 2° de la Carta Magna, se encuentran incorporados en nuestra legislación.⁴

Por su parte, la administración tributaria, parafraseando a nuestro premio Cervantes y quien fuera profesor de esta Universidad, tiene como primera obligación la de “Respetar los derechos humanos” de los contribuyentes.⁵ Desafortunadamente, no siempre los funcionarios y fiscalizadores del SII tienen en cuenta esta preciada obligación de respeto a los derechos de los contribuyentes y se producen infracciones, muchas veces que no tienen el carácter de graves, pero que de igual

⁴ Para un análisis del artículo 5° inciso 2° de la CPR, revisar **Mohor (1.992)** “*Elementos para la Interpretación del Artículo Quinto Inciso Segundo de la Constitución de 1.980*”. En Revista Temas de Derecho Universidad Gabriela Mistral. Disponible en internet en: <http://repositorio.ugm.cl/handle/20.500.12743/371>. Última visita: 13-03-2023.

⁵ **PARRA SANDOVAL**, Nicanor. Disponible en: <https://www.nicanorparra.uchile.cl/discursos/nomeexplico.html>. Última visita: 10-03-2023

A TODO ESTO.

Qué fue de los deberes humanos

Ofrezco la palabra

Mucho se habla de los derechos humanos

Poco

Nada casi de los deberes humanos:

Primer deber humano

Respetar los derechos humanos

manera importan una vulneración. Piénsese las veces que en los procesos de fiscalización, el SII le solicita acompañe un detalle de las facturas de compra para acreditar los gastos de la operación, cuando desde el año 2.017⁶ se encuentra vigente el Registro de Compra y Venta (RCV) y disponible para la entidad fiscalizadora, sin considerar que es la misma ley que ha eximido de aportar información que ya esté en poder de la administración. (artículo 8° bis N°8 del Código Tributario).

En otros casos, la complejidad del asunto se produce cuando en los procesos de auditoría tributaria -el que generalmente puede culminar en una liquidación de impuestos- el ente administrativo no justifica cabalmente su decisión o se pondera de manera equivocada el valor de la prueba aportada por el contribuyente; ello, al tenor de lo dispuesto no solo en el artículo 21 del Código Tributario, sino también en la CPR y en los TTII.

Así las cosas, el objetivo principal de esta investigación es analizar si la actual interpretación que la administración tributaria y los tribunales superiores de justicia han dado al artículo 21 del Código Tributario, respeta el derecho a la tutela judicial -o administrativa- efectiva de los derechos de los contribuyentes, y propone que el peso de la prueba de las obligaciones tributarias esté acorde con dichos derechos.

Para alcanzar el objetivo propuesto, en este trabajo, nos abocaremos de manera esencial a tratar de desentrañar, las siguientes interrogantes:

a.- Cuál ha sido la interpretación dominante en relación al artículo 21 del Código Tributario y si ésta interpretación respeta la tutela judicial -o administrativa- efectiva de los contribuyentes;

b.- Cuál es el peso de la prueba que corresponde de acuerdo a la ley;

⁶ Es obligatorio desde el 01.08.2017. Preguntas Frecuentes SII.

https://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/catastro/001_012_1043.htm#:~:text=Fecha%20de%20Actualizaci%C3%B3n%3A%2011%2F10.est%C3%A1n%20autorizados%20como%20emisores%20electr%C3%B3nicos.

c.- La interpretación predominante del artículo 21 del Código Tributario: ¿Da al contribuyente el peso de la prueba que corresponde de acuerdo a la ley?

Hacemos presente que no nos abocaremos en este trabajo al estudio de la prueba en los procedimientos infraccionales tributarios, ni tampoco en el procedimiento general de reclamos; en el primer caso, porque la jurisprudencia ya casi uniforme, tanto del Tribunal Constitucional, como de los Tribunales Superiores de Justicia, han puesto de cargo de quien denuncia el peso de la prueba, tal vez recogiendo la doctrina señera del Tribunal Constitucional, en el fallo dictado en los autos Rol N°244; y, en el segundo caso, porque amén de del artículo 132 inciso 4° del Código Tributario, a cada parte corresponde acreditar sus pretensiones y el SII desde las modificaciones introducidas por la ley 20.322, ha sido considerado como parte en el proceso.

Metodológicamente, nos ocuparemos de lo siguiente:

En primer lugar; procederemos revisar y analizar los pronunciamientos jurisprudenciales (Cortes de Apelaciones, Corte Suprema y Tribunal Constitucional) y los oficios del SII, para con ello obtener información respecto de la uniformidad en los pronunciamientos respecto del artículo 21 del Código Tributario;

En segundo lugar; con la ayuda de la doctrina nacional del derecho administrativo intentaremos obtener un concepto de debido proceso administrativo tributario;

En tercer lugar; procederemos a determinar si la interpretación dominante relativa al artículo 21 del Código Tributario, respeta el derecho a la tutela judicial -o administrativa efectiva- de los contribuyentes.

Así las cosas, el objetivo fundamental de este trabajo se reduce esencialmente a determinar si la interpretación predominante que se ha dado al artículo 21 del Código Tributario, respeta el derecho a la tutela judicial -o administrativa efectiva- de

los contribuyentes, para a continuación delinear ciertas soluciones interpretativas o normativas que permitan el resguardo cabal de la garantía señalada en los procesos de fiscalización o de auditoría tributaria.

Es una tarea ardua. Algunos ya se nos han adelantado, pero esperamos darle a esta investigación un enfoque del lado de los derechos de los contribuyentes, quienes en cuanto seres humanos están dotados de individualidad y de dignidad; en síntesis, de derechos fundamentales.

3. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Se analizará en esta investigación el alcance o interpretación que tanto el SII como los tribunales Superiores de Justicia han dado al artículo 21 del Código Tributario, respecto del peso y carga de la prueba, para con ello desentrañar, si la interpretación predominante respeta el derecho de los contribuyentes a la debida defensa de sus intereses ante el ente fiscalizador; tutela judicial o administrativa efectiva.

La interpretación que el SII y los Tribunales superiores han dado al artículo 21 del Código Tributario, tiende a sostener que corresponde al contribuyente la prueba de todos los elementos del impuesto tanto en la etapa administrativa como en la jurisdiccional.

Lo expuesto resulta de trascendental importancia cuando los contribuyentes deben enfrentar el proceso de fiscalización.

Surgen a este respecto algunas preguntas trascendentales:

¿Están siempre los contribuyentes en condiciones de enfrentar la prueba de todos los elementos del impuesto que se está fiscalizando?

¿Corresponde que el contribuyente deba acreditar todos los elementos que configuran su obligación de pagar los impuestos?

¿Existe una postura intermedia que pueda garantizar a todos los involucrados el pleno ejercicio de sus derechos y obligaciones?

Evidentemente el trabajo de desentrañar estos temas no es una tarea fácil. Ahora bien, encontrar la respuesta que haga un balance entre la gran e importante labor del SII de verificar que la recaudación de los impuestos se haga de una manera correcta y el debido respeto a los derechos de los contribuyentes, tal vez permitirá que la ingrata labor de recaudar, y la ingrata obligación de pagar los impuestos, sea un poco más amable.

4. HIPÓTESIS DE INVESTIGACIÓN

La hipótesis de esta investigación se reduce en tratar de contestar, al menos, las siguientes interrogantes:

1.- La interpretación predominante del artículo 21 del Código Tributario: ¿Respeto el derecho a la tutela judicial -o administrativa- efectiva de los contribuyentes?

2.- ¿Cuál es el peso de la prueba que corresponde de acuerdo a la ley?

3.- La interpretación predominante del artículo 21 del Código Tributario: ¿Da al contribuyente el peso de la prueba que corresponde de acuerdo a la ley?

5.1. OBJETIVO GENERAL

Analizar si la actual interpretación que la administración tributaria y los tribunales de justicia han dado al artículo 21 del Código Tributario, respeta el derecho a la tutela judicial – o administrativa- efectiva de los contribuyentes, y propone que el peso de la prueba de las obligaciones tributarias esté acorde con dichos derechos.

5.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Objetivo específico 1: Analizar la actual interpretación que la administración tributaria y los tribunales de justicia dan al artículo 21 del Código Tributario en el marco de los procedimientos de fiscalización o auditoría tributaria.

En este capítulo de la AFE se pretende recabar información emanada del SII como de los Tribunales Superiores de Justicia (Corte Suprema, Cortes de

Apelaciones y Tribunal Constitucional), respecto a cuál ha sido la interpretación que se ha dado a la norma jurídica en estudio, sistematizarla y establecer de manera científica cuál es el criterio predominante.

Objetivo específico 2: Analizar el derecho a la tutela judicial -o administrativa- efectiva de los contribuyentes al amparo de la normativa vigente.

Se deberá determinar, al amparo de las normas jurídicas nacionales (CPR y leyes) y de los TTII, cuál es el debido proceso administrativo aplicable a los procedimientos de auditoría tributaria y de fiscalización, para con ello establecer el estándar jurídico de derechos mínimo que corresponde a cada contribuyente. Luego se deberá hacer una comparación a fin de determinar si la interpretación predominante se aviene al estándar mínimo.

Objetivo específico 3: Analizar conceptos del peso y carga de la prueba en los procedimientos administrativos.

Se deberá analizar de manera doctrinaria, desde un punto vista eminentemente jurisdiccional, los conceptos de peso y carga de la prueba, esencialmente desde la disponibilidad de los medios de prueba, a fin de establecer si la interpretación predominante que se ha dado al artículo 21 del Código Tributario, se aviene con los Derechos Fundamentales, especialmente al de tutela judicial -o administrativa- efectiva de los contribuyentes.

Objetivo específico 4 (Bonus track): Analizar si es necesaria la declaratoria por parte del SII de la existencia de contabilidad no fidedigna.

Como un objetivo anexo, efectuando un análisis de la normativa y del debido proceso administrativo, se tratará de indagar respecto a la obligatoriedad del SII de declarar que la contabilidad de los contribuyentes no tiene el carácter de fidedigno,

para con ello revertir la carga o peso de la prueba o destruir la presunción legal de veracidad.

6. METODOLOGÍA

Analizando las diversas interpretaciones que se han dado respecto del tema en estudio – el peso y carga de la prueba de conformidad a lo previsto en el artículo 21 del Código Tributario-, nos abocaremos a buscar las respuestas a las interrogantes planteadas, mediante un acercamiento inicial con el método histórico, analizando la jurisprudencia administrativa y judicial (tribunales superiores de justicia), para luego efectuar derechamente un análisis dogmático, tratando de indagar cuál sería la interpretación que debiese darse al artículo 21 del Código Tributario, respecto de la prueba de las obligaciones tributarias en materia de fiscalizaciones o procedimiento de auditoría tributaria, para con ello establecer si la mentada interpretación respeta la tutela judicial-o administrativa- efectiva de los contribuyentes.

7. ESTADO DEL ARTE Y MARCO TEÓRICO

El derrotero en el análisis del tema de investigación, como se ha visto, pasa esencialmente porque los operadores jurídicos han intentado; por una parte (principalmente SII y los Tribunales Superiores), mantener incólume la interpretación judicial y administrativa predominante; y por otra parte, el resto de los operadores jurídicos, por proponer una nueva interpretación en beneficio de los contribuyentes, fundamentando ello, en miradas diversas y probablemente complementarias; a saber, interpretación por el método histórico (Código Civil), interpretación literal de la norma, interpretación en base a derechos, interpretación sistemática, etc.

Como se ha dicho y se reitera, la interpretación jurisprudencial judicial y administrativa predominante, se ha pronunciado poniendo la carga de la prueba de todo el *iter impositivo*⁷ en manos del contribuyente. Esta interpretación, al parecer se sustenta en el análisis de la norma de una forma bastante aislada, primando esencialmente el método de interpretación literal⁸, sin acudir ni analizar el sistema tributario en su conjunto, que entendemos que es el llamado que debe hacerse a todo intérprete.

Ejemplo de lo que venimos exponiendo, ha sido la Circular 8 del 2.000, relativa a la Justificación de Inversiones la que ha develado en mayor medida la interpretación del SII en torno al artículo 21 del Código Tributario, la que no siempre es seguida en la mentada institución.

A este respecto el SII, en la mencionada circular, se ha señalado lo siguiente:

- *En la etapa administrativa de revisión, existen normas propias que regulan los distintos aspectos de la prueba, esto es, el peso de la prueba u onus probandi; los medios de prueba y su valoración. Dichas normas están contenidas en el artículo 21° del Código Tributario, el cual dispone:*

⁷ Tal vez sea acuñado desde ya un neologismo jurídico.

⁸ Artículo 19 inciso 1° del Código Civil. Cuando el sentido de la ley es claro no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu.

- *Conforme al artículo 21 del Código Tributario, los libros de contabilidad hacen plena prueba en materia tributaria siempre y cuando la contabilidad o sistema contable del cual formen parte, sean fidedignos. En caso contrario, y como expresamente lo establece el precepto citado, el Servicio puede prescindir de los mismos y liquidar un impuesto distinto del que de ellos resulte, cumpliendo los trámites que la ley señala.*
- *En el ámbito operativo, si bien la impugnación de una contabilidad por no ser fidedigna está liberada de cualquier formalidad, ella debe ser fundada. Esto significa que no basta al efecto la mera suposición o creencia de omisiones o anotaciones indebidas en la contabilidad, sino que deben invocarse antecedentes ciertos y concretos de los cuales se desprenden las supuestas anomalías, y además dejarse constancia expresa de ellos en la respectiva citación y liquidación, para permitir de ésta manera que el contribuyente al momento de interponer el reclamo conozca las impugnaciones del Servicio que debe desvirtuar con pruebas suficientes.*
- *Así por ejemplo, si un contribuyente pretendiera justificar el monto invertido presentando una factura de venta incorporada a la contabilidad, pero el Servicio decide no dar crédito a dicha contabilización por el hecho de no coincidir con los saldos o flujos de caja del negocio, o bien con las declaraciones mensuales de impuesto al valor agregado; la citación y liquidación, deberán indicar que estas son las circunstancias que llevan al Servicio a poner en duda el carácter fidedigno de la contabilidad.*

Lamentablemente, los oficios del SII y la Jurisprudencia de nuestros tribunales superiores, si bien están contestes en la interpretación aludida, no ahondan en las razones jurídicas, limitándose a señalar el resultado del análisis mas no los fundamentos, por ejemplo; en el caso de los oficios, se señala respecto de la “acreditación del gasto, [que] este Servicio ha resuelto que, conforme al artículo 21 del Código Tributario, para los efectos del inciso primero del artículo 31 de la LIR, los

gastos podrán acreditarse y justificarse mediante todos los medios de prueba legales, en tanto resulten fehacientes, en las respectivas instancias de fiscalización.”⁹

Ahora bien en el caso de las sentencias, se ha señalado:

“La parte final, que alude a la etapa jurisdiccional del procedimiento de reclamación tributaria, establece de un modo categórico 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.”¹⁰

A nuestro entender, ello en caso alguno importa una fundamentación de la decisión. Siempre es deseable, y por qué no decirlo, obligatorio dar los fundamentos de las decisiones que se adoptan.

Al parecer, las razones de la fundamentación de los actos de la administración y de las sentencias tiene poderosas e importantes razones. Sin pretender entrar a efectuar un análisis histórico del tema (nuestros conocimientos son evidentemente insuficientes), podemos decir que antes, mucho antes, EL PODER se encontraba concentrado y radicado en la figura del monarca, quien era, según la creencia de la época, un delegatario o representante del mismo Dios en la tierra, y por las mismas razones, él no necesitaba fundamentar sus sentencias o resoluciones, porque en definitiva, quien fallaba era el mismísimo Creador; quien, por definición, es infalible.-

La administración por su parte, al recibir el poder de parte del monarca, se hallaba premunida del mismo poder regio, por lo que tampoco necesitaba fundamentar la resoluciones.

Con la aparición de los estados liberales y la separación de funciones, quedó claro, que el poder ya no era entregado por el Creador, sino por el pueblo mismo, el

⁹ Oficio N°1141-2022.

¹⁰ Sentencia Corte Suprema **Rol N°5523-2004**.

que se lo otorgaba a las personas que estimaba podían representar sus intereses, pero que por definición, pueden cometer errores.

LOS SUBDITOS SE HICIERON CIUDADANOS. Se hizo necesario que las decisiones de quienes administraban (en general todos los actos de decisión lo requieren), tuvieran fundamentación, para que así pudieran ser objeto de análisis o de revisión. Esto permitiría a los administrados cuestionar las acciones de la persona que administraba esa parte de poder que el pueblo había entregado. ¹¹

Ahora bien, creemos fervientemente, que los intérpretes del derecho, deben procurar que, aparte de la fundamentación de las decisiones, al efectuar un análisis normativo se considere como una constante que los factores históricos, psicológicos, sociológicos y temporales, en que se desenvuelve quien efectúa la labor de interpretación, son esencialmente cambiantes. Con esto queremos develar que a nuestro entender el análisis del artículo 21 del Código Tributario, al igual que análisis de todas las otras normas del ordenamiento jurídico, deben necesariamente ser analizadas con criterios de actualidad, y considerando las circunstancias en el momento en que el intérprete acomete su tarea.

Desde ese punto de vista, creemos que la administración tributaria cuenta en la actualidad con un caudal importante de información, y que ello, a diferencia de la época de dictación y de entrada en vigencia del Código Tributario, la deja en una situación de privilegio para enfrentar las labores de fiscalización y de recaudación de los impuestos; en las actuales condiciones, al ponerse en manos del contribuyente la carga de la prueba de las obligaciones tributarias y de los elementos que la conforman, no se condice con la existencia de un estado democrático de derecho.¹²

Ahora bien, al mencionado poder se le deben sumar una serie de presunciones legales; simplemente legales y de derecho, que facilitan aún más la acciones

¹¹ Cfr. **Accatino (2003)**, pp. 9-35.

¹² F22, F29, F2890, DDJJ, RCV obligatorio, Boletas de Honorarios Electrónicas, obligaciones accesorias, etc.

fiscalizadora y recaudadora del sistema tributario nacional.^{13 14} Las mencionadas presunciones alivianan ilimitadamente la carga SII, y esa es la razón por las que han sido concebidas en el orden jurídico tributario.

Entendemos la ingente necesidad del sistema tributario de contar con recursos para el anhelado bien común, pues sin la recaudación impositiva estatal, las tareas esenciales del Estado serían imposibles, pero la recaudación no puede ni debe ser, a costa del respeto de los derechos y garantía de los ciudadanos.

Como se dijo en su momento, los derechos fundamentales son un límite infranqueable para la autoridad.

Afortunadamente, desde un tiempo a esta parte, el respecto de los derechos humanos ha impregnado de forma paulatina pero decididamente las instituciones jurídicas, ocasionando desde ya, importantes modificaciones legales, que le reconocen al administrado¹⁵ y también a los contribuyentes¹⁶, una serie de derechos que tienen las personas frente al poder casi omnímodo de la administración.

Sólo hay que recordar que no hace muchos años ese poder tenía un carácter mucho más intenso; era la propia administración la que ejercía labores de juez tributario de manos del Director Regional del SII, quien sin el cumplimiento de los estándares mínimos de constitucionalidad y legalidad, delegaba ese poder resolutivo.¹⁷ En ese escenario, era casi imposible para el contribuyente obtener resultados favorables ante la administración en un contencioso tributario.

¹³ Presunciones legales. Simplemente legales y de derecho.

¹⁴ P. ej. La Circular 8/2020 dispone: Se ha señalado que las presunciones legales contenidas en el artículo 70º de la Ley sobre Impuesto a la Renta constituyen un eficaz instrumento con que cuenta la Administración Tributaria para la fiscalización de inversiones, gastos y desembolsos.

¹⁵ Ley 19.880 Ley de Base de los Procedimiento de la Administración (en adelante LGBPA)

¹⁶ Leyes 20.780, 20.899, 21.329, 21.210, etc.

¹⁷ Lo anterior ocasionó que vía inaplicabilidad por inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional se derogara el artículo 116 del Código Tributario.

A lo anterior debía sumarse que nuestros jueces y operadores jurídicos, tenían escaso conocimiento del sistema tributario, por lo que en muchas ocasiones se seguía sin discusión el criterio del SII, el que dejaba muchas veces al contribuyente a merced de decisiones carentes de criterio e infundadas.

En la actualidad, con la instalación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros¹⁸ (en lo sucesivo TTA), se estableció la existencia de terceros imparciales e independientes, quienes son los llamados a resolver los contenciosos tributarios, los que cuentan con la especialización y asesoría necesaria para resolver adecuadamente los conflictos tributarios.

Como se esbozó en líneas anteriores, la doctrina nacional, desde el establecimiento del artículo 21 del CT, tal vez como una forma de poner freno a esa fuerza casi ilimitada que tanto la jurisprudencia administrativa como los tribunales de justicia le dieron al SII, hizo enormes esfuerzos por tratar de permear el cerco que se formó, estableciendo una serie de fundamentos, para avalar la postura jurídica contraria.

Por ejemplo, se ha señalado que:

a.- El artículo 21 del Código Tributario es una norma especial de carga probatoria;

b.- El artículo 21 del Código Tributario es una norma de carga probatoria general;

c.- El artículo 21 del Código Tributario es un complemento de la norma de carga probatoria general;

d.- El artículo 21 del Código Tributario como deber y/o carga de probar.¹⁹

¹⁸ Ley 20.322, Fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera.

¹⁹ Cfr. **Guzmán** (2018).

8. MARCO NORMATIVO

1.- La prueba de las obligaciones en materia tributaria (Artículo 21 del Código Tributario).

Resulta de trascendental importancia considerar que el artículo 21 del Código Tributario ha sido erigido, por casi todos los operadores jurídicos, como la norma fundamental en términos de la prueba de las obligaciones en el derecho tributario nacional.

Para algunos se trataría de una norma de *onus probandi* y de *carga de la prueba*. Para otros por cierto, se trataría de una norma complementaria del artículo 1698 del Código Civil. Otros en cambio, señalan que se trataría de una repetición de la norma del derecho común antes citada.

Incluso hay quienes, entre los que nos contamos, que creemos que la correcta exégesis de la misma, ha de ser estudiada y analizada, desde el punto de vista de los derechos de los contribuyentes, esto es, pensada como un freno, un límite y un muro, a la invasiva y super poderosa acción fiscalizadora del SII.

Ahora bien, en ese orden de ideas, surge con fuerzas el llamado que la propia ley hace al SII en torno a la declaración de contabilidad no fidedigna de que se habla en los artículos 124 inciso 5° y 132 inciso final del Código Tributario.

A pesar de que el SII en la Circular 8 del 2000 establecía que la autoridad fiscalizadora no podía prescindir de los libros de contabilidad u otros antecedentes aportados por el contribuyente, en tanto sean necesarios u obligatorios para él, y que era en la citación o en la liquidación en la que se debía fundamentar esta decisión, no se ve una actitud consistente de los fiscalizadores del Servicio, pues en muchas ocasiones se prescinde de las declaraciones de impuestos y de los libros de contabilidad sin efectuar de manera previa la declaración de contabilidad no fidedigna.

Hacemos presente que hay sentencias de los tribunales superiores que han señalado que la mencionada declaración no sería obligatoria y que podía ser la misma sentencia del tribunal, incluso de la Corte de Apelaciones, la que así lo declarase.²⁰

2.- Derecho a la tutela judicial efectiva (Artículo 19 N°3 de la Constitución Política de la República).

En la norma citada, nuestra doctrina nacional ha identificado lo que en la actualidad se ha denominado como tutela judicial efectiva. Para nosotros, en la mentada norma se halla también, la tutela administrativa efectiva.

De manera preliminar diremos es el derecho de los administrados y en lo específico de los contribuyentes, de ser oídos en el procedimiento administrativo tributario, de efectuar peticiones, de ser informado de las instancias de los procedimientos de fiscalización, de aportar las probanzas que se estimen conveniente en sustento de sus pretensiones, de recurrir de las resolución dictadas, y especialmente, que la prueba aportada sea valorada de acuerdo a los estándares del

²⁰ La Sentencia Corte Suprema **Rol 1322-2001** señala:

“5°) Que, en segundo lugar, es del caso manifestar que la declaración de “no fidedignos” que se menciona en el texto legal que se comenta, indudablemente corresponde al Director del Servicio, quién, no obstante, como aparece del artículo 116 del Código Tributario, puede delegar sus facultades. La facultad de hacerlo, por otro lado, cuando el asunto se hace contencioso e ingresa a la justicia tributaria, se traspasa a la respectiva Corte de Apelaciones, que podrá formularla en su sentencia, y en cuanto a que dicha declaración deba ser una resolución fundada del Director Regional, como se pretende, ello, por lo dicho, no resulta efectivo.”

ordenamiento jurídico, que permitan el pleno respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Debemos recordar que es la misma CPR, en el artículo 19 N°3 inciso 6°, la que establece que:

“ Toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado. Corresponderá al legislador establecer siempre las garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos.”

No cabe duda alguna, que las liquidaciones dictadas por la administración tributaria tienen el carácter de resoluciones, que de una u otra forma tienen el carácter de jurisdiccionales.

Ahora bien, está claro que el procedimiento establecido en el Código Tributario es absolutamente insuficiente y que el SII, de manera extralegal ha legislado el procedimiento por la vía de las circulares y resoluciones.

3.- Libros de contabilidad (Artículo 25 del Código de Comercio y artículos 16, 17 y 18 del Código Tributario)

La primera de las normas establece los libros de contabilidad que deben llevar los comerciantes.

A su turno, las normas del Código Tributario indicadas, establecen de manera pormenorizada las obligaciones de los contribuyentes en torno a la contabilidad.

Este análisis y las obligaciones señaladas, son de trascendental importancia, especialmente para abordar el concepto de contabilidad no fidedigna; de cuya declaración -obligatoria a nuestro juicio- nacen importantes consecuencias de carácter jurídico y especialmente en relación a la persona o entidad que debe probar el *íter impositivo*.

De acuerdo a la jurisprudencia del SII, vertida en la Circular 8 de 2000, se señala que estamos en presencia de contabilidad fidedigna cuando:

“[...] se ajusta a las normas legales y reglamentarias vigentes y registra fiel, cronológicamente y por su verdadero monto las operaciones, ingresos y desembolsos, inversiones y existencia de bienes relativos a las actividades del contribuyente que dan origen a las rentas efectivas que la ley obliga acreditar, excepto aquellas partidas que la ley autorice omitir su anotación.”

A *contrariu sensu*, la contabilidad es no fidedigna, cuando no cumple con las condiciones indicadas.

Mención aparte merecerá la obligatoriedad de la declaración de no fidedigna de la contabilidad, en lo que ahondaremos en otro capítulo de esta investigación; aunque adelantamos que a nuestro entender, sin tal declaración no se podrá prescindir de los documentos y declaraciones presentadas por el contribuyente y liquidar un impuesto distinto.

4.- El principio de juricidad o la regla de oro del derecho administrativo chileno (artículo 6 y 7 de la CPR).

Las normas indicadas han sido denominadas por la doctrina nacional como principio de juricidad y de responsabilidad de los órganos del Estado.

En general, las normas comentadas establecen el principio que siempre se ha escuchado en el derecho administrativo, cual es, que a diferencia del derecho privado, solo puede hacerse lo que está expresa y explícitamente establecido en la norma legal.

Del mismo modo se establece que ninguna persona puede, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, arrogarse otras facultades que las establecidas en la ley.

Si bien los tópicos a que hacemos referencia tienen un carácter marginal en la presente investigación, no es menos cierto que, estas normas son de tanta relevancia y, constituyen un freno a la administración en su actuar en beneficio de los contribuyentes.

5.- La presunción de legalidad de los actos de la administración (Artículo 3° inciso final de la ley 19.880).

La norma en comento establece una presunción de legalidad simplemente legal. Ahora bien, se entiende que la referida presunción solo opera cuando en la tramitación íntegra del acto administrativo se ha dado cumplimiento cabal al debido procedimiento administrativo.

Si bien, hace un tiempo se estimaba que los actos del SII se encontraban amparados *per se* de la presunción de legalidad y que en virtud de la misma presunción, era lógico sostener que el contribuyente era quien debía acceder y aportar la prueba de la obligación tributaria, en la actualidad el alcance de la presunción se ha ido acotando.

CAPÍTULO II. Resultados.

1. ARTÍCULO 21 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y PRONUNCIAMIENTOS DEL SII

El Servicio de Impuestos Internos regularmente emite pronunciamientos a las preguntas de los contribuyentes relativo a algún tema de interés tributario, las que son contestadas por la vía de instrumentos denominados oficios.

Los oficios son en si mismos la expresión de la facultad que la ley le concede al Director del SII en el artículo 6 letra A.) N° 1 del Código Tributario de interpretar la ley tributaria.

En relación al tema en estudio, los oficios del SII se pronuncian explícitamente en orden a que es el contribuyente a quien le corresponde acreditar, al tenor del artículo 21 del Código Tributario, las operaciones por las que se consultan.²¹

Sin embargo, debemos hacer presente que en relación al tema en estudio el aporte de los oficios es más bien marginal, debido a que las consultas que se hacen son más bien *ex ante* y no comprometen temas de fiscalización tributaria propiamente tal.

El acto administrativo que por esencia refleja una postura más definida en torno a la auditoría tributaria es precisamente la liquidación, por lo que precederemos a copiar parte de una liquidación real, manteniendo en reserva la identidad del contribuyente; a saber:

“2. El artículo 21 del Código Tributario señala que corresponde al contribuyente con los documentos, libros de contabilidad u otros medios de prueba, en cuanto sean necesario u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y montos de las operaciones que deben servir para el cálculo del impuesto.”

Empero la importancia del tema, en general, al menos en nuestra Dirección Regional Maule las liquidaciones carecen de un verdadero análisis, lo cual por cierto, contraviene la letra y espíritu de la ley, la que dispone que los actos administrativos deben ser fundados.

Ahora bien, respecto del tema en estudio y como se ha dicho en líneas precedentes, ha sido la Circular 8 del año 2.000 (justificación de inversiones), la que de manos de los artículos 70 y 71 de la ley de la Renta, ha hecho un análisis más profundo sobre el tema, de la cual no copiaremos los apartados específicos a fin de evitar reiteraciones innecesarias.

²¹ v.gr. Oficios 476-2020, 671-2022, 1141-2022, 1803-2022 y 2074-2022.

2. ARTÍCULO 21 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y PRONUNCIAMIENTOS JURISDICCIONALES (CORTES DE APELACIONES, CORTE SUPREMA Y TRIBUNAL CONSTITUCIONAL).

Antes de iniciar esta investigación y por cuestiones eminentemente profesionales, tuvimos la oportunidad de revisar algunas publicaciones y jurisprudencia en torno al artículo 21 del Código Tributario, desde un punto de vista bastante particular; vinculado esencialmente con el uso de crédito fiscal por facturas ideológicamente falsas. En la ocasión no logramos visualizar la gran cantidad de

publicaciones y estudios relacionados al tema, que abordan el t3pico en estudio desde distintos puntos de vista.

Todos los estudios en mayor o menor medida coinciden en que el SII y los Tribunales Superiores de Justicia han llegado a la misma conclusi3n: ***la prueba en materia tributaria corresponde al contribuyente, tanto en la etapa administrativa como en la etapa jurisdiccional.***

Hacemos presente que los estudios no necesariamente comparten esta visi3n; por el contrario, todos ellos van precisamente en el sentido contrario; es decir, haciendo ver que la prueba en el procedimiento tributario; ya administrativo, ya jurisdiccional, debe ser compartida por la partes; esto es, que cada parte deber3 acreditar sus pretensiones.

Debemos dejar constancia que con el transcurso del tiempo, el an3lisis de la sentencias se ha tornado complejo, puesto que por criterios de secreto tributario, muchas de las sentencias se encuentran anonimizadas, prohibi3ndose, por regla general, su consulta al p3blico.

Sin perjuicio de las complejidades detalladas, hacemos presente que existe un consenso transversal de todos los que se nos han adelantado en el estudio, de que el SII y los Tribunales Superiores de Justicia ponen de manos del contribuyente la carga de la prueba en esta materia; as3, diremos que este hecho est3 cient3ficamente asentado, con el car3cter de verdad irrefutable.

Por el contrario, las sentencias que ponen la prueba de cargo del SII son m3s bien una anomal3a, y utilizando, si se nos permite, un t3rmino del cine, ser3an *“un error en la Matrix.”*²²

Un ejemplo de ello, es la sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago, en la causa **Rol 1.000-2010**, cuya redacci3n estuvo de manos del aquel entonces Ministro

²² Nos referimos a la gran pel3cula de finales de los 90 de las hermanas Wachowski, protagonizada por Keanu Reeves.

de esa Corte de Apelaciones, don Carlos Cerda Fernández, quien era reconocido por sus pares, como un gran jurista, en la que se señala:

“13°.- Esta decisión está influenciada por dos ideas de orden general.

La primera es relativa a que tanto en el informe de rigor cuanto en el cuerpo de las presentaciones que en la sede administrativa han conformado el presente trámite, se ha hecho referencia a que los proveedores que emitieron las facturas individualizadas cuentan con otros que, a su turno, los provisionan, los que no cumplirían con los requisitos legales. A juicio de estos jueces no resulta propio atribuir responsabilidad a la demandante ante los eventuales incumplimientos -por lo demás aquí no probados- de terceros ajenos a las operaciones que generan directamente el crédito.

La segunda apunta a un principio que recorre la totalidad del ordenamiento jurídico, como lo es el de la buena fe. La contribuyente ha invocado el crédito porque le ha parecido que se encuentra en la situación que define el inciso segundo del número 5° del artículo 23 de la Ley sobre IVA apoyando su aserto en los instrumentos a que en parte se ha venido haciendo referencia. Si la autoridad contralora en este orden de materias aprecia faltas de autenticidad esas apoyaturas, debe proporcionar los datos que convezan al respecto; sin embargo, no sólo la sentencia en alzada, sino el comportamiento del SII trasuntan una creencia distinta, como si bastara imputar anomalía, irregularidad o vicios a los respaldos del contribuyente para obligarlo a probar lo contrario. Por especiales que sean las normas procesales de carácter tributario, favorables al SII en materia de onus probandi, ello no puede llevar al extremo de desconocer y/o torcer reglas básicas, como la que aquí la Corte considera un deber reivindicar.”

Como se indicó, el resto de los precedentes llegan a conclusiones diametralmente distintas a la indicada. Prueba de ello es una de las sentencias analizadas emanada de nuestra **Excma. Corte Suprema**, la que expresa lo siguiente:

14°) Que, como se advierte, en materia tributaria, claramente el peso o carga de la prueba recae, siempre en el contribuyente, sea en la etapa administrativa o en la jurisdiccional, por existir una disposición legal que expresamente lo prescribe, principio que es repetido o mantenido en el artículo 70 de la Ley de la Renta, que es el que interesa para el presente proceso.

Y ello no puede ser de otro modo, porque las impugnaciones del Servicio se realizan luego de que ésta lleva a cabo una previa indagación administrativa, que es la que lo conduce a determinar la existencia de irregularidades o errores en las declaraciones de impuestos. ²³

En cuanto a los pronunciamientos emitidos por el **Tribunal Constitucional**, han sido más bien reacios a que se analice en sede constitucional el alcance que debe darse al artículo 21 del Código Tributario, señalando:

“9° Que en la determinación del sentido y alcance del precepto impugnado en función del valor probatorio de los medios que obren en los procesos seguidos ante los jueces del fondo no es una materia propia de este jurisdicción constitucional, dado que esto último importa igualmente una cuestión de legalidad cuya resolución es propia de los jueces de fondo. Se trata, por ende, de un conflicto que no se encuentra dentro del marco de las atribuciones de este órgano de jurisdicción constitucional. A mayor abundamiento, se ha razonado por esta Magistratura, en las sentencias de inadmisibilidad Roles N°s 1344, 1942, 2084 y 2261, que no es competencia de esta Magistratura resolver acerca de la eventual aplicación incorrecta o abusiva de un determinado precepto que pudiere efectuar un tribunal, la que corresponderá corregir a través de los diversos recursos que contemplan las leyes de procedimiento.” ²⁴

²³ Sentencia Corte Suprema **Rol N°5523-2004**.

²⁴ Sentencia TC **Rol N°2465**

Hemos analizado muchas sentencias al respecto y hemos rescatado para el análisis las que consideramos más representativas.

3. DERECHOS FUNDAMENTALES Y LA CONSTITUCIONALIZACIÓN DEL DERECHO

A estas alturas el tema de los derechos fundamentales es bastante pacífico. Nadie duda que las personas estamos dotadas de una serie de derechos por el solo hecho de ser personas, independiente de su nacionalidad, raza, sexo, ideología, etc.²⁵

Debemos entender por DDFF aquellos "*derechos, libertades, igualdades o inviolabilidades que, desde la concepción, fluyen de la dignidad humana y que son intrínsecos de la naturaleza singularísima del titular de esa dignidad. Tales atributos, facultades o derechos públicos subjetivos son, y deben ser siempre, reconocidos y protegidos por el ordenamiento jurídico, permitiendo al titular exigir su cumplimiento con los deberes correlativos*"²⁶

Ahora bien, qué tanto era esperable hace algunos años que esos derechos irradiaran la forma en que la sociedad entiende el lugar de las personas frente al Estado, es una cuestión que ha ocupado bastantes horas de análisis de los especialistas.²⁷

El derecho tiene sus tiempos, los cambios normativos, culturales, sociales demoran más de lo que quisiésemos, empero, paulatina pero sostenidamente, parafraseando a la CPR de 1.980, se ha ido entendiendo que el Estado está al servicio de las personas y que frente al poder desmedido del Estado deben existir frenos, topes y cortapisas. Los Derechos Fundamentales son afortunadamente esas cortapisas.

Para algunos organismos del Estado, estos tópicos parecieran ser mucho más importantes que para otros. Por ejemplo, la Dirección del Trabajo allá en el año 2.002, a propósito de la modificación que se introdujo al Código del Trabajo por la Ley 19.759, reguló algunas medidas de control del empleador a sus trabajadores,

²⁵ No entraremos en la discusión de la existencia de los derechos naturales, tales tópicos se los dejaremos a los filósofos del derecho.

²⁶ Cea (2002) pp. 221.

²⁷

especialmente lo relativo a las cámaras de seguridad en los lugares de trabajo, con el afán de que se respetasen los derechos fundamentales de los dependientes.

El análisis que se hizo fue bastante interesante y si se quiere bastante innovador para la época: han pasado 20 años del dictamen y resto de los organismos del Estado demoraron mucho más tiempo en reconocer los derechos fundamentales de los administrados.²⁸

Si bien no todos los órganos del Estado han ido recogiendo estos lineamientos tan importantes; desde un tiempo a esta parte y de la mano de la constitucionalización del derecho, se han ido reconociendo los derechos de las personas en diversos ámbitos de su interacción con el aparato público, incluida la administración tributaria, aunque al parecer con algo más retraso que otras áreas de la vida en sociedad.

Recuérdese que sólo en el año 2.006, el Tribunal Constitucional declara inaplicable el artículo 116 del Código Tributario,²⁹ que facultaba al Director Regional del Servicio de Impuestos Internos para delegar su jurisdicción en personal subalterno. Entendemos que difícilmente puede considerarse que en aquella época el SII respetaba el derecho de los contribuyentes a la tutela judicial efectiva; se delegaba la facultad de dictar sentencia a una persona que jamás podría haberse considerado como un *“tribunal establecido con anterioridad.”*

Tan fuerte ha sido el influjo de los Derechos Fundamentales en nuestro derecho, que en el año 2.003 se dicta la ley 19.880³⁰, que regula de manera fundamental la forma en que los órganos del Estado deben comportarse en su relación con las personas. Si bien la dictación de la ley no tiene un efecto definitivo, ha ido

²⁸ Dicho sea de paso, el Estado es al gran incumplidor del respeto de los DDFF, nada más ver el tema de las contrataciones en los servicios públicos.

²⁹ Sentencia Tribunal Constitucional Rol 681-2006

³⁰ La ley 19880, fue publicada en el Diario Oficial, el 29 de Mayo de 2.003: Establece las bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de la administración del estado.

acercando a los administrados la certeza de que el Estado no puede ni debe pasar impunemente por sobre sus derechos.

Ahora bien, el SII no se ha mantenido al margen de este influjo de los DDFF, puesto que aun antes de la ley 20.420, que establece los derechos de los contribuyentes en el Código Tributario, había dictado la Circular 41 de 2006, la que recogía y analizaba los derechos esenciales que las personas tienen en su interacción con lo autoridad fiscal.

Como hemos dicho, los DDFF de las personas deben ser consideradas como un freno o cortapisa al poder omnímodo de los órganos del Estado. Esto no es una divagación sin importancia.

Para este análisis, es necesario considerar que nuestro ordenamiento jurídico no solo tiene obligaciones de carácter interno con los DDFF, sino también importantes compromisos internacionales, que figuran en los tratados internacionales aprobados y reconocidos en Chile, al tenor de lo dispuesto en el artículo 5 inciso 2° de la CPR, que dicho sea de paso es una norma fundamental de nuestro derecho y que esperamos sea recogida de la misma manera en el texto constitucional que se empezará redactar.

31

Ahora bien, considerando la existencia de estos derechos fundamentales, resulta importante determinar la forma en que éstos deben interactuar con la acción del Estado y la forma en que deben interpretarse las normas jurídicas en este escenario.

³¹ Nuestro país ha sido demandado en varias oportunidades ante organismos internacionales y ha sido condenado en otras varias ocasiones. Para una estadística más acabada consultar: <https://www.corteidh.or.cr/jurisprudencia-search.cfm?lang=es&id=8>. Última visita: 13-03-2023.

Criterios civilistas de interpretación³² como los indicados en los artículos 19 al 24 del Código Civil, no son suficientes para hacer frente a las realidades actuales, especialmente considerando la fiscalización y auditoría tributaria, en la que interviene una entidad dotada de un gran poder e información, frente al contribuyente, que en muchas oportunidades no tendrá las herramientas suficientes para enfrentar la acción del ente fiscalizador, el que cuenta con personas altamente informadas y constantemente capacitadas.

Solo es necesario considerar que en Chile casi el 96% de las empresas son micro y pequeñas, a las que por definición les es difícil contar con la asesoría contable, financiera y tributaria de calidad para enfrentar escenarios complejos de fiscalización tributaria³³. En estos casos siempre será *David contra Goliat*.

A lo anterior, debemos sumar que muy pocas liquidaciones de impuestos terminan con reclamo ante los tribunales tributarios y aduaneros, en adelante TTA, lo cual torna trascendente la presente investigación y la necesidad de compensar los poderes de la administración tributaria.

Nos parece innecesario ahondar en el hecho que los DDFF, su alcance y respeto, no pueden ser interpretados con criterios eminentemente civiles; la interpretación de las normas jurídicas sobre derechos deben hacerse en el marco de la Constitución y de los tratados sobre DDFF.

A esto es lo que se refiere la doctrina del “bloque de constitucionalidad el que –a grandes rasgos– estaría constituido por: a) los derechos que la carta fundamental explicita sin taxatividad; b) los que asegura el derecho internacional por medio de los principios de *ius cogens*; c) los que asegura el derecho convencional internacional de

³² El Código Civil entra en vigencia el 01 de Enero de 1857 y las reglas de interpretación de la ley se han mantenido sin variación desde entonces

³³ https://www.sii.cl/estadisticas/empresas_tamano_ventas.htm. Última visita: 13-03-2023

*derechos humanos y derecho internacional humanitario; d) los que asegura el derecho internacional consuetudinario.”*³⁴

En el caso de nuestro país, la doctrina del bloque de constitucionalidad y de control de convencionalidad, implica que *“el control de convencionalidad (en el ámbito interno), consiste en el deber de los/as jueces/zas, órganos de la administración de justicia y demás autoridades públicas, de realizar un examen de compatibilidad entre los actos y normas nacionales y la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH), sus protocolos adicionales, la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (Corte IDH) y demás instrumentos del sistema interamericano.”*³⁵

Lo anterior, importa necesariamente que las autoridades chilenas, incluidos por cierto los funcionarios del SII, deben analizar si los actos que realizan son compatibles, o en su caso, si éstos podrían llegar a constituir una vulneración de los derechos garantizados en los instrumentos ya señalados.

EN SÍNTESIS, lo que venimos señalando, es que los contribuyentes, ya como personas naturales, ya como cuerpos intermedios de la sociedad cada vez que acuden al SII, lo hacen en calidad de sujetos dotados de derechos fundamentales y que emanan directamente de su condición de personas y tales derechos deben ser puestos en el centro de todas las actuaciones del poder, pues tales derechos como dijimos son el freno hacia la conducta de los entes gubernativos; la que en ocasiones se puede tornar abusiva, arbitraria y lesiva a los DDFP.

³⁴ **ANUARIO DE DERECHOS HUMANOS**, No. 11, 2015, pp. 157-169 Constanza Núñez Donald / Bloque de constitucionalidad y control de convencionalidad en Chile: avances jurisprudenciales

³⁵ Idem

4. TUTELA JUDICIAL EFECTIVA

El estudio de los DDFF; su establecimiento, su configuración, su reconocimiento, etc. son temas de suyo importantes, a los que quisiésemos dedicar más tiempo, pero el enfoque de esta parte del trabajo se limitará solo a un somero análisis al derecho a la defensa y específicamente a los aspectos que configurarían una tutela judicial efectiva.

El derecho en comento, junto a otras garantías se encuentra establecido en la CPR, específicamente en el artículo 19 N°3, cuando consagra los siguientes derechos y garantías básicas:

- **Al juez natural.** Nadie podrá ser juzgado por comisiones especiales, sino por el tribunal que señalare la ley y que se hallare establecido por ésta con anterioridad a la perpetración del hecho.

- **Derecho a la jurisdicción.** Toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado. Corresponderá al legislador establecer siempre las garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos.³⁶

³⁶ Para el derecho anglosajón Debido Proceso que proviene del Due Process of Law.

- **Legalidad.** Ningún delito se castigará con otra pena que la que señale una ley promulgada con anterioridad a su perpetración, a menos que una nueva ley favorezca al afectado.

- **Proscripción de las leyes penales en Blanco.** Ninguna ley podrá establecer penas sin que la conducta que se sanciona esté expresamente descrita en ella.

Nuestro análisis se enfocará específicamente a lo relativo a la garantía del artículo 19 N°3 inciso 5° de la CPR, esto es, al debido proceso (derecho anglosajón) o a la tutela judicial efectiva (derecho continental).

Como ha dicho el profesor Nogueira, al parecer el constituyente estimó el derecho en análisis *“en una perspectiva muy limitada y empobrecida”*³⁷ mas como el mismo señala, cualquier interpretación de la garantía, necesariamente debe ser analizada a la luz de la Constitución y de los TTII³⁸, que se entienden incorporados y que deben ser considerados como parte del bloque constitucional de derechos.

Siguiendo al profesor Nogueira podemos señalar que la garantía de la tutela judicial efectiva, contempla al menos los siguientes aspectos esenciales:

- a.- Derecho al adecuado emplazamiento;
- b.- Derecho a que el proceso sea público;
- c.- Derecho a ser asistido a tener asistencia letrada;
- d.- Derecho a la presunción de inocencia;
- e.- Derecho a un procedimiento sin dilaciones y sentencia en un plazo razonable;

³⁷ Cfr. **Nogueira** (2003) pp. 169-207.

³⁸ Nos referimos a la Convención Americana de Derechos Humanos (en adelante CADH o Pacto de San José de Costa Rica) y Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de la Naciones Unidas (PIDCP).

f.- Derecho a la prueba; y,

g.- Derecho a una sentencia fundamentada.

Para un correcto análisis del derecho a la tutela administrativa efectiva,³⁹ creemos indispensable tratar de esbozar un concepto de lo que debe entenderse como debido proceso administrativo, tópico que será analizado en el siguiente capítulo.

5. DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

El contribuyente en cuanto tal, ya en lo estrictamente legal, se le ha recocado una serie de derechos, que cobran especial importancia al momento de la fiscalización o auditoría tributaria.

Los derechos de los contribuyentes se hallan reconocidos esencialmente en los artículos 8 bis y 59, ambos del Código Tributario. Decimos esencialmente porque a lo largo del Código Tributario como de las otras leyes tributarias vigentes en el país, se establecen derechos o facultades a los contribuyentes que si bien son trascendentes, están más enraizados con otros aspectos y deberán ser abordados desde otros puntos de vista.

Por cierto, diremos también que no es uno de los objetivos de este trabajo analizar los derechos de los contribuyentes en su generalidad⁴⁰, sino solo desde la perspectiva de la prueba que en la etapa de fiscalización debe aportar el contribuyente

³⁹ El concepto tutela administrativa efectiva es un concepto desconocido al menos hasta la fecha de esta investigación.

⁴⁰ En cuanto a los derechos de los contribuyentes importante es destacar el trabajo del profesor RAFAEL MATINEZ COHEN, "Derechos de los contribuyentes y fiscalización." Editorial Thomson Reuters (contiene las modificaciones introducidas por la ley 21.210).

para que las objeciones u observaciones planteadas en la etapa de fiscalización puedan ser desestimadas.

De los numerales del artículo 8 bis del Código Tributario, en relación a la prueba solo se aprecia y resulta relevante a nuestro análisis, los numerales 19 y 8, que consagran el principio de buena fe y el de no aportación de antecedentes.

En relación a la buena fe se señala:

“19° Que se presuma que el contribuyente actúa de buena fe.”

La buena fe, es una de las bases fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico, es parte importante de nuestras instituciones y como lo ha dicho el profesor López Santa María, “[...] es un principio general del derecho.”⁴¹

La buena fe subjetiva ha sido definida por el profesor López Santa María como: *“La convicción interna o psicológica de encontrarse el sujeto en una situación jurídica regular, aunque objetivamente no sea así, aunque haya un error.”*

La buena fe está enraizada con la base misma del sistema tributario nacional, pues uno de los aspectos más relevantes en la fiscalización y cobro de impuestos es precisamente que éstos son de auto declaración.

El sistema tributario pone de cargo del contribuyente la obligación de efectuar declaración de los impuestos, generando consecuencias importantes en caso que dicha declaración se haya llevado a cabo violando la buena fe que el sistema tributario pone de manos del contribuyente.

⁴¹ López (2010) pp. 338.

Solo hay que recordar que en caso que las declaraciones sean maliciosamente falsas, se podría estimar que se ha cometido un delito tributario ⁴² ⁴³ y se aumenta a seis años la prescripción de la acción fiscalizadora según el artículo 200 del Código Tributario, en caso que no se haya efectuado declaración, o ésta sea catalogada de maliciosamente falsa o incompleta.

Ahora bien, debemos dejar constancia que en materia general, la buena fe debe presumirse y la mala fe debe necesariamente probarse. En este sentido se pronuncia el profesor Peñailillo al señalar:

“Es también generalmente aceptada la conclusión de que, salvo norma que establezca la presunción contraria, la presumida es la buena fe.” ⁴⁴

Ahora bien, aparte de ser consagrada como principio general, el inciso 2° del artículo 4°bis del Código Tributario, modificado por la ley 20.780, que establece las bases de la norma general antielusiva, en lo sucesivo (NGA), señala:

“El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes.”

Importante es considerar que además de la buena fe, el artículo 8 bis N°8 del Código Tributario establece que el contribuyente tiene el derecho de “eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados al Servicio y a obtener, una vez finalizado el procedimiento respectivo, la

⁴² Hay que recordar que la titularidad de la acción penal por delito tributario le corresponde exclusivamente al Director Nacional del SII, según dispone el artículo 7, letra g.) de la ley Orgánica del SII. Fue precisamente esta facultad la que fue largamente cuestionada cuando se investigaron los dineros pagados a políticos.

⁴³ Para un análisis del tema de la acción penal por delito tributario, revisar: Vila (2015) pp. 61-77f

⁴⁴ Peñailillo (2003) pp. 52

devolución de los documentos originales aportados. El Servicio deberá apreciar fundadamente toda prueba o antecedentes que se le presenten.”

Ahora bien, en cuanto a la tutela de los derechos de los contribuyentes, la ley estableció dos figuras bastante interesantes y que están muy vinculadas al proceso de fiscalización y auditoría tributaria; a saber:

El recurso de resguardo, previsto en el inciso 2° del artículo 8 bis N°19, modificación introducida por la ley 21.210; el que tiene como finalidad que se que se adopten las medidas de resguardo de los derechos de los contribuyentes a consecuencia de acciones u omisiones incurridas por los funcionarios del SII. Se recurre al Director Regional o al Director Nacional; y,

El procedimiento de especial de reclamo por vulneración de derechos, establecidos en los artículos 155 y siguientes. Los presupuestos de la vulneración de derechos son bastante similares al recurso o acción de protección de derechos previsto en el artículo 20 de la CPR, en cuanto es procedente por actos u omisiones, a consecuencia de actos ilegales o arbitrarios, aunque las garantías amagadas son bastante más acotadas que en la acción de protección.⁴⁵

Esto sin perjuicio, de que el contribuyente pueda interponer la acción de protección directamente ante la Corte de Apelaciones respectiva, en cuyo caso se inhibe legalmente el uso del procedimiento por vulneración.

Es importante destacar que estos mecanismos son de suyo importantes, porque no basta tener un derecho, es necesario que dicho derecho pueda ser cautelado eficientemente.

⁴⁵ **Artículo 19 N°20**, igual repartición de los tributos; **Artículo 19 N°21**, derecho a desarrollar cualquier actividad económica; y **Artículo 19 N°24**, derecho de propiedad.

6. DEBIDO PROCESO AMINISTRATIVO TRIBUTARIO / TUTELA ADMINISTRATIVA EFECTIVA

Desde la perspectiva de los administrados, resulta altamente conveniente que el proceso administrativo al igual que el proceso jurisdiccional esté regido por un procedimiento. De hecho el proceso administrativo fiscal lo está y con la dictación de la ley 19.880, ahora lo están todos los procedimientos administrativos que no contengan una norma especial.⁴⁶

Podemos decir preliminarmente que el debido proceso, será el cumplimiento del procedimiento que se establece en la ley, o particular o general.

⁴⁶ Debemos recordar también que la LDBA (19.880) opera como norma supletoria en cuanto al procedimiento, por lo que de ser insuficientes las regulaciones de un estatuto particular, podrá recurrirse a este estatuto.

Entendemos como procedimiento *“el conjunto preordenado y armónico de actos procesales.”*⁴⁷.

El profesor Quezada, en su libro “Introducción Al Derecho Procesal”, señala, refiriéndose al proceso que si *“estos actos se realizaran sin orden, al arbitrio de las partes o del Tribunal, no habría seguridad para el ejercicio de la acción o de la jurisdicción, no estaría resguardado el principio de igualdad entre las partes y del debido proceso legal.”*

Entonces, debe decirse que el procedimiento es una garantía para los administrados (contribuyentes en el caso en estudio), y su cumplimiento es el estándar mínimo esperable y exigible de la administración, que en síntesis es la encargada de llevar adelante el procedimiento, tanto en los procedimientos de fiscalización como en las auditorías tributarias.

Ahora bien, mirando esta cuestión desde el punto de vista de la administración, el procedimiento es más bien una carga, puesto que por mandato de los artículos 6° y 7° de la CPR, las autoridades deben actuar, previa investidura regular de sus integrantes y dentro del marco que establece la ley, o sea, cumpliendo con el procedimiento, generando la vulneración del mismo, las sanciones establecidas en la legislación, que se reducen esencialmente a la nulidad de derecho público del acto.

De manera que, la falta de cumplimiento del debido proceso generará; en primer lugar, la invalidación del acto administrativo; y en segundo lugar, las sanciones que la ley establece para el funcionario.

En este mismo sentido, es decir, que las normas del debido proceso administrativo al procedimiento administrativo fiscal, se pronuncia Gloria Flores, al señalar que *“los principios tienen una aplicación universal sobre el derecho, en este caso, sobre el derecho administrativo fiscal. Por ello, los principios que informan el debido proceso y establecen garantías para las personas, resultan aplicables a todo*

⁴⁷ Quezada (1993) pp. 25

tipo de procedimientos y procesos, de modo que todos los procedimientos y todos los actos del Servicio de Impuestos Internos deben conformarse con ellos.” ⁴⁸

Para el profesor Osorio el *“debido proceso es el conjunto de garantías y derechos que debe considerar un procedimiento judicial, disciplinario o administrativo, con el objeto de resguardar la libertad y autonomía de las personas, que opera como límite a las actuaciones del poder público, exigiendo la sujeción al ordenamiento jurídico como forma de evitar la arbitrariedad.”* ⁴⁹

De acuerdo a la ley, a la doctrina y a la jurisprudencia, para analizar el estándar mínimo del procedimiento administrativo, recurriremos a una sentencia citada por el profesor Osorio en la obra comentada, la que señala:

“[...] Que, además, se debe precisar que en la especie son aplicables los principios de contradictoriedad, impugnabilidad, transparencia y publicidad establecidos en los artículos 10, 15 y 16 de la aludida Ley N°19.880 que son expresión del debido procedimiento administrativo, cuyo respeto es obligatorio para los órganos del Estado, que debe regirse estrictamente por el principio de legalidad, respetando el derecho básico de los particulares de conocer, participar y defenderse en los procedimientos administrativos que se dirigen en su contra o que afectan sus intereses, única forma de garantizar que la resolución final esté revestida de legitimidad. En este aspecto, se debe enfatizar que el debido proceso administrativo constituye una manifestación del respeto del derecho a ser oído, que se materializa a través del derecho de defensa de los intereses del sujeto afectado, que debe ser observado por cualquier autoridad. En virtud del principio de contradictoriedad, los administrados tienen el derecho de formular alegaciones, defender sus intereses y aportar en el procedimiento administrativo la documentación que estimen pertinente,

⁴⁸ Flores (2017) pp. 8-42

⁴⁹ Osorio (2022), pp. 24.

*quedando por ende el órgano administrativo obligado a considerar los antecedentes al momento de emitir su pronunciamiento.”*⁵⁰

El procedimiento administrativo relativo a los impuestos, tiene por razones obvias, algunas particularidades propias de esta rama del derecho administrativo, que en esencia y como ha señalado Flores en la publicación citada precedentemente, serían los siguientes:

“(1) el derecho a ser oído, lo que supone el derecho de pedir o plantear una pretensión y el derecho a la tutela judicial;

(2) ser notificado;

(3) el derecho a contestar

(4) el derecho a la audiencia del afectado, la que debe ser bilateral en el caso de la audiencia judicial;

(5) el derecho a aportar pruebas, lo que tiene como corolario que ellas sean recibidas y examinadas;

(6) el derecho a una resolución fundada;

(7) el derecho a que se resuelva dentro de un plazo razonable;

(8) el derecho a que el juez, tribunal u órgano competente sea independiente e imparcial, y fuera establecido con anterioridad por la ley;

(9) el derecho a impugnar lo resuelto o derecho al recurso, lo que implica la posibilidad de revisión de lo decidido por una instancia superior igualmente imparcial y objetiva.”

⁵⁰ Sentencia de la Excm. Corte Suprema, Rol N°12907-2018, c. 34°. Citada por profesor (Osorio) 2022, pp. 13.

Si bien la profundidad del tema del procedimiento administrativo fiscal y sus fundamentos, daría lugar a varias líneas de investigación, debemos circunscribirnos al tema de la prueba y de su ponderación.⁵¹

Ahora bien, el Código Tributario, en relación a la prueba en instancias de auditoría o fiscalización, no señala claramente qué es lo que debe probarse, la etapa del procedimiento en que probarse, la forma en que debe producirse la prueba y su forma de valoración.

La ley tributaria al parecer ha estimado que la oportunidad para aportar las probanzas, es luego de efectuada la notificación, al tenor de lo dispuesto en el artículo 60 del Código Tributario (requerimiento de antecedentes), al momento de la citación del artículo 63 del mismo cuerpo legal y en la etapa de la RAV del artículo 123 bis del Código Tributario.

Si bien de las normas citadas no existe otra interpretación válida respecto de la oportunidad en que deben aportarse las pruebas, entendemos que la falta de claridad no puede ser suplida mediante normas infra-legales, mas a su falta, bienvenidas son las circulares dictadas por el fiscalizador, aunque algunas van bastante más allá que una simple regulación procedimental.

Ahora en el ámbito de la prueba, tampoco las normas señalan la forma en que debe ponderarse la prueba en el procedimiento administrativo fiscal.

Si bien el artículo 132 señala que en el procedimiento jurisdiccional la prueba será apreciada por el juez del TTA conforme a las reglas de la sana crítica⁵², creemos

⁵¹ El trabajo de Gloria Flores es muy interesante respecto del procedimiento administrativo fiscal.

⁵² A fin de analizar el concepto de sana crítica se puede analizar el trabajo del profesor RODRIGO CERDA SAN MARTÍN, quien hace un interesante análisis de la prueba en el procedimiento criminal, cuando aún la reforma procesal penal no estaba implementada a cabalidad.

que por la ubicación en el texto, solo puede darse aplicación a los procedimientos seguidos ante los tribunales y no en las etapas de fiscalización y auditoría tributaria.

Dicho lo anterior, para solucionar el problema de la ponderación de la prueba en los procedimientos administrativos de fiscalización o auditoría tributaria, no existiendo norma expresa, debe recurrirse a la ley 19.880, la que en su artículo 35, dispone que la prueba debe ser analizada en conciencia.

Se pondera en conciencia cuando “[...] la ley no establece regla alguna para la apreciación de las pruebas, por lo tanto la libertad probatoria es absoluta, incluyendo la valoración de los medios de prueba.”⁵³

Haremos una pequeña disociación en lo que venimos hablando.

Hay un tema que es bien importante en cuanto a la justificación del gasto. Si bien el concepto y alcance del gasto varió sustantivamente con la ley 21.210, no es menos cierto que en la etapa de fiscalización se solicitará que se acredite fehacientemente que los gastos son necesarios para producir la renta, ya sea en el mismo ejercicio o en ejercicios futuros.

Respecto de los gastos internacionales el artículo 31 inciso 2° de la ley de la renta, en la parte pertinente dispone:

“[...] Aun en el caso que no exista el respectivo documento de respaldo, la Dirección Regional podrá aceptar la deducción del gasto si a su juicio éste es razonable y necesario para la operación del contribuyente, atendiendo a factores tales como la relación que exista entre las ventas, servicios, gastos o los ingresos brutos y el desembolso de que se trate de igual o similar naturaleza, de contribuyentes que desarrollen en Chile la misma actividad o una semejante.”

Surge la pregunta entonces, si la prueba en conciencia le permite al fiscalizador cierta flexibilidad en su análisis, en el caso que no se cuente con la

⁵³ Cerda (2009) pp. 27.

documentación original sino con una simple copia, ¿no debiese aplicarse el mismo principio que el establecido en la ley para los gastos internacionales?; o será que las instrucciones del SII son una especie de camisa de fuerza que le impiden la maniobrabilidad y justicia en las decisiones. Resulta poco razonable pretender que una entidad que genera recursos lo haga sin ninguna especie de gasto.

Empero lo dicho hasta aquí y considerando que la prueba debe ser analizada en conciencia, bajo ninguna circunstancia puede pretenderse que los actos terminales puedan carecer de fundamentación, puesto como se dijo anteriormente, citando a la profesora Accatino, la fundamentación es un rasgo distintivo de las democracias. Analizar la prueba en conciencia no proscribire la fundamentación. Es más, la fundamentación es precisamente el mecanismo con el que se proscribire la arbitrariedad. Además y pese a las razones doctrinales existentes en torno a la fundamentación de los actos terminales, es la propia LPBA, la que en el artículo 41 establece la obligatoriedad de la fundamentación de las resoluciones.

Así al menos lo ha entendido nuestra jurisprudencia al señalar: “[...] *la circunstancia de que la autoridad administrativa pueda apreciar en conciencia el mérito probatorio de los medios de prueba producidos en un procedimiento administrativo, no significa, tal como lo precisa la doctrina, que no debe quedar consignado en el acto decisorio los antecedentes o razonamientos que han conducido a la autoridad a dar por establecidos los hechos respectivos, toda vez que lo contrario importaría confundir discrecionalidad que conceder el ordenamiento jurídico con arbitrariedad.*”⁵⁴

Un tema aparte y realmente importante es la fundamentación de los actos administrativos emanados del SII, lo anterior conforme a lo dispuesto en la ley de procedimientos administrativos. La regla general es que en las liquidaciones de impuestos no se razona convenientemente respecto al porqué se admiten algunos

⁵⁴ Sentencia Corte Suprema Rol N°3210-2011, citada por Osorio (2022) pp. 557.

antecedentes y se rechazan otros y tampoco la fundamentación jurídica de la forma en que en el caso concreto deben aplicarse las normas jurídicas.

A MODO DE RESUMEN, en los textos consultados no existe claridad en cuanto a la forma en que debe producirse y ponderarse la prueba para el debido proceso o tutela administrativa efectiva. Nos atrevemos a decir en todo caso, que la ponderación de la prueba debe hacerse de manera que permita al contribuyente aportar la mayor cantidad de antecedentes posibles, que no se le pidan documentos o antecedentes que ya obran en poder de la administración y que cada parte deba aportar al procedimiento las pruebas y antecedentes que le permitan demostrar la verdad a la que adhieren en el proceso administrativo, especialmente considerando la buena fe de las partes, eso será en buenas cuentas para nuestra investigación una *tutela administrativa efectiva*.

Ahora bien, la interpretación que se ha dado al artículo 21 del Código Tributario, en vez de aclarar estos temas los oscurece como veremos un poco más adelante.

7. LA PRUEBA. ASPECTOS GENERALES

Todo este camino en la investigación está absolutamente enraizado con la prueba. En general la prueba es analizada desde el punto de vista del proceso jurisdiccional y ocasionalmente desde el punto de vista administrativo.

La doctrina del derecho procesal se ha encargado de llenar varias bibliotecas con este tópico y las concepciones van variando conforme van variando los tiempos.

Para el gran procesalista italiano Michele Taruffo, la *“prueba es el instrumento que usan las partes desde hace siglos para demostrar la verdad de sus afirmaciones, y del cual se sirve el juez para decidir respecto a la verdad o falsedad de los enunciados fácticos. En términos muy generales, se entiende como prueba cualquier instrumento, método, persona, cosa o circunstancia que pueda proporcionar información útil para resolver dicha incertidumbre.”*⁵⁵

La prueba será también el mecanismo que se usará en el procedimiento administrativo fiscal para clarificar las dudas que tiene la administración respecto de un tópico en particular.

Hay que recalcar que en el procedimiento administrativo sobre impuestos no existe norma legal respecto de la forma de apreciar la prueba ni a los medios de prueba que pueden usarse, por lo que nuevamente debemos recurrir a la ley LBPA, la que en su artículo 35 dispone que los hechos *“podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho.”*

Se ha discutido si se puede rendir prueba testimonial en el procedimiento administrativo y se ha resuelto afirmativamente esta pregunta y la jurisprudencia así lo ha ratificado.⁵⁶

⁵⁵ Taruffo (2009) pp. 59.

⁵⁶ Osorio (2022) pp.559.

Diremos en consecuencia, haciendo énfasis en uno de los aspectos de ella, que la prueba en el procedimiento administrativo tributario es todo elemento de convicción que el contribuyente, o en su caso el SII, aportan en las etapas de fiscalización o auditoría tributaria con la finalidad de responder los cuestionamientos que el SII le ha formulado a las declaraciones presentadas o a la falta de declaración.

Ahora bien, la doctrina especializada ha establecido que el impulso procesal en la prueba le corresponde a la administración y no puede ser de otra manera, porque la ley ha establecido plazos para llevar a cabo las actuaciones (vg. artículo 59) y el mismo SII en sus circulares se ha autoimpuesto plazos para resolver (v.gr. RAV).

8. LA PRUEBA. CARGA Y PESO DE LA PRUEBA

En general las partes en el proceso -jurisdiccional o administrativo- se encuentran en la situación de tener que probar sus proposiciones fácticas; de suerte tal que la falta de prueba o una prueba insuficiente, podría ocasionar la sanción más gravosa: una sentencia o resolución desfavorable a sus pretensiones.

A lo anterior hace referencia la teoría de la carga de la prueba u *onus probandi*.

Para Diego Andrade y para nosotros “[L]a carga de la prueba u *onus probandi* es una institución universal, de antigua data, y de la mayor importancia en el ejercicio de la función jurisdiccional.”⁵⁷

Agregamos que su aplicabilidad también debe ser analizada desde el punto de vista del procedimiento administrativo fiscal, especialmente cuando éste en algunas oportunidades tendrá una gran incidencia en la determinación final de los impuestos a que estará afecto un contribuyente.

Ahora bien y como bien señala Andrade en su memoria: “[P]ara entender la importancia de la carga de la prueba resulta ilustrativo, e incluso necesario, diferenciar las dos funciones o dimensiones que la referida institución envuelve. En este sentido, respecto de la carga de la prueba es posible distinguir entre: regla de distribución de la carga de la prueba o carga de la prueba formal, por un lado, y regla de juicio o carga

⁵⁷ Andrade (2.014) pp. 10.

de la prueba material.” Esta última dimensión está ligada al concepto *non liquet*⁵⁸ y, por cierto, en este trabajo solo nos referiremos a la primera dimensión.

La carga de la prueba en su primera dimensión o en la dimensión del *onus probandi*, resulta de trascendental importancia y de la determinación de la distribución de su carga nos ocuparemos en las líneas que siguen, haciendo al lector una importante observación: el objetivo de nuestra exposición, nos es analizar en sí la teoría de la carga de la prueba, sino como un medio para entender la forma en que se ha estado interpretando el artículo 21 del Código Tributario.

En la actualidad y como la mayoría de los ordenamientos jurídicos la carga de la prueba se halla establecida, en mayor o menor medida en el ordenamiento jurídico de que se trata.⁵⁹ Ahora, la regla general es que habrá una definición de carácter abstracto, la que le concede a las partes, a priori, el conocimiento de a quién le corresponde probar y qué debe probarse.

Respecto de este punto y como bien explica Andrade, existen distintas teorías o criterios en relación a la forma de atribuir la carga de la prueba; a saber:

- Condición procesal de las partes (demandante o demandado);
- Circunstancia de quien alegue o niegue un hecho;

⁵⁸ “El *non liquet* (“no está claro”) consiste en una facultad, que antiguamente se utilizaba en Roma, y que le permite al juez no pronunciarse sobre el fondo del asunto sometido a su conocimiento, en aquellos casos en que existe duda o incertidumbre respecto de los hechos materia del juicio. En consecuencia, el juicio queda irresuelto a la espera de nuevas probanzas que permitan disipar la duda o incertidumbre.” Hemos copiado textualmente la cita 45 que Andrade (2.014) hace en la página 11.

⁵⁹ P.ej. en derecho del trabajo en los juicios de despido deben acreditarse los hechos invocados en la comunicación que debe remitirse de acuerdo al artículo 162 del Código del Trabajo. A consecuencia de lo anterior, en los juicios de auto despido, al trabajador le corresponderá acreditar los hechos invocados. Muchos jueces del trabajo en ausencia de carta por parte del empleador acceden sin más a las demandas de despido.

- Criterio que impone al demandante la prueba de los hechos en que se basa su pretensión y al demandado, en los que basa sus defensas;
- Teoría de la normalidad;
- Teoría de la naturaleza de los hechos (constitutivos, impeditivos, extintivos y modificativos); teorías normativas (entre ellas la de facilidad probatoria); y,
- Etc.

Así, en relación a nuestro artículo 1.698 del Código Civil, éste adoptaría el criterio de normalidad (teniendo la carga de probar quien alega una cuestión ajena o distinta a la normalidad) o el criterio de la naturaleza de los hechos (constitutivos, impeditivos, extintivos y modificativos, teniendo la carga de probar los mismos quien alega cualquiera de ellos).

En cuanto a la naturaleza jurídica o criterio empleado por el artículo 21 del Código Tributario, es una cuestión que analizaremos en las restantes líneas de esta investigación.

El artículo 21 del Código Tributario, en sus inciso 1° y 2° señalan 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.

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

anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero.”

9. LA IRRUPCIÓN DE LAS NUEVAS TECNOLOGÍAS EN EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA Y DE AUDITORÍA TRIBUTARIA

Desde hace bastantes años los procesos internos del SII, como los actos de declaración y pago de los impuestos, han incorporado bastante tecnología, lo que a nuestro entender es una cuestión fundamental en el mundo moderno y que hace que el Servicio esté a la vanguardia de los organismos públicos del país. No debemos olvidar que como institución pública es reconocido regularmente por entregar un servicio innovador, centrado en los usuarios y esencialmente moderno y modernizador.⁶⁰

Hace bastantes años el SII ofrece a los contribuyentes propuestas para el pago de los impuestos a las que solo hace falta un click para ser aprobada, cuenta con el registro de compraventas electrónico (RCV) y requiere que los contribuyentes entreguen una cantidad importantísima de declaraciones juradas (en adelante DDJJ)⁶¹.

⁶⁰ Revisar algunos de los premios antiguos entregados: https://www.sii.cl/sobre_el_sii/acerca/premios_SII.htm

⁶¹ Para revisar las DDJJ del AT 2.023 consultar en: https://www.sii.cl/ayudas/ayudas_por_servicios/2120-formularios_y_plazos_2023-2171.html

En el RCV se registran una parte importante de las transacciones del país, las que reflejan no solo los montos de las operaciones sino las partes involucradas en la misma (razón social, rut, domicilio, etc.), dejando abierta la posibilidad de analizar por ejemplo si por las mentadas operaciones se pagaron los impuestos, si el proveedor imputó al débito el crédito, si las operaciones son reales, etc.

Por su parte las DDJJ, dan cuenta de una cantidad importante de información: sueldos pagados; retiros, remesas o distribuciones; operaciones internacionales; retenciones; sueldos; bienes raíces arrendados; y un gran etc.

Del mismo modo, en las enajenaciones de propiedades los notarios y conservadores de bienes raíces deben llenar el Formulario 2890, con el que dejan constancia instantánea de las ventas de las mismas.

En síntesis, el SII cuenta con una cantidad importantísima de información, que afortunadamente les ha facilitado las labores de fiscalización, haciendo de éste, una institución bastante eficiente y esencial en la recaudación del país.

Ahora bien, frente a este mar de información en una auditoría tributaria o fiscalización se encuentra el contribuyente, que si cuenta con asesoría especializada, podrá hacer frente al proceso de fiscalización con mayor o menor éxito, pero de no contar con ella, la fiscalización será un verdadero sortilegio: una cumbre difícil de alcanzar.

En este último caso y como se esbozó en capítulos anteriores, será verdaderamente una proeza de David contra Goliat.

Este tópico es interesante sea analizado al momento de ponderar la prueba que deberá aportar el contribuyente.

10. BONUS TRACK.DECLARACIÓN DE CONTABILIDAD NO FIDEDIGNA

Es necesario considerar dentro de esta investigación, con la finalidad de circunscribir el debate en discusión en torno a quién corresponde probar en materia tributaria, analizar si el SII para prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente, debe efectuar una declaración formal de que su contabilidad es “no fidedigna.”

“El inciso 2° del artículo 21 del Código Tributario señala:

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

anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero.”

Al parecer y considerando un análisis previo, el SII debería efectuar una declaración de que la contabilidad del contribuyente es no fidedigna para prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados por el contribuyente y liquidar un impuesto distinto al que arrojen esas declaraciones.

Metodológicamente hablando, para delimitar el alcance de esta hipótesis, procederemos:

En primer lugar, a buscar un concepto de contabilidad fidedigna;

En segundo lugar, revisaremos las normas jurídicas que contiene el Código Tributario respecto de este tema; y,

Por último, buscaremos la postura del SII en torno al tema.-

Analizaremos a continuación el tema de este capítulo.

El artículo 17 del Código Tributario señala:

“Toda persona que deba acreditar la renta efectiva, lo hará mediante contabilidad fidedigna, salvo norma en contrario.”

Surge entonces de manera inmediata la pregunta de qué es lo que debe entenderse por contabilidad fidedigna.

En general hay bastante opacidad en este tema, entendemos que no por una decisión de política legislativa, sino más bien porque no se ha vislumbrado en toda su dimensión la enorme importancia de esta calificación.

Para el SII es **contabilidad fidedigna**, *“aquella que se ajusta a las normas legales y reglamentarias vigentes y registra fiel, cronológicamente y por su verdadero*

monto las operaciones, ingresos y desembolsos, inversiones y existencias de bienes relativos a las actividades del contribuyente que dan derecho a las rentas efectivas que la ley obliga a acreditar.” ⁶²

Surge del mismo modo y con igual fuerza, la pregunta de cuáles son las normas legales y reglamentarias de las que habla el concepto indicado. Aquí, al parecer hay un consenso que las normas reglamentarias serían aquellas que dicta el Colegio de Contadores; lo anterior, por el expreso mandato del artículo 13 letra g.) de la Ley 13.011, que crea el Colegio de Contadores. La disposición legal faculta a su Consejo General para establecer normas relativas al ejercicio profesional. Son precisamente esas normas las que establecen cuáles serían las normas de contabilidad aceptadas en el país.

Por lo tanto, podríamos decir con bastante certeza que las normas de contabilidad vigentes en el país, son aquellas que determina el Colegio de Contadores y podrá estimarse que la contabilidad es fidedigna en la medida en su confección se haya seguido con aquellos lineamientos.

Importante en este punto es destacar que la Circular 8 del año 2.000 del SII, ha señalado a propósito de la justificación de inversiones cuando puede estimarse que una contabilidad es no fidedigna:

“En cambio, si en la contabilidad hecha valer, aparece presuntamente el origen de los fondos con que se han solventado los gastos, desembolsos, o inversiones, para establecer su carácter de fidedigna debe analizarse con especial cuidado, entre otros, el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1º) Que las anotaciones que en ellos aparecen, hayan sido hechas cronológicamente, es decir, a medida que se desarrollan las operaciones.

⁶² Diccionario Básico Tributario Contable SII, disponible en internet en: https://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_a.htm. Última revisión: 13-03-2023

La falta de cumplimiento de este requisito no acarrea en todos los casos la pérdida del valor probatorio de la contabilidad, cuando concurren otras circunstancias que permitan tenerla por fidedigna.

De este modo cuando los libros de contabilidad hubiesen sido timbrados con posterioridad a las operaciones que en ellos se registran, el revisor no negará por esta sola circunstancia la fidedignidad de tal contabilidad, especialmente si ésta guarda la debida correspondencia y armonía con la documentación sustentatoria del contribuyente y otros antecedentes en poder del Servicio.

En el caso anterior se encuentra aquel contribuyente que, por ignorancia, no llevare contabilidad alguna y que luego de ser requerido, citado o notificado por el Servicio, presentare una contabilidad, en el plazo que para ello se le confiera por el revisor, el cual no podrá ser inferior a treinta días.

Como es obvio, no procederá negar valor probatorio, por no estar timbrados oportunamente, a aquellos libros que han sido extraviados por el contribuyente, cuando éstos han sido legalmente reconstituidos en la forma prevista en el N° 16 del artículo 97° del Código Tributario, siempre que exista la documentación sustentatoria pertinente.

2º) Que éstas se encuentren respaldadas con documentación fehaciente e idónea según la naturaleza de las mismas.

De este modo cuando la documentación no sea fidedigna o no cumpla con los requisitos y formalidades que la ley exige en ciertos casos (facturas, notas de débito, etc.) la contabilidad pierde su valor probatorio.

3º) Que no existan omisiones en la contabilización de las operaciones realizadas que puedan alterar la información contenida en los registros, como por ejemplo, falta de contabilización de ventas, gastos, ingresos, compras, cancelaciones, etc.”

Ahora bien, es importante considerar que el SII en las citaciones y liquidaciones que se efectúan en el marco de procedimientos de auditorías tributarias en la

Dirección Regional Maule, no hace una declaración expresa en orden a que la contabilidad es no fidedigna.

Es necesario que tener presente que la ley 21.210, efectuó importantes modificaciones a los artículos 124 y 132 del Código Tributario.

En la primera de las normas, se incorpora un inciso final, el que dispone:

“La resolución que califica las declaraciones, documentos, libros o antecedentes como no fidedignos conforme al inciso segundo del artículo 21 será reclamable conjuntamente con la resolución, liquidación o giro en que incida.”

Por su parte, la segunda de las normas fue modificada mediante la incorporación de un inciso final, el que es del siguiente tenor:

“En los reclamos que recaigan sobre la resolución que califica las declaraciones, documentos, libros o antecedentes como no fidedignos conforme al inciso quinto del artículo 124, el Tribunal Tributario y Aduanero podrá dejar sin efecto la respectiva resolución por falta de fundamentación.”

No cabe duda que, con las modificaciones antes señaladas, en la actualidad es obligatorio para los fiscalizadores del SII -antes también lo era-, efectuar la declaración de que la **CONTABILIDAD ES NO FIDEDIGNA**. Todo lo anterior se halla profundamente concatenado con el principio de buena fe y del trato que debe darse a los contribuyentes a este respecto.

Ahora bien, es necesario considerar que la Jurisprudencia del SII, desde hace mucho tiempo considera obligatorio que se efectúe la mentada declaración, al señalar:

“En el ámbito operativo, si bien la impugnación de una contabilidad por no ser fidedigna está liberada de cualquier formalidad, ella debe ser fundada. Esto significa que no basta al efecto la mera suposición o creencia de omisiones o anotaciones indebidas en la contabilidad, sino que deben invocarse antecedentes ciertos y

concretos de los cuales se desprenden las supuestas anomalías, y además dejarse constancia expresa de ellos en la respectiva citación y liquidación, para permitir de ésta manera que el contribuyente al momento de interponer el reclamo conozca las impugnaciones del Servicio que debe desvirtuar con pruebas suficientes.

Así las cosas, resulta poco entendible que los funcionarios del SII efectúen liquidaciones de impuestos sin haber efectuado previamente la declaración antes indicada.

En el mismo sentido e indicando la existencia de una presunción de legalidad se pronuncia el profesor Martínez (2020)⁶³, quien agrega que el SII para destruir dicha presunción deberá acreditar que la contabilidad es no fidedigna.

CAPÍTULO III. CONCLUSIONES.

NUESTRA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 21 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

A lo largo de este trabajo hemos podido establecer que existe de parte del SII y de los Tribunales Superiores de Justicia consenso en que la prueba en materia tributaria en la etapa administrativa le corresponde íntegramente al contribuyente.

Si bien los oficios analizados no aportan mucho a llegar a la conclusión indicada, si lo hacen las liquidaciones de impuestos que se analizan en las sentencias

⁶³ Martínez (2020) pp.59

y las posturas expresadas por los abogados del SII en sus alegaciones en los tribunales.

Como se indicó esta circunstancia tiene el carácter de irrefutable y de verdad científica.

Ahora bien, creemos que las posturas expresadas adolecen de serios y graves defectos, pero en especial que han asumido como un mantra dicha interpretación y la asumen como la única válida respecto del tema.

La interpretación dominante no adhiere a ninguna de las teorías de la carga de la prueba esbozadas en el capítulo respectivo; a lo anterior, debe sumarse de manera importante y trascendental, el hecho de que las liquidaciones y sentencias asumen dicha postura sin una adecuada fundamentación; sin indicar cuáles serían los argumentos jurídicos para llegar a la decisión, lo cual por cierto es obligatorio en nuestro derecho y generará las sanciones que establece la CPR.

A consecuencia de lo dicho, no existe una razón jurídica para apartarse de teorías tradicionales de la carga de la prueba e imponer a raja tabla que toda la prueba debe ser de cargo del contribuyente, máxime si en una cantidad importante de las veces, lo que se cuestiona es la buena fe del contribuyente (la buena fe se presume), de suerte tal, que corresponderá al SII hacerse cargo de probar la mala fe, declarando que la contabilidad es no fidedigna.

Desde otro punto de vista, el criterio interpretativo, ni siquiera puede ser sostenido dogmáticamente, pues resulta lógico que en el marco de una fiscalización por una declaración de impuestos o la falta de ella, se pida al contribuyente que acredite los antecedentes en que se funda su declaración, mas no puede pedírsele que se haga cargo de los antecedentes que dicen relación con un tercero, lo cual, carece de lógica.

No dudamos que tal vez la realidad haya llevado a los intérpretes a esa conclusión en algún momento histórico pretérito, pero como pudimos esbozar también con anterioridad, las normas jurídicas aplicadas a un caso concreto deben ser analizadas con criterios de actualidad.⁶⁴

En estos días, existen criterios o asertos que van precisamente en la dirección contraria a la interpretación dominante, la que se enfrenta a una realidad también incuestionable, cual es, que las personas estamos dotadas de una serie de derechos fundamentales que deben funcionar como un freno al poder del Estado que por definición es enorme. La interpretación de la que venimos hablando va en la dirección opuesta, pues la *da más poder al poder*. Ese poder podría llevar a la administración tributaria a privar de parte del patrimonio al contribuyente, lo cual por cierto no es una cuestión baladí, por el contrario, en ocasiones puede ser una cuestión fundamental: de vida.⁶⁵

En la fiscalización o auditoría tributaria el SII tiene ese freno infranqueable que la doctrina ha llamado DDFF, de los cuales está dotado el contribuyente en su calidad de persona.⁶⁶ Dentro de los derechos con que cuenta el contribuyente está precisamente el de tutela administrativa efectiva, el que hemos intentado conceptualizar en líneas anteriores de este trabajo.

Uno de los derechos básicos con que cuenta el contribuyente es que solo se le obligue a aportar en instancias administrativas la prueba que corresponda de acuerdo

⁶⁴ Todas las ciencias y artes asumen los que venimos diciendo. Sería como pedirle al pintor de este siglo que nos pinte bodegones o al arquitecto que después del terremoto nos diseñe una copia del edificio estilo francés que se cayó.

⁶⁵ Si la liquidación se realiza sin cumplir los requisitos legales (sin fundamentar las decisiones como regularmente ocurre) podría estimarse que ha habido una expropiación sin ley que lo autorice (Artículo 19 N°24 de la CPR)

⁶⁶ Las personas ficticias se encuentran integradas por seres de carne y hueso y se proyectan en las entidades que crean al amparo de nuestra CPR y de las leyes que regulan la materia.

a sus pretensiones y no toda la prueba respecto de todos los hechos que pudieran obrar en su beneficio.

La interpretación dominante ha llevado a graves desaciertos y aberraciones jurídicas como la de pedirle a un contribuyente que acredite que la persona que le emitió la factura no es un traspasador de IVA Crédito Fiscal. Se le pide a un contribuyente el acreditar un hecho negativo, el que como sabemos es de prueba imposible: los hechos negativos no se prueban. En el caso comentado es el SII quien debe acreditar que el emisor de la factura no tiene operaciones reales y es un simple vendedor de IVA.

A lo anterior, debe agregarse que en la actualidad el SII mantiene en sus servidores una cantidad importantísima de información respecto de los contribuyentes con la que puede enfrentar la fiscalización con mayor facilidad que hace 35 años cuando la tecnología no era tan importante. Prueba de lo dicho, es la cantidad importante de fiscalizaciones que operan de manera automática cerca de los plazos de prescripción, en las cuales ni siquiera se realizan requerimientos de antecedentes (Artículo 60 CT), sino que se inician con una citación del artículo 63 del CT. Nadie más que el SII cuenta con una amplia disponibilidad de información y debe ponerla al servicio de su capacidad recaudatoria para con ello respetar los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Finalmente entonces, nuestra postura es que cada parte deberá acreditar o aportar para acreditar los hechos que se busca desentrañar en el procedimiento de auditoría, debiendo el SII mantenerse en una suerte de objetividad, tal como el Código Procesal Penal obliga al Ministerio Público en sus investigaciones. A lo anterior debe agregarse que los contribuyentes siempre deben ser tratados asumiendo buena fe en su actuar. No pocas veces nos ha dado una impresión completamente distinta.

Nuestra postura en torno al tema en análisis es que a cada parte le corresponde acreditar sus pretensiones en el procedimiento administrativo fiscal, y el

artículo 21 del Código Tributario, no debe ser considerado como una repetición del artículo 1698 del Código Civil ni como una norma de peso o carga particular (el efecto es el mismo), sino como una norma particular que debe respetar los derechos esenciales de los contribuyentes y deben ser promovidos y respetados por todos los Órganos del Estado.

Ahora bien, como indicamos en líneas precedentes todas estas confusiones se han producido porque no existe en el país un procedimiento tributario como sí lo tienen los procedimientos jurisdiccionales; tal vez, va siendo tiempo que nuestro país se ponga pantalones largos en estos temas, la claridad en el procedimiento traerá precisamente certeza jurídica y evidentemente se podrán aplicar los recursos que se ahorrarán a temas realmente importantes.

Lo anterior constituye nuestra propuesta de solución.

REFERENCIAS

CEA EGAÑA, José Luis. *“Derecho Constitucional Chileno.”* Tomo I. Editorial de la Universidad Católica de Chile, Santiago, Chile, año 2002.

CERDA SAN MARTÍN, Rodrigo. *“Valoración de la prueba. La sana crítica”*. Ediciones Librotecnia. Año 2.009.

COUTURE, Eduardo. *“Vocabulario Jurídico”* Editorial Buenos Aires. Año. 2010.

GUASTINI. Riccardo. *“Distinguiendo. Estudio de teoría y metateoría del derecho.”* Editorial Gedisa. Año 1.999.

GUZMÁN BRITO, Alejandro. *“Las Reglas del Código Civil de Chile sobre la Interpretación de las Leyes.”* Editorial Nexis Nexis. Año 2.007.

IRRARAZABAL, Jaime; **SHÜTZ**, Benjamín; **SELAMÉ**, Francisco. *“Fiscalización tributaria.”* En revista de Derecho de la Empresa de la Universidad Adolfo Ibáñez, pág. 81-96. Año 2.006.

LOPEZ SANTA MARÍA, Jorge. *“Los Contratos. Parte General.”* Editorial Legal Publishing. Año 2010.

MARTINEZ COHEN, Rafael. *“Derechos del Contribuyente y Medios de Fiscalización”* Editorial Thomson Reuters. Año 2.020.

NOGUEIRA ALCALÁ, Humberto. *“El debido proceso en la Constitución y en el sistema interamericano”*. Editorial Librotecnia, Año 2.007.

NOGUEIRA ALCALÁ, Humberto. *“La constitucionalización del proceso: al acceso a la jurisdicción, tutela judicial efectiva o debido proceso.”* pp. 169-207. VVAA en

Constitucionalización del derecho chileno. Universidad Austral de Chile. Editorial Jurídica de Chile, año 2.003.

NOGUEIRA ALCALÁ, Humberto. ***“Dogmática Constitucional”***. Editorial Universidad de Talca, Año 1.997.

OSORIO VARGAS, Cristóbal. ***“Derecho Administrativo.”*** Editorial Der. Año 2.022.

PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel. ***“Obligaciones”***. Editorial Jurídica de Chile. Año 2.003.

PEREZ RODRIGO, Abundio **y MATUS FUENTES,** Marcelo. ***“Manual Código Tributario”***. Duodécima edición actualizada. Editorial Thomson Reuters.

QUEZADA MELÉNDEZ, José. ***“Introducción al Derecho Procesal”*** Editorial Fallos del Mes, Año 1993.

TARUFFO, Michele. ***“La prueba. Artículos y conferencias.”*** Editorial Metropolitana. Año 2.009.

VVAA. ***“La constitucionalización del derecho chileno.”*** Universidad Austral de Chile. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Editorial Jurídica de Chile. Año. 2.003.

VVAA. ***“Interpretación de la ley tributaria.”*** Editorial Thomson Reuters. Año 2.020.

VVAA. ***“El impacto tributario en las relaciones económicas entre Chile y España. De la globalización a la reforma.”*** Cuadernos de Investigación Jurídica N°26. Universidad de Los Andes. Año 2.015.

LEYES

LEY DE IMPUESTO A LA RENTA

LEY DE IVA

CÓDIGO TRIBUTARIO

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA

CONVENCIÓN INTERAMERICANA DE DERECHO HUMANOS

MEMORIAS Y PUBLICACIONES

ANDRADE CORONADO, Diego. *“La doctrina de las cargas probatorias Dinámicas o Principio de facilidad probatoria: Análisis de una Reforma Necesaria.”* Memoria para optar al grado de licenciado en ciencias jurídicas y sociales de la Universidad Austral de Chile. Año 2.014.

ALEGRÍA MALUENDA, Diego. *“Carga de la prueba en el juicio tributario.”* Revista del Centro de Estudios Tributario. (CETUCHILE), N°25. Año 2021. págs. 193-219

AVENDAÑO URIBE, Jessica. *“El debido proceso como derecho fundamental en la actividad administrativa.”* Memoria de prueba para optar al grado de licenciado en ciencias jurídicas y sociales. Universidad Austral de Chile. Año 2.003.

BUSTAMANTE, RIVERA, Sebastián *“La prueba en materia tributaria: Diferencias con la prueba sustantiva civil.”* Tesina para optar al egreso de la carrera de Licenciatura en Derecho. Universidad Católica de la Santísima Concepción. Año 2.015.

FLORES DURÁN, Gloria. *“Principios, procedimientos y procesos tributarios.”* Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción RdDT Vol. 2 [diciembre-2017]. ISSN 2452-4891 pp. 8-42.

GUZMÁN MONTAÑO, Pedro. *“La carga de la prueba en el Derecho Tributario Chileno.”* Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de Chile Año 2.018.

MARSHALL BARBERÁN, Pablo. *“Sobre los derechos fundamentales y su eficacia.”* Memoria de prueba para optar al grado de licenciado en ciencias jurídicas y sociales. Universidad de Chile. Año 2.007.

MORENO POLIT, Leonardo. *“Construcción de un Concepto de Debido Proceso en el Derecho Administrativo Chileno”.* Memoria de título para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de Chile. Año 2.018.

MOHOR ABUABUAD, Salvador. *“Elementos para la Interpretación del Artículo Quinto Inciso Segundo de la Constitución de 1.980”*, en Revista Temas de Derecho. Universidad Gabriela Mistral, año 1.992, Volumen 1.

VILA BALTRA, Martín. *“Titularidad de la acción penal en los delitos tributarios”* en Anuario de Derecho Tributario. Universidad Diego Portales, Año 2.015. pp. 61-77.

WAHN PLEITEZ, Werner. *“La prueba en el derecho tributario: Reflexiones desde la perspectiva de sus principios estructurales”.* Tesis para optar al grado de Magister en Derecho de la Universidad de Concepción. Año 2.014.

ANEXO. PRINCIPALES OFICIOS Y SENTENCIAS CONSULTADAS

OFICIOS

1. Oficio s/n, pregunta de acuerdo Artículo 26 bis Código Tributario (Institución Financiera internacional)
2. Oficio **476-2020**
3. Oficio **1823-2021**
4. Oficio **671-2022**
5. Oficio **1141-2022**
6. Oficio **1789-2022**
7. Oficio **1803-2022**
8. Oficio **2074-2022**

CORTE DE APELACIONES

1. **RoI N° 3206-2020**, Caratulado: MOHR/TESORERIA GENERAL DE LA REPUBLICA DE CHILE. Corte Santiago.

2. **Rol N° 6-2014**, Caratulado: SOCIEDAD AGRÍCOLA Y MINERA PELLEGRINI WEISHAUPT LTDA. CON SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS LA SERENA. Corte La Serena.
3. **Rol: 631-2005**, Caratulado: MUÑOZ LIMPIAS, OMAR CON SERVICIO IMPUESTOS INTERNOS. Corte Antofagasta.
4. **Rol: 324-2011**, Corte de San Miguel.

CORTE SUPREMA

1. **Rol N° 45876-2016** , Caratulado: AGUAS NUEVAS S.A. CON S.I.I. SANTIAGO ORIENTE
2. **Rol N° 21639-2014**, Caratulado: CARLOS EDUARDO HERBIAS OLMEDO CON S.I.I. DIRECCION REGIONAL METROPOLITANA SANTIAGO SUR.
3. **Rol N° 9275-2012**, Caratulado: MADERERA SAN MARTIN LTDA. CON S.I.I. ES PARTE: CONSEJO DE DEFENSA DEL ESTADO.
4. **Rol N°3737-2012**, Caratulado: SAACO S.A. CON S.I.I. ES PARTE EL CONSEJO DE DEFENSA DEL ESTADO.
5. **Rol N° 470-2012**, Caratulado: ESPINAL PINO BLANCA ROSA CON S.I.I.
6. **Rol N° 4317-2012**, Caratulado: INGEWALL S.A. CON S.I.I ES PARTE: CONSEJO DE DEFENSA DEL ESTADO DE CHILE.
7. **Rol N° 11992-2011**, Caratulado: INMOBILIARIA NAVIDAD S.A. CON S.I.I.
8. **Rol N° 5523-2004**, Caratulado: GUILLERMO JUBAL SALAZAR C/S.I.I.

9. Rol N° 1332-2001, Caratulado: SALDIVIA CON S.I.I

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- 1. Rol N°244-1996**
- 2. Rol N°2225-2012**
- 3. Rol N°2465-2013**
- 4. Rol N°5006-2018**
- 5. Rol N°10.395-2021**