

LA PRUEBA EN LA LITIGACIÓN PÚBLICA

Colección Estudios de Derecho Público

JAIME ARANCIBIA MATTAR
ALEJANDRO ROMERO SEGUEL

COORDINADORES



Universidad de
los Andes
^
**FACULTAD
DE DERECHO**

LIBROTECNIA®

LA PRUEBA EN LA LITIGACIÓN PÚBLICA

Colección

Estudios de Derecho Público

Editorial Librotecnia
Santiago de Chile – 2016

LA COMPRA DE UN LIBRO FOTOCOPIADO ES UN ACTO ILEGAL
Y ES PENADO POR LA LEY

Todos los derechos reservados.
Prohibida su reproducción, total o parcial,
por cualquier medio físico o electrónico,
incluyendo el diseño de la portada.

© JAIME ARANCIBIA MATTAR
ALEJANDRO ROMERO SEGUEL

© LIBROTECNIA®
Santiago, Chile

Inscripción N° 270.919

Primera edición

Impreso en los talleres de Gráfica LOM
en el mes de noviembre de 2016

ISBN: 978-956-327-151-5

IMPRESO EN CHILE

LA PRUEBA EN LA LITIGACIÓN PÚBLICA

JAIME ARANCIBIA MATTAR
ALEJANDRO ROMERO SEGUEL

COORDINADORES



Universidad de
los Andes

^

**FACULTAD
DE DERECHO**

LIBROTECNIA®

Temario

El derecho a la prueba

- *Procedimiento Administrativo Sancionador y enjuiciamiento posterior de la Administración*
ORLANDO POBLETE ITURRATE 15
- *Los privilegios probatorios de la Administración en la litigación pública*
ALEJANDRO ROMERO SEGUEL 83
- *Dificultades probatorias de las defensas fiscales*
ARTURO FELIPE ONFRAY VIVANCO 115
- *El Estado como parte y el deber de colaboración procesal*
PRISCILA MACHADO MARTINS 123
- *Límites a la prueba en el contencioso administrativo chileno: criterios jurisprudenciales*
FRANCISCO SANTIBÁÑEZ YÁÑEZ 139
- *Los puntos de prueba en litigios de impugnación de actos administrativos*
JAIME ARANCIBIA MATTAR 161

Carga de la prueba

- *La carga y valoración de la prueba en el contencioso de reclamación ante los tribunales ambientales*
ANDRÉS BORDALÍ SALAMANCA 193
- *¿Es la presunción de legalidad de los actos administrativos una regla de carga de la prueba?*
IVÁN HUNTER AMPUERO 211
- *La presunción de legalidad de los actos administrativos, ¿debe estar sujeta a estándares de proporcionalidad o razonabilidad?*
NICOLÁS LAMA LEGRAND 233

Medios de prueba

- *Análisis crítico de la validez de los expedientes administrativos en lo contencioso administrativo a la luz de los Derechos Humanos*
MIGUEL ÁNGEL REYES POBLETE. 255
- *La absolución de posiciones y la prohibición de autoincriminación en un procedimiento contencioso administrativo*
SEM SANDOVAL REYES. 271
- *La Declaración de la Presunta Víctima en Procesos ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos*
ÁLVARO PAÚL. 293

Ponderación de la prueba

- *La prueba de peritos y su valoración en el procedimiento de reclamación del monto consignado provisoriamente para expropiar por utilidad pública del Decreto Ley N° 2.186*
IGNACIO RIED UNDURRAGA. 313
- *La valoración de la prueba en el Proceso Penal y convicción judicial. Aproximación a la sana crítica en relación a la prueba pericial*
GONZALO HOYL MORENO 341
- *Deficiencias, desafíos y proyecciones del modelo de prueba pericial presente en los procedimientos de reclamación del monto de indemnización provisional por expropiación*
DIEGO PALOMO VÉLEZ. 363

La prueba en procedimientos sancionatorios

- *La prueba en los procedimientos sancionatorios ante la Superintendencia de Medio Ambiente al fiscalizar el cumplimiento de una resolución de calificación ambiental*
EDESIO CARRASCO QUIROGA y GONZALO PAROT HILLER 391
- *Derecho a aportar prueba en un procedimiento administrativo sancionador*
ENRIQUE NAVARRO BELTRÁN. 417
- *Validez de la evidencia obtenida dentro de un procedimiento administrativo sancionatorio*
FLORENCIO BERNALES ROMERO 439

La prueba en procedimientos especiales

- *La prueba en materia tributaria, a partir de la Ley 20.322*
PATRICIO SILVA-RIESCO OJEDA 455
- *Antecedentes, informes y documentos como prueba suficiente de los hechos ante un tribunal experto. El caso del Panel de Expertos, tribunal especial del sector eléctrico*
ALEJANDRO VERGARA BLANCO 487
- *Colaboración procesal y prueba en el procedimiento de reparación de los daños seguidos ante los Tribunales Ambientales*
MAITE AGUIRREZABAL GRÜNSTEIN 511
- *Control represivo del daño ambiental y reparación: aspectos probatorios en sede administrativa y judicial*
FRANCISCO A. PINILLA RODRÍGUEZ y JOSÉ A. HERNÁNDEZ RIERA 527
- *Las bases de licitación como medio de prueba en la litigación administrativa contractual*
JUAN CARLOS FLORES RIVAS 551
- *Prueba, Conocimiento Científico y Diseño Institucional. Una propuesta en favor de la implementación de tribunales especializados en la litigación pública chilena*
ANDRÉS FUCHS NISSIM 571

Presentación

Este volumen de la colección de *Estudios de Derecho Público*, de la Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes, se dedica a *La prueba en la litigación pública*.

En esta ocasión se presentan veintitrés investigaciones sobre diversos temas probatorios. El propósito de esta obra es contribuir al examen de una materia de gran relevancia teórica y práctica.

La prueba es una actividad que refleja la versatilidad y complejidad de los actos humanos. Si en ella interviene el Estado, como parte litigante, el tema se hace más difícil, revelando la forma como se ejerce el poder por la autoridad. En efecto, el derecho probatorio descansa sobre una serie de principios y reglas, como las que hace más de dos siglos elaboró Ulpiano, disponiendo que, “al que afirma corresponde probar su afirmación”, o “la obligación de probar corresponde al acusador”. Sin embargo, como se podrá apreciar al leer esta recopilación, en la litigación pública surgen dificultades que exceden en muchos casos del campo estrictamente jurídico.

Efectivamente, no hay ninguna faceta de la prueba en la litigación pública donde no se verifique alguna situación particular, repercutiendo directamente en la situación jurídica probatoria de las partes.

A nuestro entender, sería deseable que en esta actividad se lograra imponer como límite de bien común la máxima atribuida a Bentham, cuando afirmaba que, *la actividad probatoria debe asegurar que todos los infractores del derecho sean sancionados y que solo ellos lo sean*.

La obra que se presenta está conformada por trabajos generales y otros particulares. En cada uno se aprecian diversos resultados y conclusiones, según el objeto de estudio fijado libremente por cada autor. El único factor común que advertimos en ellos es revelar que en los procesos donde es parte la Administración ha surgido un sistema particular, con una variedad de soluciones prácticamente en todos los tópicos que conforman el derecho probatorio.

Para efectos de sistematización se han agrupado en las siguientes categorías: el derecho a la prueba, la carga de la prueba, los medios de prueba, la ponderación de la prueba y la prueba en procedimientos sancionatorios.

Es de justicia hacer un reconocimiento a la generosidad de los investigadores que se han sumado a esta iniciativa. La buena voluntad de todos ellos demuestra que las propuestas académicas mancomunadas siguen teniendo eco en nuestro medio, lejos del sectarismo o las estériles disputas de escuela, que sólo empobrecen la actividad universitaria.

En una época como la que nos toca vivir, donde arrecia la crítica despiadada y las descalificaciones destempladas, es pertinente recordar la advertencia de Plinio, cuando indicaba que, “no hay libro tan malo que no contenga nada aprovechable” (Epístolas 7, 9, 16).

Finalmente, los editores agradecen a *Editorial Librotecnia* por su interés en publicar esta obra colectiva.

Jaime Arancibia Mattar
Profesor de
Derecho Administrativo

Alejandro Romero Seguel
Profesor de
Derecho Procesal

Universidad de los Andes
Santiago, 15 de agosto de 2016.

I. ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LA PRUEBA EN MATERIA TRIBUTARIA

El principio de reserva legal cruza, informa y moldea el Derecho Tributario, en cuanto éste contiene una manifestación general y coactiva sobre el ciudadano que debe servir al sostenimiento del Estado, a cambio de las legítimas y necesarias prestaciones que la sociedad organizada realiza para la mejor vida de su gente. La conciencia que esta relación debe servir a una estricta suficiencia, genera relaciones sanas entre el administrador y el administrado que se expresan en cumplimiento voluntario. Los excesos tributarios, legislativos y funcionarios, generan rendimientos decrecientes y promueven la evasión, como expresión de resistencia al abuso de las estructuras administradoras del poder.

II. ANTECEDENTES Y REMIENDOS

El poder de la imposición estatal se expresa legislativamente no sólo en el establecimiento de la obligación tributaria y sus elementos, sino también en el otorgamiento de facultades y atribuciones a los órganos del Estado a cargo de la administración de los tributos y la fiscalización del cumplimiento impositivo. La rigurosidad por parte de estos organismos en la aplicación de la ley, en sus límites exactos, tranquiliza al ciudadano y descomprime la relación con el Estado, legitimando día a día a la administración tributaria y su función.

En dicho sentido, la vigencia del principio de legalidad impositiva se vivencia por el ciudadano cuando requiere atención de un funcionario en las oficinas del Servicio de Impuestos Internos, en su relación con la representación virtual del organismo realizada por medio de la *www* o sus aplicaciones informáticas, por información de medios

* Profesor de Derecho Tributario, Universidad de Chile y Universidad Adolfo Ibáñez.

y, fundamentalmente, con el inspector que desarrolla un proceso de fiscalización del cumplimiento tributario. El desarrollo de este procedimiento, en el que encontramos a un ciudadano en posición de sometimiento, cuestionado y obligado a revelar su vida económica frente a un representante del Estado —que estructuralmente duda de la fiabilidad de la información vertida por el contribuyente en sus declaraciones—, en nuestro país está sometido a un estatuto arcaico, construido en una época y bajo una sociedad distinta, de mediados del siglo XX, lleno de remiendos, parches casi siempre destinados a entregar mayores atribuciones al Estado, pensando en corto, evitando reconocer derechos al sometido y organizar racionalmente el procedimiento de inspección, de manera de entregar conocimiento y certezas, transparencia y plazos, en concreto, una relación moderna y democrática con el ciudadano. Todo, salvo notables y contadas excepciones, las que también adoptan la forma usual, remiendos.

El remiendo de mayor importancia se realizó producto de acuerdos políticos previos a la aprobación del denominado Plan de Lucha contra la Evasión de la ley 19.738, de 19 de junio de 2001, del gobierno del Presidente Lagos, que comprometió el envío de un proyecto de ley que modificara el sistema de administración de justicia tributaria, la que se materializó por medio de la ley 20.322, de 27 de enero de 2009, que Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera, con la creación de tribunales administrativos especiales, denominados tribunales tributarios y aduaneros, llamados a resolver las reclamaciones de los contribuyentes en primera instancia en contra de las actuaciones de accertamiento impositivo e infraccionales de la administración tributaria, sustrayendo esta actividad cuasi jurisdiccional o administrativa de revisión/sancionadora del Servicio de Impuestos Internos, órgano en que estuvo radicada durante más de 50 años. Así y todo, este cambio orgánico tan esperado, no se convirtió en el control de legalidad de las actuaciones de la administración tributaria que se preveía, por diversas y variadas razones que escapan a este material.

Al modificar la orgánica jurisdiccional no existió un adecuado correlato en materia procesal, por cuanto se utilizó la base del mismo procedimiento de revisión unilateral establecido en el Código Tributario de 1960, incorporándole unos pocos ajustes para establecer ahora un procedimiento bilateral contradictorio, en el que el contribuyente que impugna una actuación de la administración tributaria tendrá como contraparte activa al propio Servicio de Impuestos Internos, representado por sus abogados funcionarios. De esta forma, el procedimiento general de reclamaciones, contenido en el Libro Tercero del Código del ramo, de muy pobre ordenación, no se aviene con los tiempos, ni con la importancia de las materias a resolver, ni con la naturaleza bilateral del juicio de impuestos, al omitir inexplicablemente la reglamentación de una serie de eventos y cuestiones procedimentales propias de cualquier contradictorio, para dejar entregada su solución a una norma de clausura y reenvío preexistente que prevé que, en ausencia de regulación expresa, se deberá recurrir a la aplicación supletoria de las normas del Libro Primero del Código de Procedimiento Civil, en cuanto la naturaleza

de la reclamación lo permita, generando con ello más incertidumbre e indefinición que certeza y solución.

Con todo y pese a ello, el legislador de la ley 20.322 introdujo al Código Tributario una norma sobre valoración de la prueba, antes inexistente dentro del procedimiento general de reclamaciones¹ —principal y supletorio a los procedimientos especiales—, en orden a que su ponderación debe realizarse por el juez conforme las normas de la sana crítica, además, se incorporó una disposición sobre inadmisibilidad probatoria, otra sobre acreditación de actos solemnes y apreciación prevalente de la contabilidad.

Con lo dicho, tenemos que el proceso de valoración probatoria impositivo tiene una doble sede en la que debe ser abordado, en primer término, el ámbito administrativo de fiscalización y, en segundo lugar, la aportación y valoración de la prueba en sede judicial, que, en muchos aspectos, sigue las prácticas asentadas por el órgano de fiscalización en la sede administrativa.

III. LA PRUEBA EN SEDE ADMINISTRATIVA

Cuando nos referimos a la actividad probatoria en sede administrativa estamos circunscribiendo el análisis a la actividad que se despliega ante y por el Servicio de Impuestos Internos, en su rol de ente gubernamental de inspección fiscal relacionada con el cumplimiento tributario, excluyendo la recaudación fiscal que se encuentra encomendada a la Tesorería General de la República y del Servicio Nacional de Aduanas en la fiscalización de los aranceles, disociación de funciones original y propia de nuestra estructura burocrática estatal, que dispone de tres organismos para realizar la tarea que puede realizar más eficientemente uno.

Para verificar el cumplimiento voluntario, el Servicio de Impuestos Internos debe realizar fiscalización que consiste básicamente en la revisión, más o menos extensa, del cumplimiento tributario de los contribuyentes, examen que genera un procedimiento administrativo de menesterosa regulación en nuestro Código Tributario. Habitualmente las inspecciones se realizan de manera presencial en las oficinas del Servicio de Impuestos Internos, previa notificación que requiere antecedentes contables a los

¹ El principal procedimiento de impugnación jurisdiccional de las actuaciones del Servicio de Impuestos Internos es el Procedimiento General de Reclamaciones (artículos 123 a 148 del Código Tributario) que se prevé contra las liquidaciones, giros, pagos y resoluciones. Existen procedimientos más específicos de competencia de los mismos tribunales tributarios y aduaneros: Procedimiento General para Aplicación de Sanciones (artículo 161); Procedimiento Especial para la Aplicación de Multas (artículo 165); Procedimientos para la Reclamación de Avalúos de Bienes Raíces (artículos 149 y 150); Procedimiento Especial por Vulneración de Derechos (artículos 155 a 157); Procedimiento para Alzamiento de Secreto Bancario (artículos 62 y 62 Bis); y Procedimiento de Declaración de Abuso o Simulación (artículo 160 Bis).

contribuyentes, a través de planes masivos –revisiones puntuales y rápidas– o selectivos² –revisiones con mayor estructura y complejas–; en ciertos casos la fiscalización se realiza en las propias oficinas de los contribuyentes cuando la documentación a consultar es de gran volumen. Otra vía es la fiscalización presencial –anteriormente conocidas como batidas–, que se realiza en terreno por funcionarios fiscalizadores que busca confirmar la existencia de los antecedentes contables de los contribuyentes en sus negocios y la correcta emisión de documentos³, notificando cualquier infracción que se detecte al respecto.

El Código Tributario contiene el estatuto de la fiscalización tributaria, esto es, disposiciones que entregan atribuciones o facultades a la administración tributaria, imponen obligaciones formales y sus correlativas sanciones a los contribuyentes, normas sobre procedimientos, un muy general e ineficaz catálogo de derechos del contribuyente, la regulación de modos de extinguir obligaciones tributarias, una profusa pluma dedicada a sancionar la evasión fiscal y actos preparatorios, entre otras. Tratándose de un cuerpo normativo cuyo objetivo es regular el ejercicio de las potestades fiscalizadoras entregadas a la administración tributaria, su núcleo central debería estar constituido por el acto administrativo tributario y el procedimiento administrativo inspector, sin embargo, estas materias están pobre e inconexamente reguladas, al punto que se debe recurrir supletoriamente a las normas generales de la ley 19.880⁴, sobre Procedimientos Administrativos, y otra legislación común para suplir los vacíos legislativos, sin que exista uniformidad jurisprudencial alguna sobre en qué casos es posible recurrir a la ley general y a qué normas.

La importancia de la inspección impositiva está dada por la opción legislativa por un sistema de autodeterminación de la obligación tributaria⁵, que se expresa en el deber de presentar periódicamente al Servicio de Impuestos Internos una declaración jurada conteniendo los elementos necesarios para determinar el impuesto de que se trate. Esta declaración de impuestos constituye la base del sistema tributario actual por lo que la revisión de la efectividad de los datos contenidos en la misma, así como

² SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, *Circular 63*, de 12 de octubre de 2000, que imparte instrucciones sobre formularios a utilizar y establece procedimientos específicos para auditorías tributarias. Reemplaza Oficio Circular 488, de 4 de marzo de 1997.

³ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, *Circular 64*, de 14 de septiembre de 2001, que define objetivo de la presencia fiscalizadora en terreno e instaura procedimiento general de actuación.

⁴ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, *Oficio Circular 31*, de 26 de octubre de 2005, que imparte instrucciones sobre la aplicación de la ley 19.880, que establece Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado: por esta instrucción el Director del SII instruyó a los funcionarios sobre la aplicación directa y general de las normas de la ley 19.880, en las funciones administrativas de la repartición en aquellas materias que no se encuentren especialmente reguladas.

⁵ VARGAS V., MANUEL, *Obligación Civil y Obligación Tributaria*, ConoSur, 3ª edición, Santiago, 1995, p. 21.

de la correcta calificación jurídica de los hechos económicos relevantes, será imprescindible para la conformidad tributaria o para la determinación de las diferencias de impuestos que resulten de la fiscalización⁶.

IV. EL DEBER DE PROBAR

El centro de la regulación probatoria, del procedimiento administrativo inspector en el Código del ramo, se encuentra en la norma del *artículo 21*, que pone sobre el contribuyente el peso o carga de la prueba frente a un requerimiento fiscal en orden a que se acredite la verdad o efectividad de sus declaraciones u operaciones fiscalmente relevantes, por medio de los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, que sean necesarios u obligatorios para el requerido⁷.

De esta forma, será el contribuyente declarante de impuestos (o eventualmente no declarante) quien deberá acreditar que la autodeterminación tributaria formulada se ajusta a la verdad, recomponiendo la misma por medio de la contabilidad⁸ y los elementos documentales que se extienden dando cuenta de los hechos económicos que se registran en dichos registros. Entonces, dentro de un procedimiento inspector, será el contribuyente sobre quien pese la carga de la prueba de los asertos contenidos en la respectiva declaración de impuestos y, en la medida que se trate de un contribuyente obligado a llevar contabilidad, deberá producir la prueba requerida con ésta y sus respaldos documentales, de carácter obligatorio o necesario. Si el requerido no es un contribuyente obligado a llevar contabilidad, podrá recurrir a cualquier medio de prueba apto para producir fe en relación a los hechos económicos sobre los que es necesaria la confirmación, salvo en tanto la legislación establezca un medio concreto

⁶ CHARAD DAHUD, EMILIO, *El Código Tributario*, Imprenta Horizonte, Santiago, 1965, p. 130.

⁷ En sede judicial esta exigencia no es absoluta, de acuerdo a lo previsto por el artículo 132, inciso 15, parte pertinente, del Código Tributario: "En aquellos casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, el juez deberá ponderar preferentemente dicha contabilidad".

⁸ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, *Circular 8, de 7 de febrero de 2000*: "(...) Sistema de contabilidad. Concepto: Se considera como sistema de contabilidad el conjunto de elementos materiales que permiten el registro, acumulación y entrega de información de los hechos económicos realizados por la empresa, como son los libros de contabilidad, registros y comprobantes, y el conjunto de principios, normas y procedimientos para efectuar dicho registro, acumulación y entrega de información, como son los sistemas jornalizador, centralizador, de diarios múltiples, tabular, transcriptivos (RUF), mecanizados, computarizados, electrónicos, etc. Por consiguiente, la contabilidad simplificada consistente en un Libro o en una Planilla de Entradas y Gastos que ha previsto la Ley de Impuesto a la Renta, también es, para los fines legales, un sistema de contabilidad. Finalmente, en esta parte cabe recordar que el Libro de Compraventas a que se refieren los artículos 59 y siguientes de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, no puede reemplazar al Libro de Ingresos y Egresos a que se ha hecho referencia, para los efectos de lo dispuesto en el artículo 71 de la Ley de Impuesto a la Renta, por cuanto su finalidad es determinar el Débito Fiscal y Crédito Fiscal del impuesto, y no refleja cabalmente los flujos de recursos".

y específico⁹, limitando expresamente la prueba por otro instrumento diferente. Esto excluye la mala praxis fiscalizadora asociada a desechar el valor probatorio de documentación aduciendo la inobservancia de obligaciones formales, cuya sanción no es la inadmisibilidad probatoria aducida, sino una distinta, olvidando que la interpretación y de consiguiente aplicación de la ley tributaria debe ser restrictiva o estricta, esto es, “no puede darse al sentido de la ley un alcance más amplio que el que fluye del sentido de la letra. En el fondo, cuando se habla de interpretación literal o estricta lo que se desea es proscribir la analogía y la interpretación extensiva”¹⁰.

La norma prosigue estableciendo un principio que es contrapeso de la doble carga formal impuesta sobre el deudor —cual es que deberá (i) declarar los antecedentes requeridos a fin de reconstruir la base imponible del tributo, determinando su cuantía y pago y, por otra parte, (ii) probar la efectividad de los hechos económicos que constituyen los antecedentes que llegan a formar la base tributaria, de ser requerido por el Servicio de Impuestos Internos—, que se expresa en términos que la administración tributaria tiene vedado restar valor a la prueba proporcionada¹¹ por el contribuyente, salvo que esta tenga la calidad de *no fidedigna*¹², en cuyo caso *será el órgano público el que deberá realizar esta calificación fundadamente*, en los términos ordinariamente previstos por la ley para el ejercicio de la función, es decir, por medio de una razonada y objetiva motivación de la calificación.

De esta forma, *la producción de la prueba en sede administrativa vincula al Servicio de Impuestos Internos en cuanto no puede desconocer su validez jurídica y fáctica*,

⁹ V. gr., artículo 132, inciso 15, parte pertinente, del Código Tributario: “(...) los actos o contratos solemnes sólo podrán ser acreditados por medio de la solemnidad prevista por la ley”.

¹⁰ STREETER, JORGE, “La Interpretación de la Ley Tributaria”, en *Revista de Derecho Económico* 21 y 22, Año VI (oct.1967-mar.1968), p. 23.

¹¹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, *Circular 8*, de 7 de febrero de 2000: “para llegar a determinar el grado de convicción que pueden llegar a tener las declaraciones contenidas en los instrumentos, debemos recurrir a principios generales de derecho conforme a los cuales cabe presumir la veracidad de tales declaraciones”.

¹² SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, *Circular 8*, de 7 de febrero de 2000: (...) “Contabilidad fidedigna. A juicio de esta Dirección, contabilidad fidedigna es aquella que se ajusta a las normas legales y reglamentarias vigentes y registra fiel, cronológicamente y por su verdadero monto las operaciones, ingresos y desembolsos, inversiones y existencia de bienes relativos a las actividades del contribuyente que dan origen a las rentas efectivas que la ley obliga acreditar, excepto aquellas partidas que la ley autorice omitir su anotación. Por consiguiente, la calidad de fidedigna de una contabilidad no dice relación con que la contabilidad sea completa o simplificada, sino que con la idea que la una o la otra cumplan con los requisitos que la ley señala para cada caso. De ahí, por ejemplo, que la contabilidad completa o simplificada no sería fidedigna si en ella se ha omitido registrar ventas o compras de mercaderías. Un factor importante para la calificación de fidedigna de una contabilidad es que las operaciones registradas en ella estén respaldadas por la correspondiente documentación, en los casos que la ley obligue a emitirla o en que, por la naturaleza de las operaciones, sea corriente o normal su emisión, sea por el vendedor o prestador de servicios o por el comprador o beneficiario del servicio”.

esto es, la capacidad objetiva de producir convicción. Esta es la razón de la norma que explicita dicha circunstancia, la administración tributaria queda vinculada a la prueba producida debiendo ponderarla en su valor legal, sin perjuicio de los efectos jurídicos tributarios que provoque la misma. La única forma en que el Servicio de Impuestos Internos puede desvincularse de la prueba producida en sede administrativa es su calificación de no fidedigna. El término ha tenido esmirriados intentos de definición por parte de la doctrina y el ente interpretador, sin que se haya desarrollado de forma eficiente la razón de su inclusión en la norma fundamental del derecho fiscal inspector, reduciéndose así su importancia y efecto en el entramado normativo, casi desechándose. En circunstancias que, claramente, *la norma tiene una estructura que se manifiesta hacia la generación de balance en la obligación de prueba con antecedentes contable necesarios u obligatorios con la obligación correlativa de la administración tributaria de valorarlos legalmente.*

Como lo explica Jarach, “en primer término, si el contribuyente ha presentado declaraciones juradas que ratifica, debe aportar los elementos probatorios de la veracidad de aquéllas. Igual carga de la prueba rige en el caso en el que, en virtud de una intimación de los funcionarios de la Dirección, el contribuyente o responsable presente una nueva declaración jurada o rectifique la anterior. Por otra parte, incumbe la carga de la prueba a la Dirección General Impositiva, en cuanto se refiere a las modificaciones o ajustes formulados por ella en contra de una declaración jurada presentada por el interesado. *Incumbe al declarante la prueba de la veracidad de su declaración jurada e incumbe a la Dirección la demostración de la inexactitud de las declaraciones juradas, si los funcionarios impugnan los elementos probatorios o constatan la inexistencia de estos*”¹³.

La calificación de la calidad de no fidedignos de los antecedentes probatorios presentados por el contribuyente a la administración tributaria, permitirá a esta última determinar un tributo distinto del que de ellos resulte, es decir, notificar una diferencia de impuesto al contribuyente sobre la base de los antecedentes probatorios de que disponga el Servicio de Impuestos Internos y que sean suficientes —desde el mismo punto de vista probatorio— a tales fines. Esta actividad de desvaloración probatoria, en orden a considerar no fidedigna la documentación del contribuyente o estimar su invalidez, debe estar suficientemente desarrollada por la administración y deberá expresarse en el acto administrativo de accertamiento impositivo, resolución o liquidación, según corresponda, y deberá respaldarse en el correspondiente expediente del procedimiento administrativo inspector. Como señala el autor Villegas, “si una declaración jurada es rechazada y en el procedimiento de la determinación de oficio subsidiaria, el contribuyente presentó los medios de prueba con los cuales pretendía corroborar lo manifestado en la declaración *no es admisible que la administración re-*

¹³ JARACH, DINO, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Abeledo-Perrot, 2ª edición, Buenos Aires, 1996, pp. 443-444.

chace dicha prueba sin fundar los motivos para ello. De igual forma, si el contribuyente expuso argumentos razonables en apoyo de su situación tributaria, es deber de la administración considerar sus argumentos y proporcionar las razones del rechazo”¹⁴.

Es necesario hacer presente que el propio Director del Servicio de Impuestos Internos instruyó a los funcionarios de la repartición pública en orden a que la citación que “*necesariamente deba practicarse*”, interpretando correctamente que el artículo 21 exige una citación obligatoria para que la administración quede habilitada para prescindir fundadamente de la prueba proporcionada por el contribuyente, se indiquen “*las causas y antecedentes ciertos y concretos que han conducido al Servicio a poner en duda el carácter fehaciente de la contabilidad, y se deje, asimismo, constancia de que ésta se considera ‘no fidedigna’*”¹⁵. Y prosigue, instruyendo a los funcionarios en orden a que la expresión de las razones que han llevado a negar valor a los antecedentes proporcionados por el contribuyente en el proceso de fiscalización debe verterse en la liquidación que se dicte determinando diferencias de impuestos, por cuanto constituyen el *presupuesto que habilita* al Servicio de Impuestos Internos para tasar la base imponible con los antecedentes de que disponga y para liquidar las diferencias de impuestos resultantes que resulten¹⁶.

V. LA EXPRESIÓN DE CAUSA

La ley 19.880, en sus artículos 11, 16 y 41, exige que todo acto administrativo debe expresar los hechos y fundamentos de derecho en que se basa, en la medida que afectan derechos de los administrados, promoviendo la transparencia, de manera que se “*permita y promueva el conocimiento, contenidos y fundamentos de las decisiones que se adopten en él*” —acto administrativo—. A su turno, el artículo 11 citado postula que “*los hechos y fundamentos de derecho deberán siempre expresarse en aquellos actos que afectaren los derechos de los particulares, sea que los limiten, restrinjan, priven de ellos, perturben o amenacen su legítimo ejercicio, así como aquellos que resuelvan recursos administrativos*”. En último término, la norma del artículo 41 prevé que “*las resoluciones contendrán la decisión, que será fundada*”.

En el mismo sentido, y en particular dentro del Código del ramo, el artículo 8° bis N° 9° prevé que los contribuyentes tienen “*derecho a formular alegaciones y*

¹⁴ VILLEGAS, HÉCTOR, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, 5ª edición, Buenos Aires, 1994, pp. 345-346.

¹⁵ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, *Oficio Circular 24*, de 13 de marzo de 2002, que imparte instrucciones sobre constancia que debe dejarse en las citaciones y liquidaciones que se practiquen en los casos que se prescinda de la contabilidad del contribuyente por no ser fidedigna.

¹⁶ En el mismo sentido, SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, *Manual del Servicio de Impuestos Internos*, Volumen 5°, Santiago, 1975, N° 5.524.

presentar antecedentes dentro de los plazos previstos en la ley y a que tales antecedentes sean incorporados al procedimiento de que se trate y debidamente considerados por el funcionario competente”.

Por su lado, la Corte Suprema sobre el particular ha sentenciado que “En el ámbito jurídico, la exigencia que impone la ley en orden a que un determinado acto ha de ser fundado, posee una doble connotación. En primer término, una de carácter formal consistente en que quien lo dicta señale los motivos que inducen a hacerlo, aportando en sus vistos y considerandos los antecedentes de hecho y de derecho que apoyarán su decisión, la que, guardando armonía con tales antecedentes, ha de contenerse en la parte dispositiva del acto. Un segundo sentido de la expresión señalada, que podría calificarse de fondo, impone la necesidad que el acto aparezca revestido de razones serias y valederas que motivan su dictación, de manera tal que no aparezca como el producto de la mera voluntad, caprichosa o no, de su autor”¹⁷.

En efecto, es inconcuso que la motivación del acto de accertamiento, es consustancial al ejercicio democrático de las potestades tributarias¹⁸, que en palabras del autor *Ruiz García*, “no es, a la postre, sino la exposición del proceso lógico e intelectual desarrollado por el órgano administrativo y que conduce al resultado plasmado en la parte dispositiva del acto”¹⁹. La administración no puede limitarse a indicar el resultado, “estando obligada asimismo a dar a conocer la totalidad de los elementos y circunstancias tenidas en cuenta para alcanzar el mismo”²⁰.

Entre los fundamentos y funciones de la motivación de los actos administrativos están involucrados valores jurídicos superiores, de interés público, entre los que la doctrina suele citar la interdicción de la arbitrariedad, la seguridad jurídica, la vigencia del principio de igualdad, de tutela judicial efectiva, objetividad de la Administración en el servicio de los intereses generales y sometimiento de la misma a los fines que la justifican, al que recientemente se ha incorporado el principio de transparencia, a través de diversos fallos del Consejo del mismo nombre. Al respecto, es interesante lo señalado por el autor *Spisso*, en orden a que “es ilustrativa la doctrina de la Casazione italiana en la cual se afirma el principio de que la Administración Pública no puede dar vida a ninguna resolución que incida en la esfera patrimonial sin que previamente, en el mismo ámbito del procedimiento que conduce a la emanación

¹⁷ Corte Suprema, 11 de enero de 2001, Rol IC 4533-2000.

¹⁸ Tribunal Superior de Justicia de Valencia, España, de 12 de julio de 1996: al anular un acto administrativo de accertamiento emanado de la Agencia Tributaria, en virtud de la vulneración del derecho a defensa y contradicción, señaló que “no se aprecia sino la cuantificación de la deducción que la Administración entiende aplicable, pero sin la aportación de cálculo o razonamiento alguno que permita suponer en virtud de qué norma, cuantía, documento aportado o dato se reduce la deducción”.

¹⁹ Cit. por ÁLVAREZ, JOAQUÍN, *La Motivación de los Actos Tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 146.

²⁰ Cit. por ÁLVAREZ, JOAQUÍN, ob. cit., p. 147.

del acto administrativo, se haya ofrecido a su misma la *prueba de los presupuestos de hecho que pueden conducir a la emanación de la resolución*. La actividad de comprobación constituye una actividad previa exigida por los principios de legitimidad de los actos administrativos, y adquiere su sentido en la gestión tributaria como simple consecuencia de los principios de legalidad o tipicidad de la imposición, en virtud del cual los impuestos se deben aplicar únicamente cuando se den en la realidad los presupuestos de hecho previstos en el ley. A consecuencia de ello, *Moschetti* afirma que si del examen de un supuesto concreto resultara que el órgano administrativo ha actuado sin haber acreditado previamente las razones idóneas para justificar el acto, tal comportamiento debería ser sancionado con independencia de cuales hubieran sido las posibilidades de defensa del contribuyente²¹.

La fundamentación no puede, como señala el autor *Álvarez*, “llevarse a cabo a través del uso –que termina por degenerar en abuso– de fórmulas convencionales o rituales que nada aclaran la inmensa mayoría de las veces; todo lo contrario, pues es indiscutible que la motivación, en cuanto debe dar razón plena del proceso lógico y jurídico que ha permitido alumbrar la resolución administrativa, ha de ser, como afirma el Tribunal Constitucional, suficientemente indicativa, lo cual no se consigue, obviamente, a través del empleo de meras cláusulas de estilo”²². El mismo autor prosigue: “en lo que se refiere a las liquidaciones tributarias, conviene recordar que el adecuado cumplimiento del deber de motivar en estas hipótesis obliga con carácter general a los órganos de la Administración tributaria a poner de manifiesto todos los elementos esenciales de aquellas, tanto fácticos como jurídicos, siendo imprescindible en consecuencia la especificación de todos los conceptos contenidos en las mismas, así como la exposición razonada de los preceptos normativos que las fundamenten. Pero, como sabemos, en ocasiones no basta con esto, puesto que en caso que nos encontremos ante una liquidación provisional de oficio en la que se rectifiquen los datos declarados por el contribuyente, será preciso además proporcionar a éste una explicación pormenorizada e inteligible acerca de los errores detectados y de las razones que justifican la adopción de unos datos diversos”²³. La motivación contiene la razón, la circunstanciada relación de la prueba recibida en el procedimiento administrativo y lo valorado por la administración, es decir, contiene la actividad probatoria resultante del expediente administrativo, que es una exigencia fundamental en la democracia para posibilitar el control judicial, una Orden de la Presidencia española, de 10 de junio de 1913, instruía a la administración que “todo acuerdo administrativo debe contener necesariamente la relación de los hechos que lo originan y los fundamentos de derechos en que se apoya, tanto para conocimientos de la Administración en ulte-

²¹ SPISSO, RODOLFO R., *Derecho Constitucional Tributario*, Abeledo Perrot, 5ª edición, Buenos Aires, 2011, p. 41.

²² ÁLVAREZ, JOAQUÍN, ob. cit., p. 193.

²³ ÁLVAREZ, JOAQUÍN, ob. cit., p. 208.

riores actuaciones y de los mismos interesados para poder formular el correspondiente recurso, como *por resultar inmoral e improcedente* denegar una solicitud o propuesta sin alegar razón o justificación alguna”²⁴.

De esta forma, referida la fuente normativa y función de la motivación tenemos que la misma tiene dos esferas de influencia, la primera, dotar de legalidad a la actuación, por lo que la ausencia o insuficiencia de la misma hará que el acto administrativo carezca de una condición de legalidad necesaria que constatada será causal de anulación que deberá ser declarada en la sede de impugnación natural, en el procedimiento de anulación jurisdiccional previsto por el Código Tributario en su Libro Tercero y, la segunda, dentro del mismo procedimiento generar la discusión de fondo y mérito sobre las bases fácticas y jurídicas de la liquidación de oficio. *La motivación revela el proceso de valoración de la prueba realizado por el Servicio de Impuestos Internos* para la emisión de una liquidación o resolución, en su caso, por medio de la expresión circunstanciada de la prueba aportada, de las condiciones que dan base a su calidad de no fidedignas o insuficiencia probatoria y de los antecedentes que sostienen la estimación de oficio.

En consecuencia, será la motivación presente (o ausente) la que será vinculante al órgano inspector en orden a justificar la disvaloración de la prueba proporcionada por el contribuyente y exponer los antecedentes que se utilizaron para la determinación tributaria de oficio, permitiendo la modificación de la base imponible o del elemento de la obligación correspondiente. De esta suerte, serán estos antecedentes el núcleo de la pretensión fiscal que permitirán al contribuyente resolver la aceptación o la impugnación administrativa y/o judicial del accertamiento del Servicio de Impuestos Internos.

VI. LA FUNCIÓN DE LA CITACIÓN

Con lo expuesto tenemos que la prueba exigible al contribuyente no es otra que aquella que consiste en la documentación contable y su respaldo obligatorio o necesario, por cuanto *no existen medios taxativos, ni vedados en sede administrativa*²⁵, sin que sea admisible que el Servicio de Impuestos Internos exija la presentación de antecedentes que sean adicionales a aquellos que son obligatorios, como la propia contabilidad y sus respaldos como facturas o contratos, etc.²⁶.

²⁴ Cit. por GARRIDO FALLA, FERNANDO Y OTROS, *Tratado de Derecho Administrativo*, Volumen I, Tecnos, decimocuarta edición, Madrid, 2005, p. 630.

²⁵ UGALDE PRIETO, RODRIGO, *Prueba de las Obligaciones Tributarias en el Derecho Tributario Chileno*, LexisNexis, 1ª edición, Santiago, 2004, p. 14.

²⁶ FAVIER DOBOIS, EDUARDO, La contabilidad frente al Derecho en *Derecho Contable Aplicado*, Errepar, 1ª edición, 2012, Buenos Aires, p. 22: “Ello no implica trasladar el valor de la contabilidad a los comprobantes y existe además la doctrina que sostiene que el valor del asiento no está en el comprobante,

Sin perjuicio de lo anterior, claramente el ente gubernamental podrá recalificar el tratamiento tributario dado por un contribuyente a una determinada operación sin que sea admisible que transforme su naturaleza jurídica o económica formal, salvo por aplicación de las nuevas normas antiabuso de los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario, introducidos por la ley 20.780, de 29 de septiembre de 2014, sobre Reforma Tributaria. De tal manera, frente a una determinada operación que ha recibido un tratamiento tributario que a juicio de la administración tributaria es incorrecto, como considerar exenta una operación que a juicio del Servicio de Impuestos Internos se encuentra afecta a impuesto, no estamos frente a una recalificación del acto ni desvaloración de la prueba proporcionada sino una divergencia en el impuesto, tasa, determinación de base, en los elementos de la obligación tributaria, en la determinación de la norma aplicable al caso concreto, estamos en presencia de una diferencia a la interpretación de la ley tributaria aplicable al caso, susceptible de una liquidación y discusión judicial de fondo.

Cuestión distinta es si el Servicio de Impuestos Internos estima que la prueba proporcionada no es suficiente a fin de acreditar un hecho económico tributario en sus características fundamentales, así que no sea suficiente respaldar una operación afecta a IVA con un simple *voucher* contable debiendo hacerse con una factura. En un caso como este, el Servicio de Impuestos Internos podrá prescindir de la prueba proporcionada, previa declaración de los antecedentes como no fidedignos, esto es, que formal o materialmente no son idóneos para producir convicción en la administración tributaria, mediando una calificación apta para comprender las razones de la misma y ponderar el juicio del fiscalizador del que dependerá la calidad y fuerza del propio acto administrativo resultante.

En efecto, son múltiples y, en la mayoría de los casos, simples las calificaciones que es posible dar a un instrumento o la prueba presentada, como que el acto o contrato para su prueba necesariamente debe constar por escrito, que el documento no tiene fecha cierta, que la contabilidad carece de respaldos legales, etc., estas razones podrán considerarse suficientes, en la medida que se justifiquen de manera concreta y habiliten para calificar de no fidedigna una contabilidad o un antecedente probatorio. Sin embargo, la administración tributaria históricamente evita el empleo el proceder simplemente por ignorancia de su contenido y alcance, elaborando de hecho en ocasiones complejas argumentaciones y en otras recurriendo a frases flojas tales como que “los antecedentes proporcionados son insuficientes” o “la documentación no permite acreditar las operaciones”, entre otras, que lamentablemente aún son aceptadas de hecho por la organización y los tribunales, salvo democráticas excepciones.

sino en el principio de comunicación: el acto registrado por una parte debe tener su contrapartida en los registros de la otra, en la medida que ambas admitan negociaciones comunes”.

Es claro el tenor de la norma del artículo 21 del Código Tributario, en cuanto a que la administración tributaria está impedida de elevar el estándar propio del negocio o del contribuyente.

Con todo, el Servicio de Impuestos Internos sólo se encontrará habilitado para tasar la base imponible con los antecedentes de que disponga, omitiendo la prueba producida por el contribuyente, en la medida que dentro del proceso inspector y de manera previa a la modificación de la base imponible declarada por el deudor se dicte el acto administrativo denominado *citación*, regulado por el artículo 63 del Código Tributario y referido expresamente por el artículo 21 del mismo cuerpo normativo. Este acto se encuentra inserto al centro del procedimiento administrativo inspector y tiene la calidad de obligatorio para la administración tributaria, en tres momentos, (i) si el contribuyente no ha presentado declaración de impuestos estando obligado, (ii) si se debe realizar un prorrateo de ingresos y gastos para la determinación del tributo, o (iii) si el Servicio de Impuestos Internos quiere prescindir de los antecedentes probatorios aportados a la fiscalización por un contribuyente y liquidar un impuesto distinto del que de ellos resulte, modificando la valorización de base imponible del tributo. También la administración podrá recurrir a este acto en otros casos facultativamente, pero en los mencionados no podrá liquidar un impuesto sin que previamente haya notificado una válida citación del artículo 63 del Código Tributario, conforme el propio Director del Servicio de Impuestos Internos ha instruido²⁷. Pese a ello, debemos señalar que el Servicio de Impuestos Internos ha contado con un respaldo no razonado de la jurisprudencia, cuando los contribuyentes han pretendido que la citación es trámite obligatorio del artículo 21, aduciendo que es facultativo, desatendiendo el clarísimo tenor de la norma y su importante función probatoria, pasando en el hecho a constituirse en un acto de benevolencia fiscal.

La citación es un acto que tiene por objeto poner en conocimiento del contribuyente, dentro del procedimiento de inspección, las partidas o elementos de una declaración de impuestos presentada u omitida que deben ser justificados ante la administración tributaria, confirmados o rectificadas. Esta actuación tiene por objeto pedir al contribuyente prueba concreta de las referencias que están siendo verificadas por el Servicio de Impuestos Internos con el fin que las respalde o modifique su declaración. En este momento es cuando el artículo 21 del Código Tributario recibe

²⁷ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, *Oficio N° 548*, de 6 de abril de 2010: "(...) tratándose del supuesto mencionado por el contribuyente, establecido en el artículo 21 inciso 2° del Código Tributario, éste corresponde a uno de los casos en que el Servicio, debe citar antes de practicar la liquidación en que procede a tasar la base imponible; a tal fin, la citación es una comunicación dirigida al contribuyente, por medio de la cual se le emplaza para que presente una declaración o rectifique, aclare, amplíe o confirme una anteriormente presentada. Por lo mismo, en dicha citación se deben especificar las materias sobre las cuales el contribuyente tiene obligación de declarar, rectificar, aclarar o ampliar lo declarado anteriormente; en este entendido, el hecho de señalar en la citación valores referenciales o expresión de cálculos numéricos, o diferencias numéricas, tiene por único objeto dar mayor claridad sobre las operaciones que debe declarar, rectificar o aclarar y no se debe confundir con la tasación de la base imponible establecida en el artículo 64 del Código Tributario".

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, *Oficio Circular 24*, ob. cit.

cabal aplicación por cuanto la administración tributaria requiere prueba pertinente al contribuyente sobre partidas determinadas, antecedentes que proporcionados sólo podrán ser ignorados en tanto sean calificados como no fidedignos.

La razón de la necesidad de recurrir a este acto administrativo trámite, en forma previa a determinar diferencias de impuesto por la administración, está dada por su naturaleza y contenido, cual es que se informa al contribuyente concretamente que el Servicio de Impuestos Internos somete a inspección un determinado impuesto y período tributario —aumentando la prescripción de sus facultades fiscalizadoras por su sola notificación en 3 meses—, se formulan de manera específica observaciones u objeciones a partidas tributarias, intimando al contribuyente que presente antecedentes probatorios a su respecto, incluso pudiendo ser requeridos específica y determinadamente, bajo sanción que de no ser presentados en la respuesta a la citación serán inadmisibles en sede jurisdiccional. Así, tenemos que el procedimiento administrativo por medio de este instrumento, la citación, garantiza la *bilateralidad administrativa* por cuanto se formulan cargos u observaciones a la situación tributaria concreta de un contribuyente, quien dispondrá del término de un mes, prorrogable por otro mes adicionalmente, para dar respuesta fundada al requerimiento fiscal, aportando la prueba correspondiente y justificando (o rectificando) sus declaraciones.

Entonces, con el mérito de la respuesta y los antecedentes proporcionados por el contribuyente, el Servicio de Impuestos Internos podrá tasar la base imponible correspondiente y determinar un tributo distinto al declarado por el contribuyente, o el que se omitió declarar, por medio del acto administrativo terminal que corresponda, liquidación, resolución o giro, los que podrán ser reclamados en sede jurisdiccional por el administrado.

Con todo y pese a lo claro de la exigencia de los *artículos 21, 63 y 64 del Código Tributario*, tanto la administración, por medio de sus funcionarios, como los propios tribunales, repiten, una y otra vez, sin diseccionar el contenido de las normas en cuestión ni hacer un esfuerzo de interpretación o integración ni observar su importancia probatoria, que la citación es facultativa para el Servicio de Impuestos Internos y que, siempre —o casi— se está frente a un caso de citación facultativa, aunque así no sea, aun pese al claro tenor de la ley y las propias instrucciones del Director del Servicio de Impuestos Internos.

VII. VALORACIÓN DE LA PRUEBA EN SEDE ADMINISTRATIVA

La prueba presentada en sede administrativa, cuando no recibe la calificación aludida, es decir, cuando la administración no posee elementos para restarle valor o considerarla no fidedigna, deberá ser ponderada por el Servicio de Impuestos Internos, y en tal situación la pregunta será: ¿qué regla de valoración deberá seguir la administración?, ¿estamos frente a una prueba que deberá ponderarse recurriendo a

las reglas del Código de Procedimiento Civil, en relación con el Código Civil, o bien serán las normas sobre libre convicción que previene la ley sobre procedimientos administrativos?

La interrogante fue resuelta por el Servicio de Impuestos Internos por medio de la circular 8, de 7 de febrero de 2000, al tratar el procedimiento de fiscalización de inversiones, que básicamente propone al contribuyente justificar ante el Servicio de Impuestos Internos el origen de los fondos empleados para la realización de una inversión en bienes muebles o inmuebles, conforme previenen las normas del artículo 70 y siguientes de la Ley de Impuesto sobre la Renta. El Servicio de Impuestos Internos notifica al contribuyente para que justifique que los dineros empleados en la adquisición de un bien cumplieron con las obligaciones tributarias correspondientes y entonces el notificado deberá aportar su contabilidad y respaldos documentales si está obligado a llevarla o medios de prueba ordinarios si no lo está.

La norma administrativa contiene instrucciones sobre la formulación de la prueba, sus formalidades y valoración por sus funcionarios. La instrucción afirma que por aplicación de la norma del artículo 2° del Código Tributario, que prevé que en todas las materias no reguladas por la ley tributaria se debe recurrir a la ley común, general o especial, a falta de una regulación de la prueba dentro del Código Tributario debe recurrirse a las disposiciones del Código de Procedimiento Civil y del Código Civil, según corresponda, debidamente adecuadas al procedimiento administrativo inspector no jurisdiccional, considerando que autónomamente es posible aplicar las normas valorativas a los instrumentos públicos y privados y la confesión extrajudicial. Para el resto de los medios de prueba, considerados por el Código de Procedimiento Civil, señala que si bien se supeditan a un juicio propiamente dicho, en sede administrativa el Código Tributario ya considera de cierta forma la prueba de testigos, cuando regula la presentación de declaraciones juradas ante el Servicio de Impuestos Internos, la prueba pericial, en el artículo 23 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, y la inspección personal, por la calidad de Ministro de Fe del funcionario fiscalizador, dentro de los procesos de inspección, razón por la cual estos últimos medios de prueba podrán constituir base de una presunción a efectos de producir convicción en el proceso de fiscalización. Así las cosas, la instrucción referida hace aplicables las normas de la prueba legal o tasada al procedimiento de fiscalización.

Con todo, con la dictación de la *Ley 19.880, de 23 de mayo de 2003*, la valorización de la prueba en materia administrativa a falta de norma expresa quedó sometida al método de la *libre convicción*, quedando sin vigor jurídico tácitamente, aunque con alguna vigencia práctica, la norma interpretativa de la circular 8, de 2000. La libre convicción, siguiendo a Moraga, importa que “la valoración de las pruebas que se aporten al expediente no se somete a reglas predefinidas ni a una verdad formal, como sí existe en materia procesal civil. En otras palabras, esa prueba será apreciada en conciencia (art. 35.1), es decir, sujeta a la “libre apreciación”, sometida, como

señala Luis Cordero, a la sana crítica, es decir, ajustada al principio de objetividad. Por nuestra parte, creemos que la verdad material dice relación más con el deber de la Administración de no satisfacerse con las solas piezas probatorias que entregue el interesado, sino que de efectuar ella misma, de manera activa, la búsqueda de todos los antecedentes y el conocimiento de las reales circunstancias fácticas sobre las que se pretende decidir. Solamente de la manera recién enunciada, la decisión administrativa final no se encontrará luego bajo serio riesgo de impugnación por parte del propio destinatario del acto o por terceros”²⁸.

A su vez, la Contraloría General de la República sobre el alcance del método de valoración previsto por la ley 19.880, ha manifestado que “la circunstancia de que la autoridad administrativa pueda apreciar en conciencia el mérito probatorio de los medios de prueba generados en un procedimiento administrativo, no significa que no deban quedar consignados en el acto decisorio los antecedentes o razonamientos en virtud de los cuales la autoridad da por acreditados ciertos hechos, ya que lo contrario importaría confundir la discrecionalidad que concede el ordenamiento jurídico con las arbitrariedad. En este mismo sentido, la Administración debe siempre expresar los motivos que fundamentan la decisión adoptada. Así, la improcedencia o falta de necesidad de la prueba propuesta deberá justificarse en una resolución debidamente motivada”²⁹.

La norma sobre carga de la prueba del Código Tributario previene de manera clara que como contrapartida a la obligación de acreditar la efectividad de la situación tributaria declarada por un contribuyente, que *el Servicio de Impuestos Internos no puede prescindir de la prueba proporcionada salvo que ésta sea no fidedigna*, término que ha justificado numerosas líneas judiciales, cual más cual menos, reiterativas e insustanciales, siempre en clave de evitar que la norma o el término produzca efecto alguno restrictivo de las potestades del aparato público.

Existe una oportunidad para la administración en orden a crear un ámbito regulatorio, de carácter administrativo, que de mayor certeza jurídica y ánimo a administradores y administrados en la aplicación de las normas fiscalizadoras, contribuyendo a una mejor relación con los ciudadanos y dotando de mejores herramientas a los servidores, que de manera clara permitan mayores estándares de objetividad en la realización de sus funciones, alejando espacios de discrecionalidad que pueden devenir en prácticas indeseadas.

No se puede omitir que la jurisprudencia de nuestros tribunales superiores, en oportunidades, ha sido permisiva frente al aparato fiscalizador, permitiendo excesos

²⁸ MORAGA KLENNER, CLAUDIO, *Notas al Procedimiento Administrativo y la Doctrina Chilena en Derecho Administrativo, 150 Años de Doctrina*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, p. 343.

²⁹ LARA ARROYO, JOSÉ LUIS y HELFMANN, CAROLINA, ob. cit., p. 647.

que se manifiestan en rechazos administrativos carentes de fundamento y que se amparan en simples fórmulas genéricas, que no hacen sino convertir todo lo dicho en una *entelequia*³⁰.

VIII. LA CARGA DE LA PRUEBA EN LOS TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS

Siguiendo con el artículo 21 del Código Tributario, su inciso final, reitera el principio, cual es que la carga de la prueba a efectos de obtener la anulación de una liquidación o accertamiento tributario corresponderá siempre al contribuyente en sede jurisdiccional, esto es, ante los tribunales tributarios y aduaneros de la ley 20.322.

La norma, inserta luego de la estructura dada a fines administrativos, reafirma precisamente el alcance de la excepción contenida en la justificante de la inadmisión probatoria documental de antecedentes que sean no fidedignos, esto es, el contribuyente debe probar, requerido que sea por el Servicio de Impuestos Internos, la efectividad de su situación tributaria, su regularidad fiscal, y el órgano público deberá estarse a dichos antecedentes sin que pueda desconocer su existencia y valor. Ahora bien, si estos antecedentes son calificados como no fidedignos por la administración tributaria, la prueba de estas afirmaciones y la base del accertamiento serán entonces de carga del Servicio de Impuestos Internos.

Esta cuestión relacionada con la carga dinámica de la prueba se encuentra en un estadio de desarrollo embrionario, por la resistencia que impone la práctica funcionaria a la necesidad jurídica y democrática de probar los supuestos facticos que soportan las actuaciones fiscalizadoras. Esta actitud puede ser comprensible y natural a la salida de la estructura inquisitiva en la que se desarrolló durante años la labor de inspección, sin

³⁰ Corte de Apelaciones de Santiago, 19 de septiembre de 2015, Rol ICTTA 94-2015: "Tercero: Que, además, se debe agregar que el tribunal en la base de su razonamiento aplicó directamente y sin mayores razonamientos, la ley 19.880, olvidando el carácter supletorio de la misma, debiendo acudir en primer término, a las disposiciones de la ley especial, en este caso tributaria, para determinar las reglas aplicables al procedimiento y sólo en aquellas situaciones no previstas, acudir a la normativa supletoria; de allí que la exigencia de fundamentación que se haga a una resolución dictada por el Servicio de Impuestos Internos, *debe atender a sus especiales características y, acá estamos frente a una resolución administrativa, no jurisdiccional, que deniega una devolución de impuesto por utilidades absorbidas, situación que se simplifica en términos de fundamentación si se considera que la denegatoria es consecuencia de la falta de prueba solicitada y no otro aspecto técnico o contable de mayor complejidad.* (...) Quinto: Que, de acuerdo a la ley N° 19.880 es necesario que un acto administrativo sea fundado, pero la ley no dota de contenido a dicho concepto; la Contraloría General de la República ha señalado en sus dictámenes, que será suficiente fundamento que el acto se baste a sí mismo y según la doctrina, el acto debe contener normas, hechos y razones; la resolución objeto de reclamo es válida porque se manifiesta el derecho aplicable (artículo 21 del Código Tributario); los hechos (declaración de impuestos y revisión de la misma) y las razones (no subsana ni prueba las observaciones a su declaración por lo que no procede la devolución solicitada); todo lo cual, en conjunto, es suficiente para dar cabal entendimiento al acto".

embargo, se construyen, aun en estos tiempos, conceptos poco republicanos cercanos a concepciones totalitarias, tales como la denominada nueva auditoría, la extensión del contenido de la presunción de legalidad del acto administrativo, dispersión de la jurisdicción³¹ y otros, que tienen una sola dirección, evitar el juzgamiento del acto administrativo o *mantener el statu quo* en favor de las actuaciones de la reclamada. Entendemos que estas resistencias son connaturales al proceso de cambio y que serán superadas cuando los actores actuales y los que se irán incorporando acepten que el mundo cambió y que la transparencia, el examen judicial y la juridicidad benefician a las instituciones y la sociedad, a todos.

Con todo, para obtener la anulación de esta liquidación tributaria deberá ser el contribuyente, una vez más, quien retome la carga probatoria y reste valor a las afirmaciones del Servicio de Impuestos Internos en orden a considerar no fidedigna la prueba rendida en sede administrativa o deba proporcionar nuevos antecedentes que desvirtúen el accertamiento fiscal para su anulación en sede judicial. Esta es la mecánica de la norma y la explicación que la dota de sentido, conforme el propio Servicio de Impuestos Internos la ha interpretado siempre tímida y recatadamente.

El punto sobre la carga de la prueba resulta simple, el contribuyente debe generar la prueba que permita dejar sin efecto las liquidaciones reclamadas, en base a sus antecedentes contables y documentación obligatoria o necesaria, en términos de nuevo de acreditar que sus declaraciones son verdaderas. Ciertamente, si el Servicio afirma que la documentación proporcionada es insuficiente o no fidedigna, que los efectos económicos o los hechos son diferentes, deberá incorporarlos en el acto administrativo correspondiente y en la medida que en la reclamación se constituyan en controvertidos, las afirmaciones vertidas en el acto administrativo deberán ser acreditadas por el Servicio de Impuestos Internos, llamado por el juez a la prueba.

³¹ Nos referimos a la inexplicable denegación de justicia que constituye la interpretación que algunas infracciones de ley deben ser denunciadas como vicios de nulidad de derecho público y, en tal caso, someterse a los tribunales civiles ordinarios, en circunstancias que, precisamente la declaración de nulidad de derecho público, dentro del proceso general de reclamaciones o procedimientos especiales del Código Tributario, permitió a las Cortes de Apelaciones y Corte Suprema, la anulación de los procesos tramitados ante los jueces tributarios delegados del Servicio de Impuestos Internos, durante años y por centenares, lo que culminó con la declaración de inconstitucionalidad posterior del artículo 116 del Código Tributario, que autorizaba la delegación, por el Tribunal Constitucional, e impulsó la aprobación de la nuestra estructura judicial. Resulta inexplicable que, ahora y en algunos casos, por la simple construcción jurisprudencial se sustraigan estas materias de su juez natural, los tribunales tributarios y aduaneros, llamados por la ley expresa a conocer de las reclamaciones que se formulen en contra de los actos administrativos emanados del Servicio de Impuestos Internos y de todas sus incidencias, sin que la ley especial haya establecido limitación. (Tribunal Constitucional, 26 de marzo de 2007, Rol 681, publicada en el Diario Oficial de 29 de marzo de 2007).

El asunto es claro, como lo expresa Taruffo: “cada parte cargará con los efectos negativos que se derivan de no haber probado los hechos sobre los que fundó sus pretensiones. Esto quiere decir que cada parte tiene la carga de probar esos hechos y demostrar la verdad de los enunciados sobre ellos; y sus pretensiones serán rechazadas si no ofrece al tribunal esa demostración”³². Aunque *duela, en plano de igualdad*, luego que la administración tributaria ejerció todas sus potestades públicas al subordinado las que se plasmaron en un acto administrativo, ante un juez, ahora debería ser en plano de igualdad, aunque no tanto todavía.

A) Nueva Auditoría

Con todo, en la primigenia operación de los tribunales tributarios y aduaneros en Santiago se formuló una tesis que la comunidad tributaria denominó la doctrina de la *nueva auditoría* que no es sino la negativa de algunos de estos tribunales a revisar los antecedentes contables y sus respaldos documentales en sede judicial. Aunque suene extraño, se postuló la falta de competencia para ponderar los medios de prueba presentados al tribunal si estos previamente no habían sido presentados para su análisis al Servicio de Impuestos Internos. No hablamos acá de omitir la presentación de los documentos requeridos en una citación del artículo 63 del Código Tributario, sino simplemente no presentar antecedentes a un requerimiento de documentos realizado en una fiscalización. Señalaron estos tribunales básicamente que no tenían las mismas facultades que el Servicio de Impuestos Internos para realizar auditorías o revisiones a la situación contable y tributaria de los contribuyentes, que la sede y órgano encargado era únicamente la administración tributaria, y que lo que podía realizar el tribunal es revisar la legalidad de lo obrado ante la administración. Esta forma de denegación de justicia, que contraviene las más básicas normas del debido proceso, se expresó recurriendo a las más alambicadas formas de expresión imaginables poniendo en entredicho el sentido mismo de la jurisdicción y evidenciando un claro desgano frente a la función.

Esto es, algunos tribunales esgrimieron básicamente que su función jurisdiccional se reducía a realizar un examen de legalidad del procedimiento de fiscalización, que la tarea de los tribunales tributarios y aduaneros se reducía a un control de legalidad estándole vedado entrar a un análisis de la documentación sustentatoria de las operaciones económicas y su respaldo contable que ya había sido examinado en sede administrativa por el personal fiscalizador.

Las escuálidas razones de esta posición que se fueron esgrimiendo en respaldo de la imposibilidad revisora es que un tribunal no se encuentra habilitado por la ley para realizar un trabajo para el que está llamado el Servicio de Impuestos Internos, es

³² TARUFFO, MICHELE, *La Prueba*, Marcial Pons, Barcelona, 2008, p. 147.

decir, que la ley prevé una serie de medios que permiten a la administración impositiva realizar verificaciones, realizar cruces de información, tomar muestras, etc., que están destinados a realizar una verdadera y completa auditoría tributaria, competencia que escapa de la esfera del ente jurisdiccional, que no posee los medios materiales ni jurídicos para repetir la auditoría realizada en sede administrativa, por dicha razón el tribunal se debe enfocar en verificar que el aparato fiscalizador haya realizado su tarea legalmente, dando el valor que corresponde a los antecedentes proporcionados y sin infringir la ley, pero que en caso algún puede ni está habilitado para realizar una nueva auditoría³³.

La revisión de una auditoría, total o parcial, comprende el examen de los registros contables y su consistencia con los respaldos contables y extracontables, comprobación de integridad y veracidad de la información con terceros y recurrir a medios no incluidos en la documentación aportada por el contribuyente. Claramente lo que algunos de estos nuevos tribunales quisieron evitar por medio de las declaraciones y juicios de inadmisibilidad de la nueva auditoría era cargar con la necesidad de verificar el trabajo de fiscalización realizado en la administración. Sin embargo, la especialidad de estos tribunales, su justificación final, precisamente está dada por la especialidad, esto es, la capacidad de ponderar en forma adecuada la prueba que se proporcione con el fin de determinar si los actos de accertamiento tributario impugnados se ajustan a la realidad económica del contribuyente y su tratamiento tributario es el adecuado.

La labor jurisdiccional de estos tribunales³⁴ no se encuentra legalmente limitada, sino por el contrario se les entrega jurisdicción para conocer las reclamaciones e incidencias que se formulen en contra de actos administrativos del Servicio de Impuestos Internos, por lo que cercenar su competencia no constituye sino una denegación de justicia, porque la instancia judicial no es sino la aplicación del derecho a los hechos probados en juicio, esto es, precisamente lo que llamaron estos tribunales nueva auditoría.

³³ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Evacua Traslado, 11 de octubre de 2013, en autos RUC 13-9-0001696-9, 2° Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago.

³⁴ El procedimiento vigente mantiene asimetrías respecto de la posición de las partes frente a la jurisdicción en múltiples aspectos, trizando el vigor plano del debido proceso constitucionalmente garantizado, tanto por la ley cuanto por la práctica procesal. En el primer ámbito, la transparencia es una deuda de la nueva justicia y su unidad administradora, que permite a los órganos fiscalizadores litigantes un acceso íntegro a la jurisprudencia judicial de los tribunales tributarios y aduaneros y, para el caso de los particulares, un acceso sólo a las sentencias a firmas omitiendo resoluciones intermedias e incidentales, salvo claro está al contribuyente reclamante, haciendo una contribución a la opacidad del sistema. En otro orden, el litigante fiscal está dotado de la posibilidad de solicitar medidas cautelares en el curso del proceso de reclamaciones, de manera inédita si se considera que no es actor dentro del mismo y tampoco el titular de la acción ejecutiva, entre otras características, propias de un sistema que aún debe desarrollarse, ser objeto de una adecuada legislación y salir de la actual dependencia administrativa del Ministerio de Hacienda.

Aun más, como antecedente de esta tesis se pueden encontrar pronunciamientos administrativos en resoluciones formularios que se usaron durante un par de años por el Servicio de Impuestos Internos para despachar rápidamente recursos de reposición voluntarios formulados por contribuyentes de conformidad a lo previsto por el artículo 126 bis del Código Tributario, resoluciones que señalaban que la instancia de reposición solo podía hacerse cargo de errores o vicios manifiestos incurridos en liquidaciones de impuestos, pero no podían analizar los antecedentes contables que ya habían sido examinados por el área de fiscalización.

Finalmente, aunque todavía persisten algunos intentos por refflotar la nueva auditoría³⁵, la Corte Suprema³⁶ resolvió adecuadamente la cuestión —no sin algún devaneo— en orden a que la norma introducida al Código Tributario por la ley 20.322 sobre inadmisibilidad probatoria es la ratificación expresa que los tribunales deben revisar la documentación contable y tributaria de los contribuyentes en su integridad, por cuanto se sanciona precisamente omitiendo de este análisis a los documentos que

³⁵ Corte de Apelaciones de Santiago, 23 de octubre de 2015, Rol IC TTA 86-2015, parte pertinente, considerando cuarto: “Que no considerar que, el acto administrativo mediante el cual se adoptó la Resolución impugnada por el contribuyente, es plenamente válido porque nace como consecuencia de la propia inactividad del contribuyente ante una solicitud presentada por él mismo, siendo él quien debe acreditar, en tiempo y forma, con todos los documentos que le fueran solicitados por el Servicio de Impuestos Internos —de acuerdo a los artículos 17 y 21 del Código Tributario— la procedencia de la devolución a la que dice tener derecho, conforme a los cálculos e información expresada en su Declaración de Impuestos, lo que en la especie no ocurrió, ya que el contribuyente, al no aportar los documentos solicitados por el Ente Fiscalizador, no ha probado, de conformidad con el artículo 21 del Código Tributario, la veracidad de sus declaraciones, la naturaleza de las operaciones y de sus antecedentes, así como tampoco los montos de las mismas, a fin de desvirtuar las impugnaciones formuladas por el S.I.I. en uso de sus facultades legales”.

³⁶ Corte Suprema, 21 de abril de 2016, Rol IC 2.866-2015, considerando séptimo (pertinente): “Que, por lo demás, la sede jurisdiccional dista de ser una ‘segunda revisión’ de los antecedentes presentados a la administración, comprensión que se ve ratificada al analizar las disposiciones de excepción que coartan las posibilidades probatorias de las partes, sujetas previamente a la acreditación de precisos y determinados supuestos por parte de la administración, como lo es la contenida en el inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario. Así, entonces, los tribunales del grado han de emitir su dictamen sobre todos y cada uno de los asuntos propuestos por las partes, de acuerdo a las normas procesales aplicables al caso, dictando sentencia estableciendo los hechos de la causa, sobre la base de la prueba rendida, aplicando el derecho pertinente, lo que ha de ser revisado por el tribunal *ad quem* de acuerdo a la distribución de competencias propia de los recursos que involucran instancia, de manera que la restricción funcional que propone el reclamado no se condice con la función asignada por la Constitución y las leyes a los tribunales de justicia, por lo que no hay error de derecho —y menos de carácter sustancial— al haber sido decidida la litis de acuerdo a los hechos y el derecho planteado en las fases procesales correspondientes”.

En el mismo sentido anterior: Corte Suprema, 15 de abril de 2015, Rol IC 11.461-2014; Corte de Apelaciones de Concepción, 21 de agosto de 2015, Rol IC TTA 58-2015; Corte de Apelaciones de Antofagasta, 12 de marzo de 2013, Rol TTA 17-2012; Corte de Apelaciones de Valdivia, 5 de junio de 2015, Rol TTA 6-2015.

siendo requeridos específica y determinadamente fueron solicitados en la citación del artículo 63 del Código del ramo y no fueron aportados en la respuesta a la citación.

B) Libertad de medios y sana crítica

El legislador en relación con la prueba en la nueva justicia tributaria optó por la *libertad probatoria*, como viene ocurriendo en las nuevas y dispersas estructuras especializadas de administración de justicia, y por la valoración de conformidad a las normas de la *sana crítica*.

La libertad probatoria consiste en que no existe restricción de medios de prueba que puedan proporcionar las partes a fin de provocar el convencimiento racional y suficiente del tribunal, órgano que a su turno debe ponderar su fuerza probatoria a través del medio de la sana crítica, esto es, el juez no tiene normas probatorias que determinen el valor y los medios de prueba *ex ante*, sino que esta deberá ponderarse racionalmente guiándose por los parámetros racionales y objetivos que entrega la ley, cuales son los principios de la lógica, los conocimientos científicamente afianzados y las máximas de la experiencia, que limitan la libertad del juez, pero que hacen que esta actividad entregada sea “sólo excepcionalmente controlable cuando se han infringido parámetros racionales (o no ha existido la correspondiente fundamentación)”³⁷.

El procedimiento general de reclamaciones hoy contiene una larga norma regulando materias vinculadas con la prueba, previendo que la prueba será valorada conforme las normas de la sana crítica, como es la tendencia en nuestro derecho judicial. El contenido del concepto ha sido suficientemente desarrollado por nuestros autores, sin embargo, su inserción en la solución del conflicto tributario no ha estado exenta de conflictos producto de la modificación de una práctica asentada de los operadores de aplicación de las normas de la prueba tasada, conforme las normas del Código de Procedimiento Civil.

Entre las normas de valoración de la prueba, el legislador recomienda que se pondere especialmente, que se ponga especial atención en la contabilidad de los contribuyentes, pero sin realizar una definición del peso y vinculación del jurisdicente a la misma. Esto se explica como una adecuación consciente del legislador al sistema de sana crítica, de manera de alejar al juez de las rígidas normas de prueba tasada, haciendo excepción a la consideración de las normas sobre valor probatorio de la contabilidad frente a terceros o su exigencia como prueba de una determinada actuación o hecho económico relevante, para pasar a ser un antecedente más, valioso, abonado, pero no excluyente. Es un elemento relevante que la disposición en cuestión ha liberado al sentenciador y al contribuyente de su sumisión a la contabilidad, aun en aquellos casos

³⁷ MATURANA BAEZA, JAVIER, *Sana Crítica*, Thompson Reuters, Santiago, 2014, p. 179.

en que la contabilidad es obligatoria, desde el punto de vista tributario, por cuanto si bien reconoce su preeminencia como medio de fe de los hechos económicos, también acepta que éstos pueden acreditarse por otros medios de prueba, lo que constituye un guiño a la justicia material dejando la formalidad.

Debemos señalar que dentro de las principales dificultades habidas en la aplicación de las normas de la sana crítica a la resolución del conflicto tributario se encuentra el desarrollo de la justificación fáctica direccionada a la conclusión lógica y racional, liberando al conflicto y la sentencia de fondo de las cuestiones irrelevantes al juicio, más que la calificación de la aptitud o ineptitud de la prueba, las dificultades tienen que ver con la fundamentación ordenada y desprovista de juicios de autoridad. El sistema de valoración incorporado a las reclamaciones tributarias impone un deber mayor de motivación, de justificación de los criterios de racionalidad empleados por el juez³⁸.

Sobre el particular, es especialmente interesante un fallo de la Corte de Apelaciones de Temuco, que recaído en la apelación a una sentencia del tribunal tributario y aduanero pronunciada en un proceso sobre justificación de inversiones, discurre al respecto en orden a que para que el contribuyente esté frente a un debido proceso “implica que en materia tributaria al igual que las otras ramas del derecho se hace aplicable toda la teoría de la argumentación explicada. Asimismo y sin perjuicio de lo señalado en el artículo 21 del Código Tributario, a los medios de prueba esgrimidos por el reclamante debe dárseles en toda su extensión, el valor probatorio, según las reglas de la sana crítica. El Servicio de Impuestos es una parte, ¿por qué ha de tener un privilegio en lo que se quiere probar?, debiendo además el juzgador justificar plausible y razonablemente por qué llega a tal o cual convicción o bien por qué desecha tal medio probatorio” y, luego de reseñar los parámetros de la teoría argumentativa y los límites constitucionales de la interpretación judicial, que en la especie no se observaron, se pregunta “¿por qué es improcedente fundar una defensa en una garantía judicial? ¿Qué dicen las normas internacionales sobre el acceso a la justicia? ¿Qué nos quiere decir la oración, “que no se logra advertir en qué forma se habrían vulnerados los derechos y garantías”? Como puede desprenderse, el trabajo de fundamentación ha sido escueto y formal, pues dichos argumentos, pudiendo haberlo hecho, no analizan el fondo (...). No debe olvidarse que, según lo establece el artículo 25 de la Convención Americana de Derechos Humanos, toda persona tiene derecho a un recurso sencillo o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes que la ampare en sus derechos reconocidos en la Constitución. De lo contrario es obstruir el acceso a la Justicia. En todo caso el Juez debe tener presente, el *principio iuria novit curia* (el Juez conoce el Derecho), y no puede desplazarlo o reenviarlo al justiciable, menos por la complejidad que lleva en materia tributaria. Bajo esa misma ilación los argumentos del *a quo* tampoco cumplen con los requisitos de Justificación (no explica la consis-

³⁸ TARUFFO, MICHELE, *La Motivación de la Sentencia Civil*, Editorial Trotta, Madrid, 2011, p. 391.

tencia, ni da razones frente al Tribunal de la razón o frente al Auditorio Universal, por qué ha seguido tal o cual camino argumentativo y se ha considerado el debido proceso y los principios constitucionales); coherencia (sus argumentos provocan una respuesta inadecuada); razonabilidad (las premisas y los medios utilizados en su trabajo argumentativo, como se ha dicho son arbitrarios y no explican); suficiencia (no son pertinentes las premisas o explicaciones para decidir, el asunto –no exploró, ni trabajó la prueba–); claridad (los argumentos permiten demasiadas interpretaciones y no se sostienen por sí solos); aceptabilidad (no pasa este test, es claro, como se ha razonado, que no todas las personas considerarían válidos los argumentos en este contexto determinado); relevancia (toma para construir, como se ha explicado, sus argumentos aspectos irrelevantes); universalidad (no tienen el carácter, los argumentos, de universalidad pues aparecen muy sesgados y arbitrarios. No aplicable a todos y para todos los casos); no contradicción (se contradice el sentenciador en los motivos 24° y 25°, primero dice que no entiende la alegación del reclamante, para luego señalar que sí es posible desprender lo quiere decir); los límites, a modo de ejemplo (se pueden incluir entre otros del motivo 2° del fallo), el de la promoción de los derechos, que es un deber de los órganos del Estado. En efecto, no explica cada uno de esos parámetros, o bien no se desprende de su análisis. Más plantea un argumento de Autoridad en el sentido que lo alegado es improcedente porque lo dice el Juez Tributario. ¿Cuáles son las razones?, no las desarrolla. O bien que no vislumbra la supuesta afectación. ¿Dónde está el desmenuzamiento de aquello? No lo realiza. Lo afirma apoyado sólo en frases expositivas y porque es el Juez Tributario. Todo lo anterior obviamente es evadir la alegación que pide ser analizada por el contribuyente. En ese sentido esto se transforma en proceso, no justo, ni racional y es asimismo en una no promoción de derechos. Las alegaciones son para dar legitimidad a la sentencia, y en ese sentido debe ser oído con la mayor profundidad el contribuyente, sobre el fondo del asunto (que era de fácil deducción de sus escritos) y no dar razones formales, no atingentes, irrelevantes sobre la materia” (*sic*)³⁹.

La transcripción parcial de esta sentencia, da buena cuenta de los problemas encontrados inicialmente por la práctica de la nueva estructura y también de la labor unificadora y de control que realiza en el caso el tribunal de alzada correspondiente, desarrollando en una sentencia una función instructiva a los jueces inferiores, fijando un estándar adecuado a la solución del conflicto tributario en base a los principios de la sana crítica. De esta suerte, la valoración de los medios de prueba proporcionados de conformidad a las normas enunciadas, provocará la convicción legal del juez en orden a la acreditación de los hechos controvertidos, es decir, la convicción racional sobre los hechos del debate dando como resultante de la verdad procesal del caso.

³⁹ Corte de Apelaciones de Temuco, 27 de marzo de 2012, Rol TTA 34-2011, redactor Ministro Señor Álvaro Mesa Latorre.

C) Inadmisibilidad probatoria

La norma que referimos anteriormente, introducida al Código Tributario, en su artículo 132 inciso onceavo, ha merecido cierta resistencia desde la óptica del administrado por cuanto importaría, de algún modo, cortar el derecho a probar dentro del proceso jurisdiccional de impugnación de una actuación de la administración fiscal.

Es peculiar que la ley 20.322, que vino a perfeccionar la justicia tributaria, estableciera una inadmisibilidad probatoria en sede judicial para aquel caso en que durante la fiscalización, en específico en el acto de bilateralidad de la citación, se solicite específica y determinadamente un antecedente al contribuyente y este no lo proporcione. La norma buscaba hacerse cargo de una vieja alegación que no sabemos cuán justificada o cuánta justificación de los fiscalizadores del Servicio de Impuestos Internos tiene, en cuanto a que los contribuyentes, o más bien sus asesores, evitaban presentar la documentación contable requerida en los procesos de inspección para que, una vez que fueran liquidados por su insuficiencia, se presentaban ante el Dirección Regional, en ese tiempo, en Revisión de la Actuación Fiscalizadora o reclamo, lo que obligaba a realizar una “nueva” revisión.

Así es que, puede ser que atendiendo un poco a la alegación gremial y otro para atenuar impactos de la reforma se introdujo la norma del artículo 132 inciso 11 del Código Tributario actual que sanciona con la inadmisibilidad probatoria en sede jurisdiccional de aquellos antecedentes que específica y determinadamente se solicitaron en una citación del artículo 63 del Código Tributario y no fueron presentados por el contribuyente dentro del plazo de un mes previsto por la norma o su ampliación por causa imputable al requerido. Esta norma no hace sino ratificar la función que cumple la citación una institución que resguarda un principio y derechos del administrado, bilateralidad y derecho a presentar pruebas en el proceso administrativo.

La alegación de la declaración de inadmisibilidad debe ser formulada incidentalmente por el Servicio de Impuestos Internos, dentro del procedimiento de reclamaciones, y resuelta en la sentencia.

La construcción de la norma ha sido correcta, como lo muestra la aplicación general que han dado los tribunales a la misma. En efecto, la inadmisibilidad probatoria requiere en primer lugar que la documentación solicitada en una citación del artículo 63 del Código Tributario, pueda efectivamente ser requerida por la administración, esto es, que no corresponda a documentación afectada por secreto legalmente protegido y que se relacione con la documentación necesaria u obligatoria del contribuyente vinculada al tributo en examen. Luego de esto, los instrumentos deben ser requeridos específica y determinadamente por una citación. Esta determinación debe ser suficiente, sin que corresponda invocar la inadmisibilidad probatoria si el requerimiento es genérico o indeterminado como contratos del período o libros de compraventa, es decir, no debe quedar duda sobre la identidad del documento que se

requiere. Sobre esto los tribunales han sido especialmente cuidadosos en su práctica reciente, exigiendo un estándar elevado al Servicio de Impuestos Internos sobre el particular⁴⁰, con la excepción de una declaración de oficio por la Corte de Apelaciones de Copiapó⁴¹, que contraría el texto expreso de la disposición en cuestión, que exige que la inadmisibilidad se formule incidentalmente por la administración en el juicio.

En el mismo orden, si el contribuyente no presentó el documento requerido en los términos y plazos correspondientes, puede enervar la inadmisibilidad que pudiere invocar el Servicio dentro del proceso de litigación o bien probando que el documento no se encontraba en su poder al momento en que fue notificado de la citación correspondiente o que no lo presentó por una causa no imputable a su negligencia.

Con lo dicho, tenemos que la norma sobre inadmisibilidad probatoria ha tenido un impacto menor en la litigación tributaria, más allá de la práctica sin sentido de su invocación permanente por el Servicio de Impuestos Internos en la litigación, y si ha impactado en los procesos de inspección en los que tanto la administración al momento de requerir antecedentes ha cambiado su práctica para ser más cuidadoso y específico al pedir documentos en la citación, como para el contribuyente, que ha sido muy prolijo aportando los antecedentes que son requeridos en el proceso de inspección.

D) Otro privilegio pretendido: el Servicio de Impuestos Internos no debe probar

La estructura de impugnación del proceso jurisdiccional tributario pone en la necesidad de probar sus asertos positivos al contribuyente que impugna una liquidación o resolución sobre impuestos emanada de la administración tributaria, de conformidad a lo previsto por el artículo 21 del Código Tributario.

El procedimiento bilateral contradictorio cuenta con la participación como actor del contribuyente representado por abogado habilitado y del funcionario abogado perteneciente al Servicio de Impuestos Internos y el contradictorio está constituido por la reclamación y la contestación a la reclamación que formula el Servicio de Impuestos Internos.

⁴⁰ SILVA-RIESCO O., PATRICIO y SELMAN, ARTURO, *The Tax Disputes And Litigation Review*, 4ª edición, Law Business Research Ltd., 2016, Londres, p. 78.

⁴¹ Corte de Apelaciones de Copiapó, Rol TTA 2-2012, de 19 de julio de 2012: "(...) la contribuyente incurrió en total inactividad para demostrar las materias que le estaban siendo cuestionadas, y habida consideración que la reclamante no alegó y, por consiguiente, menos probó, los motivos de su omisión en cuanto a acompañar tales documentos por causas que no le hayan sido imputables, todo lo que importa, que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 132 inciso undécimo del Código Tributario, que aquellos presentados en esta causa, tanto en primera como en segunda instancia no son admisibles (...)".

Sin embargo, la controversia se constituye por el acto administrativo objeto de la reclamación y sus asertos, esto es, el contenido completo y cabal que se expresa en el acto terminal, y la reclamación que formula el contribuyente, estas actuaciones constituyen la controversia en un procedimiento contencioso administrativo.

En efecto, el contribuyente impugna la legalidad o validez de un acto administrativo terminal que contiene una pretensión fiscal de impuesto en base a los antecedentes y expresiones del mismo, a partir de un procedimiento administrativo de fiscalización. Las razones de la impugnación o defensas del contribuyente frente a la pretensión fiscal se expresan de manera definitiva en el contencioso por medio de réplicas de ilegalidad propias, como pueden ser errores de aplicación o interpretación de la ley al caso, o de ilegalidad de ponderación, como pueden ser las equivocadas interpretaciones de hecho que pueden conducir a conclusiones erróneas, que vinculan al reclamante con la administración en orden a provocar la controversia.

El trámite consistente en la contestación del Servicio de Impuestos Internos frente a una reclamación tributaria no podrá integrar nuevos elementos a la controversia, por cuanto la *pretensión y motivación fiscales están definitivamente establecidos en el acto administrativo* que se reclama, por lo que no se podrán ni agregar razones ni pretensiones al juicio, salvo en cuanto elementos de hecho que tiendan a desechar las alegaciones del contribuyente o acreditar la efectividad de los elementos de hecho y derecho que afirman el accertamiento tributario impugnado, junto con posibilitar que, en calidad de parte, la administración tributaria incidente y provoque las alegaciones que correspondan con el fin de obtener un rechazo de la reclamación. Esta tarea de litigación abordada por funcionarios del propio servicio inspector es especialmente compleja por cuanto los pone en la necesidad administrativa de ejercerla ajustándose en todo al estatuto propio del funcionario público, con objetividad y prescindencia, y *obligado por la interpretación de la ley tributaria* y las normas e instrucciones funcionarias dadas por el director del Servicio so pena de incurrir en un ilícito administrativo, razón por la cual frente a la evidencia de encontrarse frente a un accertamiento que se aparta de las normas e instrucciones, el litigante debería adoptar una posición de allanamiento, situación que pese a estar regulada administrativamente por el Servicio de Impuestos Internos no es adecuadamente gestionada por sus funcionarios, los que prefieren adoptar una actitud conservadoramente beligerante.

Expuesta la controversia fiscal por las actuaciones correspondientes, el tribunal tributario debe dictar una interlocutoria de prueba a fin de provocar el llamamiento a rendir la prueba sobre los hechos que considera controvertidos y que tengan la calidad de ser sustanciales y pertinentes a la resolución del conflicto. Este llamamiento se produce hacia las partes, el Servicio de Impuestos Internos y el contribuyente, cada quien a fin de afirmar su posición fáctica contradicha, por medio de hechos positivos y de manera dinámica, sin que un hecho controvertido contenga un llamamiento que excluya a la contraria, esto es así, y así se ha dado la práctica judicial en lo que va de práctica.

Con todo, existiendo controversia el Servicio debe acreditar los hechos que se discuten por el contribuyente y éste probará los hechos que afirma y contradicen la pretensión del Servicio, por cuanto la presunción de legalidad del acto administrativo no puede suponer, en caso alguno, un desplazamiento de la carga de la prueba sobre el administrado⁴², por cuanto, como ha señalado el *Tribunal Supremo español*, en sentencia de 14 de junio de 1989: “si se requiere a la Administración para la aportación de una determinada documentación o para la certificación de determinados extremos y la Administración hace caso omiso del requerimiento, no se puede desestimar la reclamación del particular con el argumento de la carga de la prueba y la presunción de legalidad de los actos tributarios, pues tal solución es manifiestamente contraria al principio de interdicción de la indefensión”⁴³.

Como ha dicho el autor Spisso, “la presunción de legitimidad de los actos estatales desplaza la carga de accionar al administrado, mas no implica que se dé un desplazamiento paralelo a la carga de la prueba, carga que con normalidad corresponde a la Administración. García de Enterría afirma en ese sentido que la autotutela declarativa de que se beneficia la Administración desnaturaliza la carga de accionar a la otra parte, gravada con la necesidad de poner en movimiento una acción impugnatoria para destruir la eficacia inmediata que, por su sola fuerza, alcanzan las decisiones administrativas, pero esto no implica que se dé un desplazamiento paralelo a la carga de la prueba, esta última con normalidad corresponde a la Administración, incurriendo en un vicio legal el acto que la desatiende”⁴⁴.

Sin perjuicio, haremos mención a que cada vez más primero, el propio Servicio de Impuestos Internos haciendo uso de su derecho a defensa letrada y luego, en menor medida algunos tribunales, pretenden dar un alcance erróneo a la presunción de legalidad del acto administrativo, tal vez por cuanto la especialidad del derecho tributario y la radicación del contencioso en el propio Servicio durante años, no generó la trasposición de las normas y práctica del derecho administrativo a esta área, permitiendo la consolidación de conceptos y contenidos desde el derecho administrativo al derecho fiscal. Es así que se esgrime la presunción de legalidad del acto administrativo para pretender que el contenido del acto mismo liquidación o resolución debe reputarse verdadero y ajustado al ordenamiento jurídico, correspondiendo sólo al administrado que impugna el acto acreditar la falsedad o inexactitud de su contenido, sin que corresponda al Servicio de Impuestos Internos probar hecho alguno⁴⁵. Dicho de otra

⁴² SILVA SÁNCHEZ, MANUEL, *El Procedimiento Contencioso-Administrativo en Materia Tributaria (Doctrina Jurisprudencial)*, 2ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 351.

⁴³ Citada por SILVA SÁNCHEZ, MANUEL, ob. cit., p. 353,

⁴⁴ SPISSE, RODOLFO R., ob. cit., p. 40.

⁴⁵ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, sentencia de fecha 16 abril de 2009, Rol 1173/2009: “tal presunción no puede constituir un obstáculo a que la Constitución cumpla el objetivo primordial que la acompaña desde los inicios del proceso constitucionalista y que se refiere, precisamente, al control del poder. Dicho

forma, lo que ha esgrimido el Servicio es que el trabajo del fiscalizador manifestado en una liquidación de impuestos debe tenerse por cierto y verdadero sin que deban acreditarse los elementos de hecho aducidos ni que se deban justificar las conclusiones. Estas afirmaciones tienden a traducirse en una confirmación de un accertamiento tributario sin que sea requerido al Servicio que respalde ni justifique adecuadamente sus afirmaciones y la aplicación de la ley⁴⁶.

Esta interpretación del principio de la presunción de legalidad de los actos administrativos está desfigurando el contenido y alcance del mismo, que no es otro —incuestionadamente— que sancionar o respaldar que el acto administrativo tiene ejecutividad propia⁴⁷, esto es, que los actos de la administración que no son impugnados dentro de los términos previstos por la ley, adquieren ejecutoriedad, pueden cumplirse recurriendo a medios incluso coactivos, sin requerir de más sanción. Este es el alcance del principio, no reducir o dispensar del deber de probar los asertos de la administración.

La prueba es dinámica y corresponde tanto a quien impugna la liquidación como a aquel que afirma que la misma se sostiene en los hechos y la ley, la necesidad de probar esos hechos sobre los que se sostiene corresponderá al Servicio y la prueba no será otra sino el expediente del procedimiento administrativo, en la generalidad de los casos, que construido ordenada y adecuadamente no podrá sino dar fe de un trabajo correctamente realizado, porque “queda claro que la existencia y características de los hechos determinantes escapan a toda discrecionalidad y que el control de aquellos hechos queda en cualquier caso remitido a lo que resulte de la prueba que pueda practicarse en el proceso correspondiente. Los hechos son tal como la realidad los exterioriza”⁴⁸, o en otros términos, “la presunción de legitimidad ha tenido como fin que el administrado inste por la acción impugnatoria para restarle validez a los

control, en nuestro tiempo, ya no sólo apunta a enmarcar debidamente el ejercicio de las potestades de los órganos del Estado sino que va más allá, pues pretende asegurar que los derechos fundamentales, en cuanto facultades inherentes a la persona que el ordenamiento constitucional sólo reconoce y regula, sean efectivamente respetados y promovidos, tal y como se lee en la frase que cierra el contenido preceptivo del artículo 5º, inciso segundo, de nuestra Carta Fundamental. La referida concepción es, por lo demás, congruente con la doble naturaleza que, en la actualidad, se reconoce a los derechos fundamentales, en cuanto facultades subjetivas reconocidas a su titular (naturaleza subjetiva) y, también, como elementos fundantes y estructuradores de todo el ordenamiento jurídico positivo (naturaleza objetiva)”.

⁴⁶ GARCÍA DE ENTERRÍA, EDUARDO y FERNÁNDEZ, TOMÁS-RAMÓN, *Curso de Derecho Administrativo*, Thomson Civitas, duodécima edición, Madrid, 2005, p. 480: *Quedaron atrás ya, por tanto, los pronunciamientos jurisprudenciales, frecuentes en el pasado, que reconocían a los simples informes policiales ‘veracidad y fuerza probatoria al responder a una realidad de hechos apreciada directamente por los agentes’, reconocimiento que venía a invertir la carga de la prueba contra los más elementales principios y reglas procesales’.*

⁴⁷ MARIENHOF, MIGUEL, *Tratado de Derecho Administrativo*, Abeledo-Perrot, 4ª edición, Buenos Aires, 2003, tomo II, p. 334: Las presunciones asociadas al acto administrativo “dependen de que el acto sea perfecto, es decir de que sea válido y eficaz”.

⁴⁸ GARCÍA DE ENTERRÍA, EDUARDO y FERNÁNDEZ, TOMÁS-RAMÓN, ob. cit., p. 481.

actos administrativos (...) sin embargo, de este criterio no corresponde colegir otras prerrogativas para la Administración que sean gravosas para el administrado⁴⁹.

Sobre la función en nuestro derecho de la esgrimida presunción de legalidad de los actos administrativos, compartimos con los autores Lara y Helfmann, que “se encuentra vinculada a la notificación del acto y, en opinión del TC, debe ser de aplicación restringida, en tanto tal presunción no puede constituir un obstáculo para el ejercicio de aquellas facultades inherentes a la persona que el ordenamiento constitucional reconoce y regula. Así, todo acto administrativo debe ser susceptible de interposición de recursos a objeto de salvaguardar los derechos fundamentales relativos al debido proceso. La CGR ha asimilado la presunción de legalidad de los actos administrativos a los registros públicos⁵⁰.”

Al respecto, siguiendo a Hunter, la presunción de legalidad del acto administrativo no tiene impacto alguno respecto de la carga de la prueba en el contencioso administrativo, en circunstancias que su función no es otra sino “legitimar la exigibilidad y ejecutoriedad de los actos, junto con imponer al ciudadano la carga de impugnarlos ante los tribunales de justicia. El ciudadano, de esta manera, tendría la carga de impugnar la validez de los actos en sede jurisdiccional, pero, en el proceso mismo la carga de la prueba no pesa necesariamente sobre el ciudadano, sino que rige íntegramente el principio de igualdad de las partes. Parte de la doctrina explica que pretender que la presunción de legalidad de los actos administrativos tenga implicancias en la asignación de la carga de la prueba sería infringir flagrantemente el derecho a la tutela judicial efectiva⁵¹, o como señaló el Tribunal Constitucional español, por medio de sentencia de 26 de abril de 1990, *la presunción de legalidad del acto administrativo tributario no significa que la Administración no deba probar los fundamentos fácticos de su decisión, sino simplemente que es el contribuyente quien debe impugnar el acto si no está de acuerdo con su contenido*⁵².

Como ha señalado el autor Valdés Costa, las controversias tributarias acerca de la existencia y cuantía de las obligaciones consisten en un conflicto de intereses pecuniarios, entre dos partes sometidas por igual a la ley. Los actos por los cuales la administración realiza una determinación o decide un recurso, significan, desde un punto de vista jurídico, la fijación de su pretensión como acreedora frente al contri-

⁴⁹ TAWIL, GUIDO, *Derecho Procesal Administrativo*, por RODRÍGUEZ, JULIETA, *La Prueba en el Proceso Administrativo*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2011, p. 473.

⁵⁰ LARA ARROYO, JOSÉ LUIS y HELFMANN, CAROLINA, *Repertorio, Ley de Procedimiento Administrativo*, Thomson Reuters, 2ª edición, Santiago, t. I, p. 79.

⁵¹ HUNTER AMPUERO, IVÁN, “La carga de la prueba en el contencioso administrativo ambiental chileno” en *Revista Chilena de Derecho*, vol. 42 N° 2, Santiago, 2015, pp. 649-669.

⁵² CUBERO, ANTONIO y GARCÍA, FLORIÁN, *Recopilación Sistematizada de la Doctrina Constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Mergablum, 2ª edición, 2005, Sevilla, p. 323.

buyente. Ellos son los dos únicos sujetos de la relación. Si el contribuyente no está de acuerdo con el acto administrativo, el conflicto debe ser resuelto por un juez ajeno a las partes, cuya voluntad sustituye a la de éstas, en forma obligatoria e irrevocable, es decir, con fuerza de cosa juzgada”⁵³.

Para terminar estas consideraciones vertidas sobre algunos aspectos vinculados a la prueba tributaria, sin perjuicio de felicitar la instalación de los tribunales tributarios y aduaneros, también es necesario expresar que resulta absolutamente insuficiente, una golondrina que no hace verano. Es urgente —*desde hace décadas*— abocarse a una reforma real a la estructura que rige las relaciones entre la administración tributaria y el contribuyente, así como a los procedimientos de reclamación jurisdiccionales. Nos parece absurdo, que la legislación que rige estas relaciones, en su conjunto, nos mantenga en un subdesarrollo legislativo cuasi colonial, en circunstancias que nuestro país cuenta con un aparato estatal más que suficiente y participación constante de sus funcionarios en foros internacionales para que, al menos en lo normativo, podamos acercarnos al desarrollo legislativo, que en la especie no es si no contar con un Código Tributario ajustado a los tiempos, que dé suficientes garantías también a los ciudadanos, que prevea pesos y contrapesos, modernizando, no solo en el discurso electoral, las instituciones y sus procesos sino en los hechos... en el derecho.

⁵³ VALDÉS COSTA, RAMÓN, *Instituciones de Derecho Tributario*, LexisNexis, 2ª edición, Buenos Aires, p. 280.

LA PRUEBA EN PROCEDIMIENTOS ESPECIALES

La prueba en materia tributaria, a partir de la Ley 20.322

PATRICIO SILVA-RIESCO OJEDA

455

I.	Algunas consideraciones sobre la prueba en materia tributaria	455
II.	Antecedentes y remiendos	455
III.	La prueba en sede administrativa	457
IV.	El deber de probar	459
V.	La expresión de causa	462
VI.	La función de la citación	465
VII.	Valoración de la prueba en sede administrativa	468
VIII.	La carga de la prueba en los Tribunales Tributarios y Aduaneros	471
	A) Nueva Auditoría	473
	B) Libertad de medios y sana crítica	476
	C) Inadmisibilidad probatoria	479
	D) Otro privilegio pretendido: el Servicio de Impuestos Internos no debe probar	480

Antecedentes, informes y documentos como prueba suficiente de los hechos ante un tribunal experto. El caso del Panel de Expertos, tribunal especial del sector eléctrico

ALEJANDRO VERGARA BLANCO

487

I.	Introducción	487
II.	Caracterización general del procedimiento de resolución de discrepancias ante el Panel de Expertos del sector eléctrico	488
	A) Un tribunal hiperespecializado	488
	B) El singular procedimiento de las discrepancias ante el Panel de Expertos	490
III.	Regulación de la prueba en general y en el procedimiento ante el Panel de Expertos	493
	A) La prueba de los hechos en los procesos contenciosos	493
	B) Principios asociados a la prueba que se desprenden del debido proceso	496
	C) Regulación especial aplicable al Panel de Expertos en materia probatoria	497
IV.	Antecedentes, informes y documentos como prueba suficiente	500
	A) Los elementos de la prueba ante el Panel de Expertos	500
	B) Observaciones desde el punto de vista del debido proceso	504
	C) La opción entre alternativas y autoproducción de prueba como características particulares del Panel de Expertos	505
	Conclusiones	509