



CARGA DE LA PRUEBA EN EL JUICIO TRIBUTARIO

Diego Alegría Maluenda

Magister en Derecho.

Magister en Tributación.

Abogado.

diegoalegriamaluenda@hotmail.com

Resumen: Este artículo de investigación académica se refiere los aspectos que contiene la Ley N° 21.210 publicada en el Diario Oficial el 24 de febrero de 2020, la cual introdujo modificaciones al procedimiento general de reclamación regulado en el Código Tributario, pero únicamente aquella parte sobre la carga de la prueba, exponiendo de manera crítica la incorporación de una nueva norma en el artículo 132 del Código Tributario que establece, de forma expresa, que el Servicio de Impuesto Internos -al igual que el reclamante- tiene la responsabilidad procesal de acreditar durante el juicio la efectividad de sus pretensiones. Asimismo, se expone brevemente la tradicional manera de distribuir el peso de la prueba en el juicio tributario (sostenida antes de la referida Ley), cuestionando las motivaciones de los tribunales superiores de justicia para estimar que sólo el reclamante debe que demostrar sus aseveraciones al Tribunal Tributario y Aduanero.

Palabras claves: Modernización de la legislación tributaria; carga de la prueba; juicio tributario.

1. INTRODUCCIÓN

Con ocasión de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.332 de 2009, que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera, se modificaron las normas reguladoras del procedimiento general de reclamación del cual se sirven los contribuyentes para

alegar en contra, por ejemplo, de la determinación de impuestos que realiza el Servicio de Impuestos de Internos (en adelante también SII), dejando de ser un asunto sometido a la resolución de ese órgano de la Administración del Estado, para convertirse en una materia de competencia exclusiva de un Juzgado (imparcial e independiente).

Pese a que en la actualidad la resolución de los conflictos entre los contribuyentes y el SII es una función propia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros (en adelante también TTA) y, por consiguiente, debería entenderse que los contribuyentes y el SII tienen las mismas responsabilidades procesales como sería la acreditación de sus pretensiones, de la lectura de las sentencias de las Cortes de Apelaciones y de la Corte Suprema se observa que la jurisprudencia judicial es de la opinión que en el procedimiento general de reclamación la carga de la prueba debe recaer sólo en el contribuyente; dando como principal argumento lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario (en adelante también CT).

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

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

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

Como puede comprenderse, el problema planteado se refiere a la carga de la prueba, que es un elemento relevante en los procedimientos contenciosos, toda vez que la determinación del litigante obligado a demostrar sus pretensiones tiene directa relación, por ejemplo, con el justo y debido proceso que es un Principio General del Derecho, y con la igualdad ante la ley que corresponde a un derecho fundamental. Por

lo tanto, y en relación con el procedimiento general de reclamación, cabe cuestionarse la utilidad de que exista una norma procesal en el Código Tributario que distribuya expresamente la carga de la prueba en la persona del contribuyente y en el SII, en circunstancias que, de acuerdo con el justo y debido proceso, además de la igualdad ante la ley, parecería ser redundante establecer ya de forma expresa la distribución del peso probatorio, la cual debe ser siempre equitativa entre las partes.

Siguiendo este orden de ideas, en este trabajo se aborda la Ley N° 21.210 de 2020 sobre modernización de la legislación tributaria, que en uno de sus capítulos se refiere precisamente a la carga de la prueba en el procedimiento general de reclamación; no obstante que, en relación con la expresa distribución igualitaria del peso de la prueba, no hubo en la tramitación del proyecto un debate o discusión parlamentaria, pese a la importancia del asunto y sus consecuencias procesales.

Cabe hacer presente que se trata de un texto normativo de reciente entrada en vigencia, por lo cual, sus aplicaciones e interpretaciones doctrinarias como jurisprudenciales todavía no se muestran.

Relacionado con lo anterior, no existe literatura suficiente que exponga, describa, desarrolle y explique una nueva, y quizás osada, forma de substanciar el procedimiento general de reclamación tributaria, en el cual el contribuyente sea liberado de cargar toda la prueba, e imponga también al SII el deber de probarle al Juez del TTA que son verdaderas sus aseveraciones contenidas, por ejemplo, en las partidas de una liquidación de impuestos.

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

En este sentido, a modo de ejemplo, puede mencionarse a Ibarra Aguirre, Daniel (2019) y Matus Fuentes, Marcelo (2017); ambos publicados en la Revista de Derecho Tributario de la Universidad de Concepción. Asimismo, Larraín Villanueva, Florencia (2017), publicada en la Revista del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

En suma, este artículo como su investigación significan un aporte, al menos desde un plano de la academia, porque ampliarán la manera que tradicionalmente se interpretan y aplican las normas del procedimiento general de reclamación tributaria, y si no es así, al menos este trabajo servirá para generar interrogantes

entorno a la lectura que debe hacerse a la nueva regla procesal contenida en el artículo 132 del CT, introducida por la Ley N° 21.210 de 2020, en relación con la carga de la prueba por un reclamo general interpuesto ante el TTA.

2. RESEÑA HISTÓRICA DE LA LEY N° 21.210 DE 2020

2.1 Proyecto de Ley

El texto de la Ley N° 21.210 de 2020 que introdujo en el Código Tributario la obligación expresa sobre el SII -y también respecto del contribuyente- de acreditar sus pretensiones en un juicio tributario, tiene su origen en el Mensaje Presidencial N° 107-366 de 23 de agosto de 2018, mediante al cual el Ejecutivo presentó a la Cámara de Diputados un proyecto que modernizaba la legislación tributaria, proponiéndole al Congreso Nacional incorporar distintas modificaciones al sistema vigente en aquel entonces, sin embargo, no sólo cambios en lo referente a derechos sustantivos como serían los distintos regímenes tributarios, sino además en lo tocante a las disposiciones adjetivas o formales que regulaban por ejemplo el procedimiento general de reclamación, contenido en los artículos 123 y siguientes del CT.

Uno de los objetivos esgrimidos por el Legislador era que la substanciación de los expedientes ante los TTA no fuese gravosa, como estaba siendo en ese momento, sino eficiente y expedita; agregando que los contribuyentes litigantes podían estar sin sentencias durante bastante tiempo, a consecuencias de lo dilatado que resultaba el procedimiento.¹

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

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

y del Fisco, proponiendo la máxima eficacia en la manera de substanciar y hacerle seguimiento a los expedientes, ya sea ante los TTA como también en las ulteriores instancias (esto es, ante las Cortes de Apelaciones y la Corte Suprema).²

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

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

2.2 Incorporación expresa de la igualdad en la carga de la prueba dentro del juicio tributario

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

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

Es probable que tal omisión legislativa haya sido porque, anteriormente, con ocasión de la tramitación de la Ley N° 20.322 de 2009, el Ejecutivo había señalado en el mensaje que se reconocía al SII como un litigante dentro del procedimiento general de reclamo; en consecuencia, desde entonces se entendía que tenía las mismas responsabilidades procesales del contribuyente, por ende, le correspondía probar la efectividad de sus dichos.³ Siendo entonces redundante, ahora, que una norma establezca esta igualdad procesal mencionada en la historia legislativa de la referida ley.

Pese a esto último, avanzado el trámite legislativo en el Congreso Nacional, el Ejecutivo presentó una indicación para introducir en el CT una regla que expresamente se refería a la carga de la prueba en el juicio tributario. Esto, luego de recibir un informe del Ministerio de Hacienda el cual sugería incorporar en el Código del ramo que el SII como también el contribuyente, a ambos le cabe el peso de demostrar que son efectivas sus alegaciones, defensas y excepciones.

En aquel informe elaborado por el Ministerio de Hacienda se señalaba que, al igual que ocurre con el reclamante, sobre el SII también debía pesar la responsabilidad procesal de demostrarle al Juez del TTA, dentro del término probatorio, la veracidad de sus pretensiones en contra del reclamo impetrado por el contribuyente. Esto, según se indica en el documento, para que la redacción del proyecto de ley fuese coherente con las motivaciones que se expresaban en el Mensaje Presidencial cabeza del proyecto de ley.⁴

Dicho lo anterior, mediante Oficio Presidencial N° 047-367 de 08 de mayo de 2019 se propuso al Congreso Nacional establecer en el inciso cuarto del artículo 132 del CT que, sin perjuicio de la responsabilidad ya asentada en la práctica que tiene el contribuyente en cuanto demostrarle al Juez del TTA la pertinencia de su reclamo, igualmente el Servicio de Impuestos Internos dentro del procedimiento de reclamo debía acreditar sus pretensiones.⁵

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

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

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

Recibida la indicación en comento, la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, en su sesión N° 108 de 17 de julio de 2019, aprobó la misma sin ninguna discusión o debate entre los parlamentarios asistentes referente a la conveniencia o utilidad procesal de agregar expresamente esta regla procedimental en el juicio tributario, en circunstancias que, por ejemplo, en virtud del artículo 1698 del Código Civil (en adelante también CC) se entiende que todo aquel que alega la existencia de una obligación, como sería el deber de pagar un determinado impuesto, tiene la carga de acreditarla; por lo cual, podría entenderse la indicación del Ejecutivo como una norma repetitiva, o sobreabundante, de una ya existente en la legislación.⁶

El único comentario que hubo al respecto fue de parte del Coordinador de Política Tributaria del Ministerio de Hacienda, quien manifestó que mediante esta nueva disposición en el CT “se incorpora (al procedimiento general de reclamación) un Principio General del Derecho Procesal, consistente en que cada parte debe acreditar sus pretensiones”.⁷

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

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

2.3 Publicación de la Ley N° 20.210 de 2020

Finalmente, con fecha 24 de febrero de 2020 se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 21.210, culminación del Mensaje Presidencial N° 107-366, que moderniza la legislación tributaria modificando varios cuerpos legales entre los cuales se

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

7 Sesión N° 108 de 17 de julio de 2019 de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados.

encuentra el Código Tributario, incorporando en éste la siguiente disposición en la parte final del inciso cuarto del artículo 132: “El Servicio y el contribuyente deberán acreditar sus respectivas pretensiones dentro del procedimiento.”

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

3. DISTRIBUCIÓN DE LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL JUICIO TRIBUTARIO ANTES DE LA LEY N° 21.210 DE 2020

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

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

Si bien es cierto que la Corte Suprema ha dictado sentencias en las cuales ha señalado que el artículo 21 del CT: “se encuentra inserto en el Libro Primero del Código Tributario, denominado “De la Administración, fiscalización y pago”, circunstancia que revela que es aplicable en el procedimiento administrativo de fiscalización y determinación de los impuestos, no así en el procedimiento judicial incorporado por la ley N° 20.322”.⁸ Este criterio ha sido excepcional, porque los tribunales de

8 Sentencia de la Corte Suprema, de fecha 13 de septiembre de 2016, causa rol N° 8.708-2015,

justicia consideran que, en virtud del artículo 21 del Código Tributario, dentro del juicio reclamo sólo el contribuyente debe probar sus aseveraciones; criterio que lógicamente tendría que cambiar con la Ley N° 21.210 de 2020.

De la lectura de las sentencias dictadas por la Corte Suprema (en adelante también CS) y las Cortes de Apelaciones (en adelante también CA), es posible extraer una línea jurisprudencial consistente que ha establecido que, de acuerdo con el artículo 21 del CT, en un procedimiento general de reclamación tributaria, la carga de la prueba recae única y exclusivamente en el reclamante, liberado de toda responsabilidad procesal al SII en lo referente a demostrar ante el Tribunal Tributario y Aduanero la veracidad de sus dichos.⁹

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

Pero este deber sobre el contribuyente se da en el contexto de una fiscalización seguida ante el SII y no obstante tratarse, ciertamente, de un procedimiento administrativo, los tribunales justicia han estimado que es aplicable también con ocasión de un procedimiento general de reclamación ante el TTA.¹⁰ Por lo tanto,

caratulada “Servitex S.A. con Servicio de Impuestos Internos”. Jurisprudencia que se repite en sentencia también de la CS, de fecha 10 de octubre de 2018, causa rol N° 10.220-2017, caratulada “Copefrut Agrícola S.A. con Servicio de Impuestos Internos”. Similar criterio se observa en el fallo de fecha 14 de septiembre de 2016, causa rol N° 20.412-2015, caratulada “Astudillo Ramírez José Andrés con Servicio de Impuestos Internos”, en cuyo considerando sexto se señala lo siguiente, que: “el citado artículo 21 sólo establece cargas para el contribuyente y el Servicio durante la etapa de fiscalización y que, por ende, no gobiernan la incorporación, rendición y valoración de la prueba en el juicio”.

9 Desde una perspectiva dogmática, puede mencionarse a Albornoz Venegas, para quien en los juicios tributarios “los reclamantes deben tener presente que ellos deben convencer al Tribunal de su postura. La Administración no tiene esa carga” (Albornoz, 2018, p. 194). En su opinión: “La carga de la prueba es del reclamante” (Albornoz, 2018, p. 199).

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

La doctrina ha dicho que: “la Corte Suprema ha señalado reiteradamente que el artículo 21 del CT establece una regla general que impone la carga de la prueba a los contribuyentes” (Osorio, 2019,

en sede judicial el reclamante tiene la carga procesal de acompañar todos los antecedentes sobre su contabilidad, so pena de ser rechazada su pretensión; no recayendo sobre el SII la misma carga procesal de acreditar su defensa.

Ejemplo de este criterio jurisprudencial es una sentencia de la CA de Arica, de fecha 08 de septiembre de 2017, en cuyo considerando tercero, citando el artículo 21 del CT, señala que: “En la etapa jurisdiccional propiamente tal, el legislador sólo regula cargas procesales para el contribuyente, ahora parte reclamante, consistentes en que para obtener que se anule o modifique la liquidación, deber desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero del Código Tributario.”

Agregando aquella CA que: “de la disposición contenida en el artículo 21 del Código Tributario, aparece de manifiesto que la carga de probar la verdad de sus declaraciones le asiste al contribuyente, para lo cual el legislador le brinda dos instancias, una administrativa... y la otra judicial”.¹¹

En este mismo sentido, la CS en sentencia de fecha 05 de septiembre de 2016 ha señalado que: “pesaba sobre el contribuyente, de conformidad al artículo 21 del Código Tributario, desvirtuar tal conclusión (sobre determinación del impuesto a la renta) del Servicio mediante la prueba rendida en el juicio”. Esto, porque “el artículo 21 del Código Tributario, en tanto reviste la naturaleza de una norma reguladora de la prueba para el Tribunal, establece que para obtener que se anule o modifique la liquidación, el contribuyente debe desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero del Código Tributario, es decir, fija el onus probandi sobre el reclamante”.

p. 192); agregando que, según esta misma jurisprudencia judicial, el contribuyente es “quien debe desvirtuar las impugnaciones que le formula el organismo fiscalizador con pruebas suficientes tanto en la etapa administrativa como jurisdiccional” (Osorio, 2019, p. 192).

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

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

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

Para mayor abundamiento del criterio de cargar sólo al contribuyente con el peso de la prueba, la CA de Arica señala en su considerando noveno, respecto a la actividad procesal del SII en la etapa probatoria, “pese a no encontrarse obligada a rendir prueba en tal sentido”, igualmente acompañó antecedentes al expediente. Otra sentencia en este mismo sentido es de la Corte Suprema, de fecha 18 de diciembre de 2013, causa Rol N° 1160-2013; comentado por Selman Nahum (2014, p. 239-259)

Por lo tanto, concluye la CS, “la sentencia en estudio invierte la carga de la prueba al afirmar que el Servicio debía probar”.¹²

Este criterio de la jurisprudencia judicial, además, es sostenido no sólo por lo prescrito en el artículo 21 del Código Tributario, sino además en lo establecido en el artículo tercero de la ley de bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la Administración del Estado. De acuerdo con esta disposición, los actos administrativos tales como las liquidaciones y sus partidas que realiza el Servicio de Impuestos Internos, “gozan de una presunción de legalidad”.¹³

En consecuencia, citando esta norma de la Ley N° 19.880 de 2003, en un procedimiento general de reclamo tributario el SII tiene a su favor la circunstancia que lo obrado durante el proceso de fiscalización y el acto terminal del mismo (que sería la liquidación), representan antecedentes ciertos que por sí solos revisten el carácter de válidos y apegados a la legislación; por consiguiente, no recae sobre su parte la responsabilidad de acreditar en juicio la efectividad de sus aseveraciones, por el contrario, será tarea del reclamante acompañar la prueba necesaria para desvirtuar aquella presunción de legalidad.

Siendo así, puede sostenerse que, en un procedimiento general de reclamación únicamente el contribuyente tiene la responsabilidad de acreditar sus dichos, dando como argumento de tal criterio, no solo lo prescrito en el artículo 21 del Código Tributario¹⁴, sino además por lo establecido en el artículo tercero de la Ley N° 19.880 de 2003.

12 Sentencia de la Corte Suprema, de fecha 05 de septiembre de 2016, causa rol N° 24.739-2015, caratulada “Andre Marcel Dattwyler Ramírez con Servicio de Impuestos Internos”. Aunque el fallo contiene un voto en contra, que en la parte que interesa señala que igualmente el SII tiene la carga de probar sus pretensiones. Mismo criterio se observa, por ejemplo, en sentencia de la CS de fecha 05 de diciembre de 2018, causa rol N° 244-2017, caratulada “Inversiones y Rentas Los Quillayes Limitada con Servicio de Impuestos Internos”.

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

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

4. PESO DE LA PRUEBA SOBRE EL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

4.1 Reinterpretación del artículo 21 del Código Tributario

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

De no existir esta disposición procedimental en el CT, la Corte Suprema y las Cortes de Apelaciones, probablemente, continuarían entronando en sus sentencias que la carga de la prueba recae sólo en el contribuyente, siendo uno de los argumentos, quizás el más importante, lo dispuesto en el artículo 21 del mismo texto legal.¹⁵

Tal como se expuso en el apartado anterior de este capítulo, desde la perspectiva de los tribunales superiores de justicia, en virtud del artículo 21 del CT el reclamante debe probar sus pretensiones, eximiendo al SII de esta misma carga procesal, porque según el sentido y alcance que le han dado a esta disposición, es deber del contribuyente demostrar en juicio la veracidad de sus declaraciones de impuestos.¹⁶ Sin embargo, la interpretación que hacen la CS y las CA es equivocada, toda vez que el inciso primero del artículo 21 del Código Tributario es inaplicable en sede judicial, y en el supuesto que lo fuera, según esta misma disposición también sobre el Servicio de Impuestos Internos recae el peso de la prueba.¹⁷ Todo esto, independiente a lo establecido en la actualidad en el artículo 132 del CT, de lo cual se sigue que la modificación introducida por la Ley N° 21.210 de 2020 no tiene un real significado en el juicio tributario.

15 El inciso primero del art. 21 del CT establece lo siguiente: “Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.”

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

17 En este mismo sentido, Casas Fariás (2019, p. 34).

En un juicio tributario no corresponde aplicar lo dispuesto en el artículo 21 del CT, porque esta disposición se encuentra en el párrafo tercero del Título I del Libro Primero del Código Tributario (“De la Administración, Fiscalización y Pago”), lo cual quiere decir que está dentro del procedimiento de fiscalización substanciado por el Servicio de Impuestos Internos,¹⁸ respecto de aquellas declaraciones y determinaciones de impuestos efectuadas por el contribuyente.¹⁹

Por consiguiente, la aplicación de la norma en comento se reduce tan sólo a dicho expediente administrativo, siendo improcedente extender su mandato al juicio tributario, máxime cuando las normas de este procedimiento no hacen ninguna mención a lo dispuesto en este artículo en comento como una regla supletoria que debe ser observada por el Juez del TTA, los litigantes y, por supuesto, los tribunales superiores de justicia.²⁰

Por lo demás, si bien el artículo 21 del CT obliga al contribuyente demostrar la veracidad de sus declaraciones -e incluso desvirtuar en un juicio tributario la determinación de impuestos que haga el SII-, también le impone al SII recopilar antecedentes contables necesarios para fiscalizar la determinación de impuestos hecha por el contribuyente y, finalmente, practicar las liquidaciones o reliquidaciones que procedan según sea el caso. Es decir, el SII en el expediente administrativo debe acreditar su acto terminal.^{21 22}

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

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

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

20 En este mismo sentido, por ejemplo, Matus Fuentes (2017, p. 50).

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

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

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

4.2 Prescendencia del artículo 3° de la Ley 19.880 de 2003

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

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

Sin embargo, lo dispuesto en el artículo 3° de la ley de bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la Administración del Estado, no libera al Servicio de Impuestos Internos de presentar elementos probatorios en el juicio tributario, para demostrar la efectividad de sus planteamientos, porque en primer término se trata de una presunción simplemente legal que puede perder todo mérito durante la secuela del juicio si la misma no se sostiene en antecedentes indiciarios para gozar de tal calificación, los cuales, por supuesto, deben ser incorporados por el SII. En consecuencia, no era necesario introducir la mentada

modificación en el inciso cuarto del artículo 132 del CT en comento. Por lo demás, citando las normas de esta misma ley reguladora de los actos de la administración, es posible concluir que el SII igualmente tiene sobre sí el peso de la prueba.²³

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

Por lo tanto, el Servicio de Impuestos Internos tendrá la responsabilidad de presentarle al Juez del TTA antecedentes suficientes para demostrarle que el expediente administrativo fue substanciado con apego a las disposiciones legales y, consecuentemente, el acto terminal que sería, por ejemplo, una liquidación, representa una actuación totalmente válida.²⁴

Como puede comprenderse, la circunstancia que ahora el artículo 132 del CT establezca expresamente que el Servicio de Impuestos Internos y el reclamante tengan el peso de la prueba de sus respectivas pretensiones, no es una norma procedimental imprescindible para la justa y debida substanciación del juicio de reclamo, porque de la lectura de la ley de bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la Administración del Estado, se desprende que no sólo el reclamante sino ambos litigantes del procedimiento tiene la responsabilidad de acreditar sus pretensiones, a fin de evitar la contingencia de ser rechazadas por el TTA.²⁵

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

24 En opinión de Vergara Quezada, la “fiscalización debe ser guiada por los principios de dicha ley [Ley N° 19.880 de 2003], entre los que se encuentra el de contradictoriedad e imparcialidad, y los informes que los funcionarios fiscalizadores emitan dando cuenta de su auditoría no son vinculantes para el juez y no constituyen plena prueba, correspondiendo al juez [del TTA] ponderar su contenido de acuerdo a la sana crítica. Más importante aún, la fiscalización está sujeta al principio de impugnabilidad del artículo 15 de la Ley N° 19.880, por lo que el juez está naturalmente facultado para revisarla completamente.” (Vergara, 2014, p. 192). Siguiendo este orden de ideas, Flores Durán (2017, p. 25).

25 En este mismo sentido, Casas Farías (2019, p. 34-35).

4.3 Invocación del Principio de Igualdad de las Partes

Tal como se ha explicado, a contar de la entrada en vigencia de la nueva ley que moderniza la legislación tributaria (Ley N° 21.210 de 2020), el inciso cuarto del artículo 132 del Código Tributario establece ya de manera expresa la siguiente regla procesal dentro juicio tributario, que: “El Servicio y el contribuyente deberán acreditar sus respectivas pretensiones dentro del procedimiento”.²⁶

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

En efecto, de acuerdo con el Mensaje Presidencial N° 206-348 del 19 de noviembre de 2002, que dio origen posteriormente a la Ley N° 20.322 de 2009 (que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera), el Legislador manifestó que “se reconoce al Servicio de Impuestos Internos la calidad de “parte”, con derechos, obligaciones y cargas, en todos los procesos que se generen a causa de una reclamación tributaria”.²⁷

En este mismo sentido, en el Primer Informe de la Comisión de Hacienda del Congreso se señaló que los nuevos juicios tributarios se regían por principios procesales esenciales, entre los cuales se encontraba el de la “igualdad procesal”.²⁸ Incluso, siguiendo este orden de ideas, en el Informe de la Comisión de Constitución el Director del SII declaró que “el proyecto asegura un respecto irrestricto de los derecho de ambas partes, los contribuyentes y el Fisco, y que ambos estén en igualdad de condiciones”.²⁹

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

27 Mensaje Presidencial N° 206-348 del 19 de noviembre de 2002.

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

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

A mayor abundamiento, en la discusión en sala se señaló que “con este anhelado proyecto también se impartirá una justicia en primera instancia que no existía, (porque) se asegura a los litigantes igualdad de derechos en juicios”.³⁰

Por lo tanto, queda claro que según la historia de la Ley N° 20.322 de 2009, que modificó sustancialmente los procedimientos del CT -creando los Tribunales Tributarios y Aduaneros-, el tratamiento que debe recibir el Servicio de Impuestos Internos corresponde que sea el mismo que se le da al contribuyente que interpone el reclamo, permitiéndole ejercer idénticos derechos procesales tales como son los recursos y demás mecanismos que franquea la legislación para la defensa de sus derechos; sin embargo, también es válido, y coherente con la tramitación legislativa de esta ley en comento, requerirle al SII las mismas cargas procesales como es la acreditación de sus pretensiones en juicio.³¹

Dicho en otras palabras, en vista que en la tramitación de la Ley N° 20.322 de 2009 se hace alusión en reiteradas oportunidades al Principio de Igualdad de Partes, no parece entonces necesario que mediante la Ley N° 21.210 de 2020 se modifique el texto del Código Tributario, agregando expresamente en el artículo 132 que dentro del juicio tributario el Servicio de Impuestos Internos y el reclamante tienen, ambos, el peso de la prueba de sus respectivas alegaciones, excepciones y defensas. Esto, porque al observar la historia legislativa de la ley que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera, queda claro que no sólo sobre el contribuyente recae la referida responsabilidad procesal, sino también respecto del SII.³²

4.4 Aplicación del artículo 1698 del Código Civil

Finalmente, puede considerarse innecesaria la modificación introducida por la Ley N° 21.210 de 2020 en el inciso cuarto artículo 132 del Código Tributario, consistente en establecer de manera expresa una distribución equitativa de la

30 Discusión en Sala, de fecha 10 de setiembre de 2008, respecto del proyecto de ley que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera.

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

32 Misma conclusión arriba la doctrina, cuando señala que en virtud de la Ley N° 20.322 de 2009 el SII es considerado “parte” en el procedimiento judicial de reclamo tributario, consecuentemente, “tiene las mismas cargas probatorias que corresponden a toda parte procesal, entre ellas, las de probar sus afirmaciones” (Wahn, 2018, p. 71). Según los dichos de Flores Durán, a consecuencia de la igualdad de partes entre el contribuyente reclamante y el SII, ha de aplicarse lo dispuesto en el art. 1698 del CC o “criterio de naturalidad o normalidad” (Flores, 2017, p. 25).

carga de la prueba, porque en el ordenamiento jurídico existe una disposición que establece de manera bastante clara que lo referente al peso de demostrar, ya sea la existencia de las obligaciones, ya sea la extinción de éstas. Se trata del artículo 1698 del Código Civil que prescribe, en la parte que interesa, lo siguiente: “Incumbe probar las obligaciones o su extinción al que alega aquéllas o ésta”.

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

No puede utilizarse lo prescrito en el artículo 21 del CT como regla procesal sobre la distribución del peso de la prueba en el juicio tributario porque, tal como se ha expuesto precedentemente, entre otras razones esta norma se encuentra dentro del procedimiento administrativo de fiscalización llevado por el SII y no forma parte de las disposiciones reguladoras del procedimiento judicial. Asimismo, no existe ninguna disposición en los artículos 123 y siguientes del CT que se remitan a lo establecido en aquel artículo 21, como norma procesal de carácter supletoria para la substanciación del expediente seguido ante el TTA.^{33 34}

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

33 En este mismo sentido, Casas Farías (2019, p. 34).

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

Por lo tanto, es pertinente citar el artículo 1698 del CC para la resolución de una controversia judicial entre el contribuyente y el Servicio de Impuestos Internos, toda vez que de acuerdo con esta norma de Derecho Común le corresponderá a cada uno de los litigantes aportar los antecedentes probatorios que estimen necesarios al procedimiento de reclamo con el propósito de sostener la veracidad sus respectivas pretensiones y, al mismo tiempo, desacreditar lo dicho por la contraria.^{35 36}

Lo anterior, claro está, dependiendo de cuáles hayan sido las alegaciones, defensas y excepciones opuestas por cada parte; por ejemplo, si el hecho no pacífico fuese la existencia del impuesto que el SII arguye adeudar el contribuyente, corresponderá que el SII le pruebe al Juez del TTA que concurren todos los presupuestos legales del mismo, comenzando con el hecho gravado respecto de la parte reclamante. En cambio, si el asunto controvertido fuese una exención tributaria no considerada por el SII en la determinación del impuesto, será carga del contribuyente demostrar que a su favor concurrían los requisitos para estar eximido de tal obligación tributaria.³⁷

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

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

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

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

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

5. CONCLUSIONES

Regulado en el Título II del Libro Tercero del Código Tributario, el procedimiento general de reclamación es el mecanismo que franquea la legislación a favor del contribuyente para concurrir ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente, a fin de formular fundadamente en contra del Servicio de Impuestos Internos su negativa respecto de la totalidad o de alguna de las partidas o elementos de una liquidación, giro, pago, como también en contra de los elementos en cuyo mérito se efectuó la determinación del respectivo impuesto, e incluso promover el reclamo con ocasión al rechazo del SII a una petición de devolución de impuestos, por ejemplo.

La carga de la prueba, en términos generales, corresponde a la responsabilidad procesal que recae sobre el litigante o los litigantes de un juicio, que implica tener que aportar durante la secuela del procedimiento los antecedentes que estimen necesarios para generarle al Juez la suficiente convicción de ser efectivas sus alegaciones, defensas y pretensiones, por ende, deben ser acogidas y declaradas; consecuentemente, además, demostrarle que carecen de mérito las aseveraciones de la contraparte del juicio.

Tradicionalmente el criterio de los tribunales superiores de justicia, esto es, la Corte Suprema y las Cortes de Apelaciones, respecto a la distribución del peso de la prueba en el juicio tributario, ha sido declarar que sólo el reclamante tiene la carga probatoria y no así el SII, sirviéndose como principal argumento para entronar esta jurisprudencia lo dispuesto en el artículo 21 del CT y artículo 3° de la Ley N° 19.880 de 2003.

El 24 de febrero de 2020 se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 21.210, que moderniza la legislación tributaria, incorporando la parte final del inciso cuarto del artículo 132 la siguiente nueva regla al juicio tributario: “El Servicio y el contribuyente deberán acreditar sus respectivas pretensiones dentro del procedimiento.”

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

Teniendo conocimiento respecto del juicio tributario, por una parte, y por la otra parte, sabiendo en qué consiste la carga de la prueba, esta investigación académica expone los argumentos por cuales aquella modificación del artículo 132 del CT era innecesaria -e incluso, hasta confusa atendida la existencia de normas anteriores

que regulan o en cuya virtud se desprende la distribución de la carga de la prueba en un juicio tributario-.

Primeramente, no sería argumento para tal modificación lo dispuesto en el artículo 21 del CT que citan la CS y las CA en sus sentencias, porque tal como se indicó en el cuerpo de este trabajo, esta norma forma parte del procedimiento administrativo de fiscalización seguido ante el propio SII, y no así en el juicio tributario substanciado ante el TTA, y cuyas disposiciones, por cierto, no hacen remisión a lo establecido en este artículo. Es más, en el evento de estimar aplicable esta norma en un juicio general reclamo, es posible observar que la misma no sólo incluye un deber para el contribuyente (de acreditar sus declaraciones de impuestos), sino además un peso probatorio -por así decirlo- respecto del Servicio de Impuestos Internos, toda vez que en sus liquidaciones o reliquidaciones, por ejemplo, tendrá que contar con antecedentes suficientes para justificar su propia determinación de impuestos y concluir que lo dicho por el contribuyente no es efectivo.

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

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

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

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

Según lo prescrito en aquella norma del Código Civil, la persona que alega la existencia de una obligación (supuestamente incumplida) tiene la responsabilidad de acreditar dicha circunstancia, de esta manera impone a la contraria el peso de demostrar, igualmente durante la secuela del juicio, que cumplió con esa obligación en tiempo y forma. En materia procedimental tributaria, conforme a lo prescrito en el artículo 1698 del CC en comento, le corresponde entonces al SII probar durante la secuela del juicio que su pretensiones que, por regla general, consistiría en la determinación de impuestos que practicó en el procedimiento de fiscalización, incorporando prueba referente a la existencia de hecho gravado, la efectividad que el reclamante es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, la base imponible y la tasa aplicable al caso. En tanto el contribuyente, según su estrategia de defensa, le corresponderá acreditar que en el supuesto de ser cierto aquel impuesto, le franquea una extensión tributaria, por ejemplo.

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

6. BIBLIOGRAFÍA

Monografías

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

Artículos en publicaciones seriadas

ALBORNOZ VENEGAS, Claudio (2018). Errores comunes en la tramitación en los tribunales tributarios y aduaneros que impiden ganar un juicio. Revista del Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. Número 20, páginas 193-212.

BENAVIDES SÁNCHEZ, Álvaro (2015). La procedencia de la nueva auditoría en el procedimiento general de reclamaciones. Revista del Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. Número 12, páginas 289-317.

CASAS FARÍAS, Patricio (2019). Consideraciones para la determinación de un estándar probatorio en el marco de la aplicación de sanciones tributarias. Revista de Derecho Tributario, Universidad de Concepción. Volumen 5, páginas 11-40. Disponible en: <http://www.revistaderechotributarioudec.cl/revista-derecho-tributario-vol-5/>

COLOMA CORREA, Rodrigo (2019). La prueba y sus significados. Revista Chilena de Derecho, Universidad Católica de Chile. Volumen 46, número 2, páginas 427-449. Disponible en: <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-34372019000200427>

COLOMA CORREA, Rodrigo (2017). Conceptos y razonamientos probatorios. Revista de Derecho, Universidad Austral de Chile. Volumen 30, número 2, páginas 31-56. Disponible en: <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-09502017000200002>

FAÚNDEZ UGALDE, Antonio (2011). Tutela jurisdiccional efectiva y derecho tributario ¿una tensión permanente en el procedimiento de reclamación por vulneración de derechos?. Revista del Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. Número 5, páginas 207-224. Disponible en: <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41137/42676>

FLORES DURÁN, Gloria (2017). Principios, procedimientos y procesos tributarios. Revista de Derecho Tributario, Universidad de Concepción. Volumen 2, páginas 8-42. Disponible en: <http://www.revistaderechotributarioudec.cl/revista-de-derecho-tributario-vol-2/>

FLORES OLIVÁREZ, Osvaldo (2014). Derecho del contribuyente a no inculparse en sede administrativa en Chile. *Revista del Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile*. Número 10, páginas 149-170. Disponible en: <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40773/42330>

GEBAUER PARRA, Ximena (2019). Falta de motivación de las sentencias en el procedimiento de reclamación tributaria, análisis en torno al recurso de casación. *Revista de Derecho Tributario, Universidad de Concepción*. Volumen 5, páginas 41-67. Disponible en: <http://www.revistaderechotributarioudec.cl/revista-derecho-tributario-vol-5/>

HUNTER AMPUERO, Iván (2010). El principio dispositivo y los poderes del juez. *Revista de Derecho, Universidad Católica de Valparaíso*. Número 35, páginas 149-188. Disponible en: <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-68512010000200005>

IBARRA AGUIRRE, Daniel (2019). Sobre las leyes reguladoras de la prueba en el procedimiento general de reclamación (primera parte). *Revista de Derecho Tributario, Universidad de Concepción*. Volumen 5, páginas 68-112. Disponible en: <http://www.revistaderechotributarioudec.cl/revista-derecho-tributario-vol-5/>

IRRIBARRA SOBARZO, Eduardo (2017). Los límites probatorios en los procedimientos tributarios. *Revista de Derecho, Universidad Católica de Valparaíso*. Número 48, páginas 263-299. Disponible en: <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-68512017000100263>

LARRAÍN VILLANUEVA, Florencia (2017). Algunas consideraciones en torno al artículo 132 del Código Tributario y la igualdad y defensa de las partes en el proceso. *Revista del Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile*. Número 18, páginas 161-203.

MATUS FUENTES, Marcelo (2017). Nulidad y conciliación en el procedimiento general de reclamaciones, comentario a la Ley 21.039, de 20 de octubre de 2017. *Revista de Derecho Tributario, Universidad de Concepción*. Volumen 2, páginas 113-118. Disponible en: <http://www.revistaderechotributarioudec.cl/revista-de-derecho-tributario-vol-2/>

MATUS FUENTES, Marcelo (2017). Sobre la carga de la prueba en materia tributaria. *Revista de Derecho Tributario, Universidad de Concepción*. Volumen 1, páginas 49-53. Disponible en: <http://www.revistaderechotributarioudec.cl/revista-de-derecho-tributario-vol-1/>

OSORIO MORALES, Hugo (2019). Carga de la prueba y estándar probatorio en los procedimientos sancionatorios tributarios. *Revista del Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile*. Número 21, páginas 185-207.

RUIZ DE LA MAZA, Germán (2014). Nulidad de derecho público tributario. Revista del Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. Número 10, páginas 285-297. Disponible en: <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40779/42335>

SELMAN NAHUM, Arturo (2014). La infracción a las reglas de la sana crítica en la nueva justicia tributaria, Corte Suprema, 18 de diciembre de 2013, rol N° 1160-2013. Revista del Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. Número 10, páginas 239-259. Disponible en: <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40777/42333>

SELMAN NAHUM, Arturo (2015). La liquidación de impuestos como acto administrativo válido de interpretación de leyes tributarias, Corte Suprema, 11 de noviembre de 2014, rol N° 16.350-2013. Revista del Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. Número 14, páginas 273-296. Disponible en: <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40288>

SELMAN NAHUM, Arturo (2014). Procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos, actos administrativos reclamables, finalidad del procedimiento y viabilidad del recurso de casación en el fondo, Corte Suprema, 29 de agosto de 2018, rol N° 6392-2012. Revista del Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. Número 11, páginas 285-309. Disponible en: <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40728/42288>

SELMAN NAHUM, Arturo (2016). Medida cautelar del artículo 137 del Código de Tributario. Revista del Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. Volumen 15, páginas 195-220. Disponible en: <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/43246>

VARELA, Yuri Alberto (2012). La facultad de interpretación tributaria del Servicio de Impuestos Internos y los Tribunales Tributarios y Aduaneros. Revista del Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. Número 6, páginas 339-351. Disponible en: <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41120/42663>

VÁSQUEZ NAVARRETE, Maryory (2018). Valor probatorio del registro de compra y ventas para sustentar actuaciones de fiscalización ante Tribunales Tributarios y Aduaneros. Revista del Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. Número 20, páginas 137-167.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014). El reclamo tributario: características esenciales de un recurso contencioso-administrativo de plena jurisdicción. Revista

del Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. Número 10, páginas 171-208. Disponible en: <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40775/42331>

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016). La nulidad de derecho público y el proyecto que perfecciona la justicia tributaria. Revista del Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. Número 15, páginas 165-193. Disponible en: <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/43245>

VILLAMÁN RODRÍGUEZ, María Francisca (2019). La certeza jurídica y el derecho tributario chileno. Revista de Derecho Tributario, Universidad de Concepción. Volumen 5, páginas 166-205. Disponible en: <http://www.revistaderechotributariodec.cl/revista-derecho-tributario-vol-5/>

WAHN PLEITEZ, Werner Raphael (2012). Interpretaciones que amenazan al derecho tributario, tendencias actuales y análisis crítico. Revista del Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. Número 6, páginas 161-182. Disponible en: <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41115/42658>

WAHN PLEITEZ, Werner Raphael (2018). Nuevas perspectiva y orientaciones sobre la carga de la prueba en el derecho tributario, algunas reflexiones a propósito de un fallo actual. Revista de Derecho Tributario, Universidad de Concepción. Volumen 4, páginas 63-85. Disponible en: <http://www.revistaderechotributariodec.cl/revista-derecho-tributario-vol-4/>

Textos legales

Constitución Política de la República (1980).

Código Tributario (1974).

Código Civil (1855).

Código de Procedimiento Civil (1902).

Ley N° 19.880 (2003), que establece las bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la Administración del Estado.

Ley N° 20.322 (2009), que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera.

Ley N° 21.210 (2020), que moderniza la legislación tributaria.

Decreto con Fuerza de Ley N° 7 (1980), que fija texto de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos y adecua disposiciones legales que señala.

Otros textos consultados

Circular N° 56 del 12 de septiembre de 2000, del Servicio de Impuestos Internos, que contiene: descripción del procedimiento general de reclamaciones. Disponible en: <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2000/circu56.htm>

Historia de la Ley N° 20.322 de 2009, que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera. Disponible en: <https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4742/>

Historia de la Ley N° 21.210 de 2020, sobre modernización de la legislación tributaria. Disponible en: <https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/7727/>

Informe financiero N° 68 de 08 de mayo de 2019 del Ministerio de Hacienda, respecto al proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria. Disponible en: https://www.camara.cl/pley/pley_detalle.aspx?prmID=12561&prmBOLETIN=12043-05

Mensaje presidencial N° 107-366 de 23 de agosto de 2018, boletín N° 12043-05, que contiene el proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria. Disponible en: https://www.camara.cl/pley/pley_detalle.aspx?prmID=12561&prmBOLETIN=12043-05

Oficio del Ejecutivo N° 049-367 de 08 de mayo de 2019, a la Cámara de Diputados, que contiene indicaciones al boletín N° 12043-05, proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria. Disponible en: https://www.camara.cl/pley/pley_detalle.aspx?prmID=12561&prmBOLETIN=12043-05

Sesión ordinaria N° 108 de 17 de julio de 2019 de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, respecto al boletín N° 12043-05, proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria.