

La inadmisibilidad probatoria en el procedimiento general de reclamaciones. Algunos alcances de la jurisprudencia emanada de los Tribunales Tributarios y Aduaneros

JAIME ANDRÉS GONZÁLEZ ORRICO

Abogado

Magíster en Gestión Tributaria

Universidad del Bío-Bío

Profesor de Derecho, Economía y Mercado

FACULTAD DE DERECHO

UNIVERSIDAD DEL DESARROLLO

RESUMEN: La publicación de la Ley N° 20.322, de 27 de enero de 2009, que “Fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera”, ha establecido un nuevo marco jurídico normativo en cuyo contexto se va a desarrollar la prueba en los procedimientos declarativos tributarios. De este modo, nuestro actual procedimiento general de las reclamaciones tributarias, contenido en el Título II, Libro Tercero, del Código Tributario, consagra como uno de sus principios rectores la libertad de aportación de pruebas por las partes. Sin embargo, como excepción a dicho principio, el artículo 132, inciso 11°, del mismo texto legal, contempla una norma en cuya virtud, concurriendo ciertos supuestos de hecho en ella establecidos, no serán admisibles en juicio los antecedentes que el contribuyente no haya acompañado en forma íntegra y oportuna en sede administrativa, luego de haberle sido solicitados por el Servicio de Impuestos Internos a través de una citación. En este contexto, el objetivo del presente trabajo es entregar una visión general de los requisitos establecidos por el legislador para que opere dicha inadmisibilidad, plantear las dudas o inquietudes que la redacción de la norma nos merece, recurriendo, allí donde existe, a la jurisprudencia emanada de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, órganos jurisdiccionales que han tenido ocasión de pronunciarse sobre esta materia en más de una oportunidad.

Introducción.

La publicación de la Ley N° 20.322, de 27 de enero de 2009, que “Fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera”, ha establecido un nuevo

marco jurídico normativo en cuyo contexto se va a desarrollar la prueba en los procedimientos declarativos tributarios.

Dicho nuevo escenario viene determinado, en nuestra opinión, por cuatro aspectos fundamentales que la ley reformativa abordó, a saber: 1) la creación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros (en adelante TTA), órganos jurisdiccionales letrados, especiales e independientes en el ejercicio de su ministerio, a cargo de resolver los conflictos jurídicos que se susciten entre la Hacienda Pública y los contribuyentes;¹ 2) el reconocimiento de la calidad de parte al Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII) en los procesos seguidos en conformidad a los Títulos II (procedimiento general de las reclamaciones), III y IV del Libro Tercero del Código Tributario (en adelante CT), según lo indica el art. 117.1 del mismo texto legal; 3) la admisión, en el art. 132.10 del CT, de todo otro medio apto para producir fe, dentro del abanico de elementos de convicción a que puede recurrir el contribuyente; y 4) el establecimiento de un sistema de ponderación de la prueba rendida en juicio, conforme a las reglas de la sana crítica, en el art. 132.14 del Código de la especialidad.

A partir de lo señalado, podemos advertir que la regla general en nuestro actual procedimiento general de las reclamaciones tributarias es la libertad de aportación de pruebas, lo que otorga verdadera coherencia a un sistema en el que desde antiguo se impone al contribuyente la carga de desvirtuar con *pruebas suficientes* las impugnaciones que el Servicio de Impuestos Internos le hubiere formulado.

Sin embargo, no debe pensarse que esa regla general esté concebida en términos absolutos, pues ciertamente existen excepciones, las que están constituidas por diversas injerencias normativas que pueden manifestarse en relación con la admisibilidad y valoración del material probatorio producido en juicio.

A propósito de este punto, y en el contexto del derecho español, RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN explica que, por un lado, están todas aquellas injerencias que de una u otra manera pueden calificarse como limitaciones probatorias porque actúan restringiendo las fuentes o medios de prueba admisibles, bien de forma positiva al afirmar la eficacia probatoria de un único medio de prueba con exclusión de los demás, o bien de forma negativa al suponer la admisión de todos los medios de prueba, pero excluyendo la eficacia de un único y particular medio de prueba o de varios de ellos. Junto a estas, explica también la autora, están las injerencias normativas directas sobre la valoración de la prueba, que se manifiestan en forma de reglas sobre el valor probatorio y que constituyen propiamente la llamada prueba legal *stricto sensu*, consistente

¹ Así lo establece el art. 1° de la Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros, contenida en el Artículo primero de la citada ley N° 20.322, de 27 de enero de 2009.

en atribuir un valor probatorio específico (tasado) a determinados medios de prueba.²

Tratándose de las denominadas *limitaciones probatorias*, nuestro Código Tributario las establece tanto de forma positiva cuanto de forma negativa.

Dentro de limitaciones probatorias establecidas de manera positiva encontramos el caso de los actos o contratos solemnes, en que el art. 132.15 del CT dispone que solo podrán ser acreditados por medio de la solemnidad³ prevista por la ley (v. gr., la venta de bienes raíces que no se reputa perfecta ante la ley, mientras no se ha otorgado por escritura pública, según el art. 1801.2 del Código Civil).⁴

Tratándose de las limitaciones probatorias formuladas en forma negativa, hay una que destaca por lo grave que pueden llegar a ser sus consecuencias jurídicas para el contribuyente. Nos referimos a la limitación que consagra el artículo 132.11 del CT, en los siguientes términos: “No serán admisibles aquellos antecedentes que, teniendo relación directa con las operaciones fiscalizadas, hayan sido solicitados determinada y específicamente por el Servicio al reclamante en la citación a que se refiere el artículo 63 y que este último, no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo del inciso segundo de dicho artículo. El reclamante siempre podrá probar que no acompañó la documentación en el plazo señalado por causas que no le hayan sido imputables”. Agrega el inciso 12° del mismo artículo, que “el Juez Tributario y Aduanero se pronunciará en la sentencia sobre esta inadmisibilidad”.⁵

² RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, MARÍA, *La prueba en Derecho Tributario*, Edit. Aranzadi S.A., Pamplona, 2007, p. 217.

³ El que un negocio sea solemne, explica DOMÍNGUEZ ÁGUILA, trae para el derecho importantes consecuencias. Desde luego, si la forma es exigida por vía de solemnidad –*ad solemnitatem*–, la voluntad es inseparable de la forma y esta se justifica para dar consistencia voluntaria.- De ahí que mientras en otros negocios la ausencia de la forma no acarrea la nulidad del negocio, si se trata de una solemnidad, su ausencia tiene como resultado la nulidad absoluta del negocio. Se trata de la ausencia de voluntad jurídicamente relevante, de la falta de un requisito exigido en consideración a las personas que en él intervienen (art. 1682, inciso 2°, del Código Civil). La forma del testamento, o del matrimonio, es exigida cualquiera que sea el estado o calidad de las personas que en esos negocios intervienen. Si la forma no es una solemnidad, el negocio tiene vida independiente al de aquella: contenido y continente se separan. Si la forma es solemnidad, la falta de forma o la nulidad de esta acarrea una nulidad refleja del negocio (DOMÍNGUEZ ÁGUILA, RAMÓN, *Teoría general del negocio jurídico*, Edit. Jurídica de Chile, 2ª edic., Santiago, 2012, pp. 123-124).

⁴ Dentro de la misma clase de limitaciones, puede considerarse como otro ejemplo el art. 132.15 del CT, cuando a propósito de los casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna (v. gr. el artículo 71.1 de la Ley de Impuesto a la Renta, en materia de justificación de inversiones), establece que el juez deberá ponderar preferentemente –que no exclusivamente– dicha contabilidad. Se trata, en todo caso, de una excepción relativa, porque a pesar de que el juzgador debe ponderar preferentemente la prueba contable, no se excluye la admisión de otros medios aptos para producir fe, los que en su valor de convicción pueden, eso sí, verse mermados frente a un análisis comparativo.

⁵ Otro ejemplo de esta segunda clase de limitaciones probatorias se encuentra en el caso de la prueba confesional, que no puede ser utilizada por el contribuyente, toda vez que el art. 132.9 del CT dispone que el Director, los Subdirectores y los Directores Regionales no tendrán la facultad de absolver posiciones en representación del Servicio. Estimamos que, incluso, cabe descartar la posibilidad de que las autoridades en cuestión puedan ser citadas a prestar confesión sobre hechos propios, aserto

Por último, en cuanto a las injerencias normativas directas sobre la valoración de la prueba, dado el sistema de ponderación conforme a las reglas de la sana crítica⁶ que establece el artículo 132.14 del CT, pensamos que se encuentran excluidas. Sin embargo, si analizamos con detención el caso ya apuntado de los actos o contratos solemnes (art. 132.15 CT), que solo pueden ser acreditados por medio de la solemnidad prevista por la ley, dado que es ella misma la que, a priori, fija el valor probatorio individual de cada solemnidad, podemos considerarlo también como un ejemplo de injerencia normativa directa. Así, por ejemplo, para determinar el valor probatorio de una escritura pública de compraventa de un bien raíz, el juez deberá recurrir a las reglas que entregan los artículos 1699, 1700, 1706 y 1801.2 del Código Civil.

En suma, el caso del art. 132.15 del CT constituye un ejemplo de injerencia normativa indirecta, concebida como una limitación probatoria que se formula de manera positiva, en cuanto los actos o contratos solemnes solo pueden ser acreditados a través de la solemnidad prevista en la ley; pero, al mismo tiempo, representa un ejemplo de injerencia normativa directa, por cuanto es la propia ley la que le asigna a la solemnidad respectiva un valor probatorio específico (tasado) y que el juez debe respetar.

Ahora bien, dentro de las limitaciones probatorias enunciadas, nos interesa particularmente detenernos en la inadmisibilidad por falta de entrega oportuna de antecedentes en la fase administrativa de fiscalización que, como se dijo, establece el art. 132.11 del CT.

El punto es de suyo relevante, puesto que el debido proceso, entendido como un “procedimiento y una investigación racionales y justos” que se encarga de establecer al legislador en el inciso 5° del artículo 19 N° 3 de la Carta Fundamental,⁷ exige como una de las garantías mínimas para cumplir con esos estándares de racionalidad y justicia, el derecho de las partes a la rendición de pruebas.⁸

corroborado por la propia historia fidedigna del establecimiento de la Ley N° 20.322, de 27 de enero de 2009. En efecto, en el primer informe de la Comisión de Hacienda del Senado, recaído en la indicación sustitutiva al proyecto original formulada por el Poder Ejecutivo, se consigna una indicación de los Honorables Senadores señores Novoa y Prokurica, para agregar al inciso noveno del artículo 132 del Código Tributario, la oración: “Sin embargo, los Directores Regionales podrán ser citados a confesar sobre hechos propios que puedan ser relevantes para la resolución de la causa”. Esta propuesta no fue acogida, siendo aprobada la norma con la misma redacción que hoy tiene. La historia de la Ley N° 20.322 puede encontrarse en la página www.leychile.cl (30 de octubre de 2013).

⁶ Al decir de PEÑAILILLO ARÉVALO, en este sistema se entregan al juez amplias facultades para apreciar la prueba, pero imponiéndole los deberes de establecer los hechos mediante un razonamiento lógico en base a las pruebas rendidas, y exponer en la sentencia ese proceso de razón con el cual llegó a la convicción de que tales son los hechos que establece (PEÑAILILLO ARÉVALO, DANIEL, *La prueba en materia sustantiva civil. Parte general*, Edit. Jurídica de Chile, Santiago, 1989, p. 19).

⁷ NOGUEIRA ALCALÁ, HUMBERTO, *El debido proceso en la Constitución y el sistema interamericano*, Edit. Librotecna, 2ª edic., Santiago, 2012, p. 25.

⁸ NAVARRO BELTRÁN, ENRIQUE, “El debido proceso en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en Jaime Arancibia *et al.* (coord.), *Litigación Pública*, Edit. AbeledoPerrot, Santiago, 2011, p. 20.

El objetivo del presente trabajo, entonces, es entregar una visión general de los requisitos establecidos por el legislador para que opere esta inadmisibilidad, plantear las dudas o inquietudes que la redacción de la norma nos merece, recorriendo, allí donde existe, a la jurisprudencia emanada de los Tribunales Tributarios y Aduaneros,⁹⁻¹⁰ órganos jurisdiccionales que han tenido ocasión de pronunciarse sobre esta materia en más de una oportunidad.

1. Fundamentos de la inadmisibilidad probatoria.

Como bien lo apunta ABACHE CARVAJAL, “no es posible hablar del ejercicio de las potestades administrativas sin –forzosamente– hacer lo propio sobre el medio formal a través del cual éstas deben transitar, esto es, la institución del procedimiento administrativo”. Después de todo, agrega, “la Administración debe conducir su función y sujetar su actuación a ciertos requisitos y formalidades antes de la exteriorización de su voluntad, siendo que ésta solo puede constituirse a través de la sustanciación del procedimiento administrativo”.¹¹

En nuestro Derecho, hasta antes de la entrada en vigor de la Ley N° 20.431, de 30 de abril de 2010, no existía una norma en el Código Tributario que reconociera expresamente el carácter de procedimientos administrativos a los contemplados en él y que, aun cuando no se diga de un modo expreso, corresponden ciertamente a los que lleva adelante el SII en ejercicio de sus potestades fiscalizadoras, conclusión que es de toda lógica, puesto que los tramitados ante los TTA y, en casos excepcionales, ante los Tribunales Civiles, son procedimientos judiciales. Tal reconocimiento lo hace el artículo 10.2 del CT, al expresar que “los plazos de días insertos en los *procedimientos administrativos* establecidos en este Código son de días hábiles...”.¹²

El aserto anterior se ve ratificado por la historia fidedigna del establecimiento de la citada ley. En efecto, el Mensaje Presidencial con el cual se dirigió el proyecto al Congreso Nacional, refiriéndose a la modificación propuesta al artículo 10 del Código Tributario, señaló: “Así, se pretende dar certeza a los

⁹ Los fallos citados en este trabajo han sido mayoritariamente obtenidos desde la página www.tta.cl (30 de octubre de 2013), a través del links “jurisprudencia”. Asimismo, hemos utilizado la página electrónica del Servicio de Impuestos Internos, www.sii.cl, links “Más información” (30 de octubre de 2013), indicándose en la respectiva cita cuando así ha ocurrido.

¹⁰ Cada sentencia se singulariza con la abreviatura STTA, seguida de la indicación de la ciudad asiento del Tribunal que la dictó, su fecha y el RIT (rol interno del tribunal) de la causa, esto último cuando se tiene. De este modo, STTA de Concepción significa “sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción”.

¹¹ ABACHE CARVAJAL, SERVILIANO, “La (des) formalización del ejercicio de la potestad de investigación fiscal: un problema actual del derecho tributario venezolano”, en Patricio Masbernat (coord.), *Problemas actuales de Derecho Tributario Comparado*, Edit. Librotecnia, Santiago, 2012, pp. 380-381.

¹² El destacado es nuestro.

contribuyentes en materia de plazos, particularmente en su contabilización. La coexistencia de la actual norma del artículo 10 del Código Tributario y la del artículo 25 de la Ley N° 19.880, que establece las bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la Administración del Estado, podría generar confusión entre los contribuyentes. Por ello, se busca igualar la pertinente disposición del código impositivo con lo que establece la citada ley N° 19.880. Asimismo, con esta modificación se evita que plazos para actuaciones de los contribuyentes venzan en día sábado".¹³

Resulta evidente que la igualación de las dos disposiciones a que alude el Mensaje supone de manera inequívoca el carácter administrativo de los procedimientos de fiscalización que despliega el SII.

Ahora bien, de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 6.1 del CT y 1 del D.F.L. N° 7/1980, corresponde al SII la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias, comprendiendo todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieron, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente.

En relación con las normas anteriores, los artículos 60.1 y 63.1 del CT dejan en claro que el uso de los medios legales concedidos a esa entidad pública para el cumplimiento de su cometido, tiene dos objetivos fundamentales, a saber: 1) comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes; y 2) obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieren adeudarse.

Podemos afirmar, entonces, con RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, que se le impone al SII un deber de investigar todos aquellos hechos que aparentemente revistan trascendencia a efectos tributarios y de reconstruir la verdad del relato fáctico del que haya tenido conocimiento,¹⁴ sin olvidar que es en la ley en donde se deben encontrar los criterios para la determinación de los hechos que hacen nacer las obligaciones (hipótesis de incidencia), su realización genérica y específica, momento, identificación del sujeto pasivo y cuantía debida.¹⁵

La relación jurídica obligatoria singular de impuesto, ha dicho HENSEL, es una relación jurídica transitoria; las obligaciones autónomas del derecho tributario administrativo en cambio crean una relación duradera entre la Autoridad tributaria y aquel en la persona del cual surgen contemporánea o sucesivamente una serie de

¹³ La historia de la Ley N° 20.431, puede encontrarse en www.leychile.cl (30 de octubre de 2013).

¹⁴ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, MARÍA, ob. cit., p. 95.

¹⁵ ATALIBA, GERARDO, *Hipótesis de incidencia tributaria*, trad. Leandro Stok y Mario A. Salvo, Edit. Legis, 6ª edic., Buenos Aires, 2011, p. 157.

relaciones obligatorias de impuesto.¹⁶ En este contexto, destaca ALTAMIRANO, el contribuyente tiene la doble obligación de ingresar el tributo y de dar cumplimiento a una serie de deberes formales vinculados con la relación jurídico-tributaria, que consiste en aquellos actos positivos que el contribuyente debe realizar para que se cumpla la obligación tributaria. En este sector de la relación jurídico-tributaria se ubica el deber de colaboración, que es paralelo con la obligación de pagar el tributo y además un compromiso civil que se vincula con el adecuado ejercicio de las facultades de fiscalización que tiene la Administración.¹⁷

De otro lado, cabe apuntar que la noción de procedimiento, entendida como el cauce formal por el que discurre la actividad administrativa que configura la faz dinámica de la relación tributaria, llevada a cabo exclusivamente ante órganos de la Administración, suele ser empleada en contraposición al concepto de proceso, que se considera el cauce formal de la función judicial.¹⁸ A este respecto, PÉREZ ARRAIZ explica: "En el proceso aparece la idea de litigio, se reclama la tutela de un interés ... El carácter jurisdiccional, como nota opuesta al carácter legislativo y al administrativo, es una de las diferencias que individualiza el proceso. En este sentido la jurisdiccionalidad se ha considerado como la característica que determina el concepto de proceso objeto del Derecho Procesal, eliminando del ámbito de esta disciplina aquellos procesos en los que no aparezca la misma".¹⁹

Sin embargo, no debe pensarse que la distinción descansa en la ausencia de intereses opuestos en el procedimiento administrativo, porque en realidad el procedimiento de inspección es de naturaleza fundamentalmente contradictoria, dado que se enfrentan intereses económicos contrapuestos:²⁰ los de la Hacienda Pública por un lado, y los del contribuyente por otro.²¹

La distinción cobra relevancia, entonces, en función de que quien dirige y coordina el procedimiento administrativo (tributario) es la propia Administra-

¹⁶ HENSEL, ALBERT, *Derecho Tributario*, trad. Leandro Stok y Francisco M. B. Cejas, Edit. Nova Tesis, Rosario, Argentina, 2004, p. 244.

¹⁷ ALTAMIRANO, ALEJANDRO C., *Derecho Tributario. Teoría general*, Edit. Marcial Pons, Buenos Aires, 2012, p. 466.

¹⁸ RODRÍGUEZ, MARÍA JOSÉ, *El acto administrativo tributario. Con la aplicación de los principios y garantías del procedimiento administrativo*, Edit. Ábaco, Buenos Aires, 2004, p. 40.

¹⁹ PÉREZ ARRAIZ, JAVIER, *La prueba en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2006, p. 31.

²⁰ Cfr. ALTAMIRANO, ALEJANDRO C., ob. cit., p. 466.

²¹ Pero la contradictoriedad no es algo negativo, e incluso se encuentra recogida como un principio en el art. 10 de la ley N° 19.880, de 2003, sobre Procedimiento Administrativo. Este principio, ha dicho MORAGA KLENNER, que reconoce el derecho de cualquier persona de ser escuchada, resguarda la igualdad de todos los interesados en el procedimiento (MORAGA KLENNER, CLAUDIO, en Rolando Pantoja Bauzá (dir.), *Tratado Jurisprudencial de Derecho Administrativo: Anotaciones sobre el Procedimiento Administrativo según la Jurisprudencia de los Tribunales Chilenos*, Edit. Legal Publishing, Santiago, 2013, t. XIV, vol. I., p. 26.

ción tributaria –sujeto activo de la obligación homónima–,²² mientras que en el proceso jurisdiccional el juez interviene como un órgano ajeno, encaminando su actuar a lograr la resolución de los conflictos –ahora entre partes, en el sentido procesal del término– derivados de aquella contraposición de intereses.

Frente a la existencia de intereses contrapuestos en el procedimiento de inspección de los tributos, cabe señalar que esta sola circunstancia no extingue el deber de colaboración para con la Administración tributaria que pesa sobre el contribuyente, vale decir, existe incluso en el marco de las diferentes aspiraciones y exigencias del Estado y de los contribuyentes.²³ Sin embargo, dado el distinto ámbito de acción de lo administrativo y lo jurisdiccional, parece lógico entender, en principio, que la vulneración de ciertos deberes de colaboración de carácter probatorio pre-jurisdiccionales, esto es, la falta de entrega oportuna de antecedentes, no tenga asociada una consecuencia jurídica para el contribuyente distinta a la de sufrir la determinación o asertamiento de la obligación tributaria por parte del SII, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que corresponda si, por ejemplo, esa desidia configura un entramamiento de la fiscalización (art. 97.6° del CT).

En otros términos, la infracción del deber de colaboración en el marco del procedimiento administrativo de fiscalización, no trae naturalmente aparejada una sanción cuyos efectos jurídicos incidan o se radiquen en el desarrollo de un eventual contencioso tributario posterior.

Esta es, a nuestro juicio, la razón por la cual el legislador hubo de establecer expresamente una norma de inadmisibilidad probatoria, como la contenida en el art. 132.11 del CT.

Ahora bien, en el informe de la Comisión de Constitución, Legislación, Justicia y Reglamento del Senado, se dejó constancia de lo siguiente: “La necesidad de tal norma fue fundada por los representantes de los Servicios del Ejecutivo en el hecho de que no es de rara ocurrencia que litigantes de mala fe oculten antecedentes que están en su poder pero que el Servicio desconoce, porque no ha sido parte en el hecho o acto jurídico que consta en ellos. El contribuyente, entonces, hace aparecer los antecedentes más tarde, echando por tierra el proceso cuando ya no es posible rectificar e intentar la acción adecuada, porque ha vencido el plazo de prescripción que la extingue.- Quedó en claro que esta disposición incentivará la puesta oportuna a disposición del fiscalizador de los antecedentes necesarios, y evitará procesos erróneos”.²⁴

²² RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN precisa que el principio de oficialidad domina el procedimiento tributario de aplicación de los tributos, que reviste así un carácter marcadamente inquisitivo; y citando a Pugliese, explica que “en él prevalecen siempre elementos de interés objetivo referentes sea a las necesidades financieras del Estado, sea a la justicia distributiva de las cargas públicas y a la igualdad de los ciudadanos en materia de impuestos” (RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, MARÍA, ob. cit., pp. 93-94).

²³ Cfr. ALTAMIRANO, ALEJANDRO C., ob. cit., p. 466.

²⁴ La historia de la Ley N° 20.322 puede encontrarse en www.leychile.cl (30 de octubre de 2013).

A partir de lo anterior, MONTECINOS ARAYA sostiene que la inadmisibilidad “deberá constituir una verdadera sanción a la mala fe del contribuyente, la que no podrá presumirse y deberá ser objeto de prueba o, al menos, desprenderse de elementos de convicción poderosos”. Y agrega el mismo autor: “De allí que cuando no concurra clara y concretamente el telos legislativo, a saber, el ocultamiento doloso de antecedentes con miras a la prescripción, deberá desestimarse la inadmisibilidad. El precepto no ha sido establecido, con cernamiento de una garantía de rango constitucional, para la comodidad de la administración, sino para sancionar una actuación de mala fe con miras a obtener la impunidad impositiva mediante la prescripción extintiva”.²⁵

Coincidimos con el autor citado en cuanto a que el fundamento de la inadmisibilidad probatoria persigue sancionar una conducta omisiva del contribuyente, empero discrepamos respecto a que la mala fe sea una condición sine qua non para que opere. En efecto, si, como veremos, puede el administrado eximirse de la exclusión probando que a causa de un hecho no imputable a él dejó de acompañar los antecedentes solicitados, es porque la mera negligencia o descuido –tan imputable al contribuyente como la predisposición psicológica de querer impedir el ejercicio de las facultades fiscalizadoras del SII con miras a beneficiarse de la prescripción extintiva– será bastante para que se vea afectado por ella; y solo la concurrencia de elementos externos, que no pendieron de su voluntad, podrá excusarle.

Cierto es que, para el establecimiento de la norma en cuestión, las razones esgrimidas por las autoridades tributarias del gobierno de la época apuntaron a reprimir la conducta de litigantes de mala fe, sin embargo, los términos en que finalmente quedó redactada la disposición no dejan margen para considerarla un requisito de procedencia de la inadmisibilidad probatoria.²⁶⁻²⁷

²⁵ MONTECINOS ARAYA, JORGE, *La prueba en el nuevo proceso tributario* (Facultad de Derecho, Universidad de Concepción), inédito, s. l., s. d., p. 8. Agradecemos al profesor Montecinos el habernos permitido utilizar el manuscrito.

²⁶ En su redacción original, la norma era del siguiente tenor: “No serán admisibles aquellos antecedentes que hubiesen sido solicitados determinadamente por el Servicio al contribuyente en la citación a que se refiere el artículo 63 y que este último, no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo del inciso segundo de dicho artículo”. Fue recién con la Indicación N° 70, de los Honorables Senadores señores Novoa y Prokurica, que se incluyó la posibilidad de que el contribuyente pudiese probar su inimputabilidad en la falta de entrega de los antecedentes. Al efecto, puede consultarse la historia de la Ley N° 20.322, en www.leychile.cl (30 de octubre de 2013).

²⁷ Debe tenerse presente, con todo, tal como lo expresa la doctrina, que la norma general tiene una voluntad o sentido propio, ajeno al de su autor. Tan pronto las normas aparecen insertas en el sistema normativo pierden su paternidad, se independizan o cobran vida propia. El elemento histórico, por consiguiente, que se usa en la fase de interpretación formal, está destinado, única y exclusivamente, a desentrañar el sentido literal de la ley. No puede sostenerse, entonces, que la voluntad de la ley sea la voluntad del legislador; que la voluntad de la Constitución sea la del constituyente, o que la del decreto reglamentario sea la voluntad de la autoridad con potestad reglamentaria que lo dicta. Desde luego, la intención, voluntad o pensamiento de la autoridad se expresa en un momento histórico determinado y la norma está destinada a regir indefinidamente a lo largo del tiempo (Vid. RODRÍGUEZ GREZ, PABLO, *Teoría de la interpretación jurídica*, Edit. Jurídica de Chile, 2ª edic., Santiago, 1995, p. 36).

Estimamos, así, que el fundamento de la norma que contiene la inadmisibilidad probatoria se halla en la intención de sancionar a aquel contribuyente que, por cualquier causa vinculada a su voluntad, ha dado origen, a lo menos en parte, al contencioso tributario; precisamente porque fue la falta de entrega oportuna de esos antecedentes la que gatilló la decisión administrativa luego impugnada en sede judicial.

En este sentido, el TTA de La Serena ha sostenido que la inadmisibilidad probatoria “busca castigar al litigante que, habiendo tenido la posibilidad de esclarecer su situación tributaria en la instancia administrativa de la determinación de la deuda tributaria, específicamente en el trámite de la citación del artículo 63 del Código del ramo, aportando los antecedentes que le fueren requeridos al efecto, no los descubre, no coopera, no entrega el antecedente y luego pretende hacerlos valer en el juicio”.²⁸

Desde otro ángulo, justificando la existencia de la regla de exclusión que se analiza, el TTA de Valdivia resolvió que: “... si bien la averiguación de la verdad es el fin prioritario del proceso en materia de prueba, no es el único. Puede que en aras de otras finalidades –protección de garantías constitucionales, eficiencia, rapidez, buena fe procesal, etc.– se estime conveniente excluir determinadas pruebas. Esta exclusión supone, desde luego, un posible perjuicio epistemológico, pero se justifica por los valores alternativos a la verdad que el legislador ha decidido proteger”.²⁹ El mismo tribunal concluye que “La norma busca, simplemente, proteger la racionalidad, eficiencia y buena fe del sistema de fiscalización impositivo, propendiendo ... a la necesaria consistencia entre la etapa de fiscalización y la jurisdiccional, además de impedir que, mediante la demora deliberada en el acompañamiento de documentos, se logre la prescripción de las obligaciones impositivas”.³⁰

Pero de aquí no se sigue que la competencia del tribunal se circunscriba a un mero análisis de legalidad formal de las actuaciones del Servicio de Impuestos Internos –ha dicho el TTA de Puerto Montt–, porque “si la nueva norma ha establecido una sanción específica para el caso de falta de aportación de pruebas por el contribuyente en sede administrativa, a contrario sensu está aceptando que en sede judicial el tribunal pueda pronunciarse sobre el fondo de la cuestión controvertida y no solo sobre la forma”.³¹ A mayor abundamiento, “si el legislador concede al contribuyente la posibilidad de probar ‘siempre’ que la falta en la entrega oportuna de estos antecedentes en sede administrativa se

²⁸ STTA de La Serena, 11 de diciembre de 2012, disponible en www.sii.cl.

²⁹ STTA de Valdivia, 6 de marzo de 2013, RIT N° GR-11-00022-2012.

³⁰ Ídem nota anterior. En esta parte, el fallo recoge la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en sentencia de 31 de enero de 2013, recaída en un recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad del art. 132.11 del CT, el cual fue rechazado, Rol 2279-12-INA.

³¹ STTA. de Puerto Montt, 19 de noviembre de 2012, RIT N° GR-12-00010-2012.

ha debido a causas que no le son imputables, se abre indirectamente a la posibilidad de que el tribunal pueda considerar en ciertos casos estos antecedentes y fallar conforme a ello, obviamente y como ya se ha señalado, sobre el fondo de la cuestión controvertida".³²

En todo caso, el análisis de los requisitos legales para su procedencia debe ser exhaustivo, porque en medio de la tensión existente entre celeridad del cobro de la renta pública, como objetivo de política financiera del Estado, por un lado, y la necesidad de acertar previamente el crédito tributario y las consecuencias jurídicas que se originen en él, como garantía constitucional de la vigencia del Estado de Derecho,³³ por otro, la inadmisibilidad probatoria aparece como un factor que puede inclinar la balanza hacia uno u otro extremo, rompiendo esa tensión que, al mismo tiempo, importa equilibrio en la relación Fisco-contribuyente.

En este predicamento, se ha resuelto que "esta limitación a la admisibilidad de la prueba aportada por el reclamante constituye una excepción a la libertad probatoria consagrada en el procedimiento general de reclamaciones contenido en el Código Tributario, por lo cual su aplicación es de derecho estricto y ha de verificarse solo cuando se compruebe el cumplimiento de los requisitos que la ley ha establecido al efecto, ya que pese a ser una norma que tiene un fin legítimo, que consiste en evitar el ocultamiento de pruebas relevantes para el juicio, la sanción procesal de exclusión de pruebas que impone obliga al tribunal a ser riguroso en su aplicación".³⁴

Lo anterior es de tener en cuenta, puesto que si bien, tal como lo apunta GARCÍA NOVOA, los tributos no son sancionadores ni consisten en la sanción de un ilícito en la medida que sean verdaderos tributos, esto es, responden a su función constitucional y lo hagan respetando los principios y valores que la Constitución impone,³⁵ en los hechos, como consecuencia de la no entrega oportuna de los antecedentes requeridos por el Servicio de Impuestos Internos, pueden terminar cumpliendo de todos modos esa función respecto al contribuyente afectado.

2. Requisitos de la inadmisibilidad probatoria. Enumeración.

De la relación de los artículos 63 y 132, incisos 11° y 12°, ambos del CT, se desprende que los requisitos para que opere la inadmisibilidad probatoria son los siguientes:

³² Ídem.

³³ Cfr. CARRANZA TORRES, LUIS, *Ejecución fiscal*, Edit. Legis, Buenos Aires, 2011, p. 23.

³⁴ STTA de Temuco, 4 de mayo de 2012, RIT N° GR-08-00027-2011. En igual sentido, STTA de Antofagasta, 1 de junio de 2012, RIT N° GR-03-00019-2011; STTA de Antofagasta, 13 de marzo de 2012, RIT N° GR-03-00020-2011; y STTA de La Serena, 11 de diciembre de 2012, disponible en www.sii.cl.

³⁵ GARCÍA NOVOA, CÉSAR, *El concepto de tributo*, Edit. Marcial Pons, Buenos Aires, 2012, p. 219.

- 1) Que el SII haya formulado una solicitud de antecedentes al reclamante, a través de una citación.
- 2) Que los antecedentes pedidos tengan relación directa con las operaciones fiscalizadas.
- 3) Que los antecedentes hayan sido solicitados determinada y específicamente.
- 4) Que el reclamante, no obstante disponer de los antecedentes solicitados, no los haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo legal establecido para contestar la citación.
- 5) Que el contribuyente no logre probar que por causas que no le hayan sido imputables, no acompañó los antecedentes dentro de plazo.
- 6) Que el Juez Tributario y Aduanero la declare en su sentencia definitiva.

3. Análisis de los requisitos.

3.1 Que el SII haya formulado una solicitud de antecedentes al reclamante, a través de una citación.

En relación con este primer requisito, como punto de partida debemos precisar la noción de “antecedentes” que utiliza la norma, puesto que constituye el objeto de la solicitud que debe contenerse en la citación.

El CT no contiene una definición, por ello, y de acuerdo a lo establecido en el art. 20 del Código Civil, hemos de entender la palabra en su sentido natural y obvio, según su uso general, recurriendo al Diccionario de la Real Academia Española (DRAE). Así, en su segunda acepción, antecedente significa “acción, dicho o circunstancia que sirve para comprender o valorar hechos posteriores”.³⁶

Desconocemos las razones por las cuales el legislador optó por utilizar la voz “antecedentes”, y en cambio no empleó la expresión documentos –a pesar de que, como lo apunta DEL PADRE TOMÉ, la prueba documental ocupa lugar de relevancia en los procesos administrativos tributarios–³⁷ o no refirió los libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, siguiendo al efecto la nomenclatura de que se vale el art. 21 del CT.

³⁶ Vid. <http://lema.rae.es/drae/?val=antecedente>.

³⁷ DEL PADRE TOMÉ, FABIANA, *La prueba en el Derecho Tributario*, trad. Juan Carlos Páñez Solórzano, Edit. ARA, Perú, 2011, p. 145.

Tal vez, la razón se encuentre precisamente en esa misma disposición legal. En efecto, su inciso 1° señala a los documentos, los libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, como elementos a través de los cuales el contribuyente, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, debe probar la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto; vale decir, en la óptica de esta disposición, los “antecedentes”, en cuanto a su naturaleza, aparecen como el objeto de la prueba que debe rendir el contribuyente. En cambio, en el inciso 2° del mismo artículo, el legislador considera los antecedentes ya no como objeto de la prueba, sino que como uno de los medios justificativos de los impuestos autodeterminados por el contribuyente, al disponer que: “El Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y *antecedentes presentados o producidos* por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o *antecedentes* no sean fidedignos”.³⁸ Y agrega: “En tal caso, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64, practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los *antecedentes* que obren en su poder”.³⁹

De esta manera, la expresión de que hablamos aparece comprensiva de toda clase de documentos,⁴⁰ instrumentos, libros de contabilidad y, en general, de todo elemento apto para acreditar, comprender o valorar los hechos jurídicos de carácter tributario declarados o manifestados por el contribuyente en el desarrollo de sus actividades económicas, lo que es plenamente concordante con el objeto que persigue el ejercicio de las facultades fiscalizadoras del SII, esto es, comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieren adeudarse (arts. 60.1 y 63.1 del CT).

El legislador espera que la información recabada permita cersiorarse de que lo manifestado por el contribuyente a la Administración tributaria es fidedigno y, al mismo tiempo, descubrir otros hechos hasta entonces ignorados y que pudieran ser demostrativos de capacidad contributiva.⁴¹ Y es que, como bien lo señala

³⁸ El destacado es nuestro.

³⁹ Ídem.

⁴⁰ En España, RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, citando a Ormazábal, explica que a partir de las regulaciones establecidas en la Ley de Enjuiciamiento Civil, la que ofrece un cauce probatorio específico para los soportes o instrumentos informáticos y los medios de reproducción de la palabra, el sonido o la imagen, la noción de documento se puede condensar en la de “soporte u objeto mueble, fácilmente trasladable a presencia judicial, susceptible de ser copiado o reproducido también con facilidad, y capaz o idóneo para incorporar signos gráficos –de escritura u otro tipo– inmediatamente legibles o visualizables” (RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, MARÍA, ob. cit., p. 230).

⁴¹ La Ley General Tributaria española (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), en su art. 141, letra a), expresa que la inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a: “La investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración”. A diferencia de nuestro sistema, esta legislación efectúa

LAPORTA, “una pretensión directiva por parte del Estado tiene necesariamente esta doble faz: por un lado, libra a la decisión del destinatario la activación del presupuesto de hecho, pero, por el otro, le impide nominar a su conducta de forma diferente a la definida en el enunciado legal que conforma el caso.”⁴²

De otro lado, la norma exige que la solicitud de antecedentes se formule a través de una citación, medio de fiscalización que, con base en el art. 63.2 del CT, PÉREZ RODRIGO ha definido como “una comunicación escrita dirigida al contribuyente, por el jefe de la oficina respectiva o por el funcionario en quien haya delegado esa función, para que, dentro del plazo de un mes, presente una declaración, o rectifique, aclare, amplíe o confirme una declaración anterior”.⁴³

Llama la atención que el legislador haya considerado a la citación como el instrumento idóneo a través del cual el SII debe materializar la solicitud de antecedentes al contribuyente, dado el acotado objeto que el art. 63.2 del CT le asigna.

Pensamos, sin embargo, que existen dos razones por las cuales la citación resulta ser el medio más apto a tales efectos.

La primera razón es que, tal como lo apunta la doctrina, si bien se ha entendido que la citación es un importante medio de fiscalización e incluso se la concibe como el procedimiento fiscalizador por excelencia, en realidad es más bien el resultado de una fiscalización previa. En efecto, el contribuyente solo podrá ser citado para, por ejemplo, presentar una declaración omitida, cuando se ha detectado que no fue presentada oportunamente, y eso solo podrá ser posible a través de una inspección previa realizada mediante la utilización de otros medios,⁴⁴ v. gr., un requerimiento de antecedentes.

La segunda razón descansa en la relevancia que ostenta la citación, en cuanto su notificación oportuna produce el efecto de aumentar los plazos de prescripción del art. 200 del CT⁴⁵ por el término de tres meses a contar desde que se cite al contribuyente, y si se proroga el plazo para contestar, se entenderán

una descripción pormenorizada de las acciones en que consiste el ejercicio de las funciones administrativas de inspección tributaria (Vid. *Ley General Tributaria y normas complementarias (Delito fiscal y contrabando)*, Edit. Tecnos, 13ª edic., preparada por Juan Martín Queral, Madrid, 2009, p. 206).

⁴² LAPORTA, MARIO H., *Delito fiscal. El hecho punible, determinación del comportamiento típico*, Edit. B de F, Buenos Aires, 2013, p. 25.

⁴³ PÉREZ RODRIGO, ABUNDIO, *Manual de Código Tributario*, Edit. Legal Publishing, 9ª edic., Santiago, 2013, p. 219.

⁴⁴ Cfr. PÉREZ RODRIGO, ABUNDIO, ob. cit., pp. 219-220.

⁴⁵ La doctrina entiende que el aumento también afecta a los plazos del art. 201 del CT, porque de lo contrario se produciría un verdadero contrasentido: la Administración estaría facultada para fiscalizar, pero la acción de cobro resultante de tal fiscalización estaría prescrita (Vid. PEIRANO ZUÑIGA, PAOLA, *La prescripción de las acciones fiscalizadoras y de cobro en el Código Tributario*, Edit. ConoSur Ltda., Santiago, 2000, pp. 79-80).

igualmente aumentados, en los mismos términos, los plazos de prescripción (arts. 63.3 y 200.4 del CT). De nada serviría, como se comprende, que para la solicitud de antecedentes se hubiere establecido como medio apto, por ejemplo, un simple requerimiento que ningún efecto produce en el lapso prescriptivo. Pero independientemente de las razones que motivaron al legislador a considerar la citación como el mecanismo apto para la solicitud de antecedentes, es lo cierto que sin ella simplemente no habrá lugar a la inadmisibilidad probatoria. Así lo ha entendido la jurisprudencia, resolviéndose por el TTA de Puerto Montt que la circunstancia de que el contribuyente no haya sido citado conforme al artículo 63, sino solo notificado para comparecer al Servicio en fecha determinada, “obsta a la aplicación de cualquier sanción de inadmisibilidad”.⁴⁶

En igual sentido, el TTA de Temuco sostuvo “Que, del análisis de la alegación efectuada surge que la actuación administrativa reclamada no ha sido precedida por el trámite de la citación contemplada en el artículo 63 del Código Tributario, antecedente previo y requisito legal para determinar la procedencia de la exclusión de antecedentes probatorios por haber sido solicitados en forma detallada y específica por la administración tributaria en dicha actuación”.⁴⁷ En otro fallo, el TTA de Iquique sostuvo que “El primer requisito que el SII debió cumplir para aspirar a la inadmisibilidad probatoria judicial que ahora pretende es haber efectuado una ‘citación’ de conformidad al artículo 63, en donde hubiere señalado, determinada y específicamente, los antecedentes solicitados y que tienen relación directa con las operaciones fiscalizadas; citación que el SII no practicó...”.⁴⁸

La jurisprudencia ha exigido también que la citación conste materialmente en el proceso, independientemente de que las partes se encuentren contestes en su existencia. En este sentido, el TTA de Concepción resolvió “Que, cabe tener presente que el artículo 132 inciso 11° del Código del ramo exige para operar, entre otros requisitos, que los antecedentes que se reprochen hayan sido solicitados determinada y específicamente por el Servicio al reclamante en la citación a que se refiere el artículo 63. Empero, si bien es cierto no existe controversia entre los litigantes acerca del hecho de haberse practicado efectivamente una citación a la reclamante, no lo es menos que la entidad fiscal no acompañó semejante documento al proceso, lo que evidentemente impide a este sentenciador arribar al convencimiento de que la escritura pública de compraventa de marras fue determinada y específicamente solicitada en dicha actuación administrativa...”.⁴⁹

⁴⁶ STTA de Puerto Montt, 19 de noviembre de 2012, RIT N° GR-12-00010-2012.

⁴⁷ STTA de Temuco, 4 de mayo de 2012, RIT N° GR-08-00027-2011.

⁴⁸ STTA de Iquique, 18 de marzo de 2013, RIT N° GR-02-00057-2012.

⁴⁹ STTA de Concepción, 20 de noviembre de 2012, RIT N° GR-10-00026-2012.

Ahora bien, no obstante que, como hemos visto, la jurisprudencia considera la citación como un supuesto ineludible para la exclusión de prueba, existen casos en los que se ha admitido una especie de inadmisibilidad probatoria, sin citación previa y, por ende, no fundada en el art. 132.11 del CT. Se ha recurrido en ellos a la idea de que el proceso jurisdiccional no constituye una nueva instancia de auditoría, de manera que no resulta procedente que el contribuyente acompañe documentos en sede judicial, cuando éstos no fueron aportados en sede administrativa. De esta manera, la intervención del órgano jurisdiccional en el contencioso tributario se encontraría limitada a un análisis acotado, en principio, a la verificación de la legalidad formal del acto reclamado, considerando en ello los antecedentes que el SII tuvo a la vista al momento de adoptar su decisión.

Así, en un fallo se lee: “Que ... no es plausible pretender que la etapa jurisdiccional se constituya en una nueva instancia de revisión o fiscalización, sin que previamente se acredite por el reclamante, en forma completa y fundada, cuáles son los incumplimientos o infracciones en que ha incurrido el órgano fiscalizador que sirven de fundamento para revisar su actuación, considerando que ya se ha desarrollado una adecuada auditoría que se ve reflejada en actuaciones fundadas del órgano fiscal. Esto, porque tal como se señaló, la normativa vigente encarga la fiscalización de los tributos al Servicio de Impuestos Internos y corresponde a esta judicatura revisar la procedencia de una determinada actuación administrativa y establecer a su respecto la adecuada interpretación y valoración que ha de darse a los antecedentes aportados por el contribuyente en la etapa de auditoría o revisión desarrollada por el ente fiscalizador, en caso de existir discrepancia respecto del alcance y sentido que ha de darse a un determinado precepto legal, así como verificar que el proceso de fiscalización desarrollado ofrezca garantías de cumplimiento de los derechos del contribuyente y que las actuaciones emanadas del órgano fiscal en la instancia administrativa se encuentren debidamente motivadas y fundadas”⁵⁰. Asimismo, en otra sentencia se consigna: “Que, por lo tanto, los documentos acompañados por la reclamante en el transcurso del proceso se consideran desvinculados de la cuestión discutida en estos autos, ya que para su debido análisis el contribuyente debió acompañarlos en forma íntegra y completa ante la instancia de fiscalización, lo que en el presente caso no ha ocurrido por cuanto dichos antecedentes no fueron puestos oportunamente a disposición del Servicio de Impuestos Internos, situación que evidentemente atenta contra la buena fe procesal y el equilibrio que debe presidir el debate, ya que sin duda el órgano administrativo ha de tener ocasión de conocer oportunamente dicha documentación y pronunciarse sobre ella en los plazos legales de que dispone, cuestión que en el presente caso no ha ocurrido. En este sentido, teniendo en consideración las especiales

⁵⁰ STTA de Concepción, 4 de octubre de 2012, RIT N° GR-10-00009-2012.

características que presenta el litigio tributario, se estima necesario que las partes dispongan de posibilidades equivalentes para sostener y fundamentar lo que consideren conveniente a sus derechos, lo cual evidentemente incluye que el ente fiscalizador haya podido llevar a cabo correctamente su labor revisora, disponiendo oportunamente de la documentación o antecedentes que el contribuyente debe poner a su alcance conforme a la ley".⁵¹

Finalmente, pensamos que la inadmisibilidad probatoria, supuesto el cumplimiento de los demás requisitos legales, solo afectará al contribuyente a quien se dirigió la citación, de modo que, si, por ejemplo, la falta de entrega oportuna de antecedentes determinó la aplicación de impuestos a una sociedad de personas, lo que al mismo tiempo produjo efectos en la tributación de sus socios, estos últimos no se verán alcanzados por la exclusión de pruebas en el juicio que ellos incoen en tanto personas naturales.

En el mismo ejemplo anterior, el problema puede ser un tanto más complejo tratándose del socio que es a la vez representante legal y administrador de la sociedad, a quien en tal calidad se le dirigió la citación, omitiendo la entrega de los antecedentes requeridos, y que luego, al reclamar de los impuestos liquidados a él, en tanto persona natural, pretende hacerlos valer. Estimamos que la solución no es distinta a la ya propuesta, porque la norma no deja lugar a dudas de que es al reclamante a quien afecta la exclusión probatoria, sin perjuicio, evidentemente, del valor probatorio que el Juez Tributario y Aduanero asignará en definitiva a los antecedentes respectivos.

3.2 Que los antecedentes pedidos tengan relación directa con las operaciones fiscalizadas.

Lo primero que debemos señalar respecto a este requisito es que para poder determinar la existencia de una relación directa entre los antecedentes requeridos y las operaciones fiscalizadas, es menester que la citación sea clara y precisa respecto a estas últimas. De otro modo, no resultará posible constatar semejante vínculo.

La norma en análisis no ha definido qué ha de entenderse por "operaciones fiscalizadas", ni lo ha hecho tampoco otra disposición del CT.

Comenzando por la expresión "operaciones", en lo que nos interesa a efectos de este estudio el DRAE define el singular "operación", en su tercera acepción, como "negociación o contrato sobre valores o mercaderías".⁵²

⁵¹ STTA de Temuco, 27 de diciembre de 2012, RIT N° GR-08-00039-2012.

⁵² Disponible en <http://lema.rae.es/drae/?val=operación>.

Por otra parte, nuestra legislación tributaria utiliza la expresión “operaciones” en diversas normas, atribuyéndole en todas ellas una connotación económica tal cual lo entiende la definición recién apuntada.

Así, por ejemplo, el inciso final del art. 16 del CT, inserto en el párrafo 2º, “De algunas normas contables”, Título I del Libro Primero, expresa: “Las anotaciones en los libros a que se refieren los incisos anteriores deberán hacerse normalmente *a medida que se desarrollan las operaciones*”.⁵³

A su turno, el art. 21.1 del mismo cuerpo legal expresa: “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”.⁵⁴

También dentro del CT, el artículo 23.2, a propósito de la liberación de la obligación de llevar libros de contabilidad completa respecto a las personas naturales sujetas al impuesto a que se refieren los números 3º, 4º y 5º del artículo 20 de la Ley de la Renta, cuyos capitales destinados a su negocio o actividades no excedan de dos unidades tributarias anuales, y cuyas rentas anuales no sobrepasen a juicio exclusivo de la Dirección Regional del SII de una unidad tributaria anual, utiliza la voz operaciones expresando: “En estos casos, la Dirección Regional fijará el impuesto anual sobre la base de declaraciones de los contribuyentes que comprendan un simple estado de situación de activo y pasivo y en que se indiquen *el monto de las operaciones* o ingresos anuales y los detalles sobre gastos personales ...”.⁵⁵

Lo propio ocurre con el art. 27.1 del Código de la especialidad, el cual dispone: “Cuando deban considerarse separadamente el valor, los gastos o los ingresos producidos o *derivados de operaciones* que versen conjuntamente sobre bienes muebles e inmuebles, la distribución se hará en proporción al precio asignado en el respectivo acto o al valor contabilizado de unos y otros bienes”.⁵⁶

Fuera del CT, el art.10 el D.L. N° 825/1975, Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, luego de indicar en su inciso 1º que el impuesto afectará al vendedor, sea que celebre una convención que esa ley defina como venta o equipare a venta, precisa en su inciso 2º que igualmente el impuesto afectará a quien realice la prestación en aquellas “operaciones” definidas como servicios o que la ley equipare a tales.

⁵³ El destacado es nuestro.

⁵⁴ El destacado es nuestro.

⁵⁵ Ídem.

⁵⁶ Ídem.

Otro tanto ocurre con el art. 15.1 del mismo texto legal, cuando indica que la base imponible de las ventas o servicios estará constituida por el valor de las “operaciones” respectivas, las que claramente no pueden ser otras que las ventas realizadas o los servicios prestados por el contribuyente en el período respectivo. El inciso segundo de la misma norma expresa que los rubros señalados en los números allí contenidos (*v. gr.*, “El monto de los reajustes, intereses y gastos de financiamiento de la operación a plazo ...”), se entenderán comprendidos en el valor de la venta o del servicio prestado aun cuando se facturen o contabilicen en forma separada, y se presumirá que están afectos a impuesto, salvo que se demuestre fehacientemente, a juicio exclusivo del Servicio de Impuestos Internos, que dichos rubros corresponden o acceden a “operaciones” exentas o no gravadas con este tributo.

En el D.L. N° 824/1974, Ley de Impuesto a la Renta, el art. 14, letra A), n.º 1, letra c), inciso 4º, en lo que importa, expresa: “Cuando los contribuyentes que inviertan en acciones de pago de sociedades anónimas, sujetándose a las disposiciones de esta letra, *las enajenen por acto entre vivos*, se considerará que el enajenante ha efectuado un retiro tributable equivalente a la cantidad invertida en la adquisición de las acciones, quedando sujeto en el exceso a las normas generales de esta ley. El contribuyente podrá dar de crédito el Impuesto de Primera Categoría pagado en la sociedad desde la cual se hizo la inversión, en contra del Impuesto Global Complementario o Adicional que resulte aplicable sobre el retiro aludido, de conformidad a las normas de los artículos 56, número 3), y 63 de esta ley. Por lo tanto, en este tipo de *operaciones* la inversión y el crédito no pasarán a formar parte del fondo de utilidades tributables de la sociedad que recibe la inversión”.⁵⁷

Dentro del mismo cuerpo legal, a propósito de los requisitos para ingresar al régimen simplificado de tributación que consulta el art. 14 ter, la letra e) del N° 1 de dicho artículo exige: “Tener un promedio anual de ingresos de su giro no superior a 5.000 unidades tributarias mensuales en los tres últimos ejercicios. Para estos efectos, los ingresos de cada mes se expresarán en unidades tributarias mensuales según el valor de ésta en el mes respectivo. En el caso de tratarse del primer ejercicio de *operaciones*, deberán tener un capital efectivo no superior a 6.000 unidades tributarias mensuales, al valor que éstas tengan en el mes del inicio de las actividades” (*cursiva nuestra*). Y al regular la base imponible y su tributación, el punto i), de la letra a) del N° 3 del mismo artículo expresa: “Para estos efectos, se considerarán ingresos las cantidades provenientes de las *operaciones de ventas, exportaciones y prestaciones de servicios, afectas o exentas* del Impuesto al Valor Agregado, que deban registrarse en el Libro de Compras y Ventas, como también todo otro ingreso relacionado con el giro o actividad que se perciba durante el ejercicio correspondiente...”.⁵⁸

⁵⁷ Ídem.

⁵⁸ Ídem.

Siempre dentro de la Ley de Impuesto a la Renta, el art. 17, N° 8, señala que: “No constituye renta el mayor valor, incluido el reajuste del saldo de precio, obtenido en las siguientes *operaciones*, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 18”. Luego dentro de éstas, por ejemplo, en la letra a), “la enajenación o cesión de acciones” de sociedades anónimas, encomandita por acciones o de derechos sociales en sociedades de personas, siempre que entre la fecha de adquisición y enajenación haya transcurrido a lo menos un año”, así como en la letra b), la “enajenación de bienes raíces” situados en Chile, efectuada por personas naturales o sociedades de personas formadas exclusivamente por personas naturales ...”.

En lo que hace a la expresión “fiscalizadas” que utiliza el art. 132.11 del CT, no hay tampoco una definición legal. Al efecto, y recurriendo nuevamente al DRAE, fiscalizar significa, en su segunda acepción, “criticar y traer a juicio las acciones u obras de alguien”.⁵⁹

Esa actividad de análisis crítico la lleva adelante el SII a través de los distintos medios de fiscalización, ora directos, como la citación (art. 63 del CT), ora indirectos, como ocurre con la facultad para requerir a los técnicos y asesores que hayan intervenido en la confección o preparación de una declaración o de sus antecedentes, que atestigüen, bajo juramento, sobre puntos contenidos en una declaración (art. 34 del CT).

Ahora bien, a partir de las definiciones que nos entrega el DRAE, teniendo presente los ejemplos vistos y los objetivos declarados por el legislador respecto al ejercicio de las facultades inspectoras del SII –comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieren adeudarse–, entendemos por operaciones fiscalizadas “los negocios, actos o hechos, respectivamente celebrados o ejecutados por el contribuyente que, de acuerdo a la ley: a) gatillan la aplicación de uno o más impuestos; b) ponen de manifiesto su capacidad contributiva; c) integran la base imponible de un determinado impuesto o permiten rebajarla, sea como gasto, crédito u otro concepto; d) configuran un crédito en contra del Fisco; e) fundamentan una exención; y/o f) permiten acceder o mantener un determinado régimen especial de tributación.”⁶⁰

⁵⁹ Disponible en <http://lema.rae.es/drae/?val=operación>.

⁶⁰ El DRAE define también operación, en su cuarta acepción, como “conjunto de reglas que permiten, partiendo de una o varias cantidades o expresiones, llamadas datos, obtener cantidades o expresiones llamadas resultados” (ídem, nota 33). Este sentido matemático de la expresión “operación” no aparece utilizado en nuestra legislación, aun cuando está fuera de discusión que la determinación de los resultados tributarios del contribuyente siempre estará precedida de “cálculos aritméticos”, como ocurre con la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría, que debe efectuarse de acuerdo con las normas de los artículos 29 y siguientes de la Ley de Impuesto a la Renta. Ciertamente nada impide a la Administración tributaria circunscribir la aplicación de sus facultades inspectoras a la verificación del correcto cálculo matemático de los resultados de un determinado período o ejercicio del contribuyente, y en tal sentido podrán considerarse “operaciones fiscalizadas”.

Precisado nuestro concepto de operaciones fiscalizadas, debemos abordar otra de las exigencias que impone el requisito en análisis, esto es, que los antecedentes solicitados guarden relación directa con aquéllas.

En su segunda acepción, nos dice el DRAE, la palabra relación significa “conexión, correspondencia de algo con otra cosa”.⁶¹

Por otro lado, el mismo diccionario nos entrega dos significados de la voz directo(a), a saber: a) “que va de una parte a otra sin detenerse en los puntos intermedios” (2ª acepción); y b) “que se encamina derechamente a una mira u objeto” (3ª acepción).

De este modo, la exigencia de relación directa de los antecedentes solicitados con las operaciones fiscalizadas significa que ellos son, a lo menos, los más idóneos o aptos para explicar, aclarar, desvirtuar o incluso mantener las impugnaciones formuladas por el SII al contribuyente en la citación, excluyéndose, por tanto, la utilización de formatos tipo o plantillas estandarizadas genéricas, pues en último término la solicitud obedece a una decisión clara y consciente del órgano fiscalizador, dirigida a un contribuyente con la finalidad de que cumpla el requerimiento, y no para generarle confusión o dificultades de comprensión que lo impidan.

En este contexto, el TTA de La Serena resolvió “Que ... tampoco se cumple con otra exigencia de la norma, esto es, que los antecedentes que se requiere tengan relación directa con las operaciones fiscalizadas. Como se puede observar del listado que se escribió en la citación, en su mayoría no cumplen con esta exigencia, en cuanto no precisan el período, el contribuyente, el proceso de fiscalización en que inciden, etc. En cambio, parece un listado general y teórico de posibles antecedentes que pudieran existir o ser necesarios en una fiscalización, en que con igual liviandad se podría pretender todo antecedente probatorio que exista o pudiera existir en poder del reclamante y de esta forma, si no los acompaña, dejarlo sin la posibilidad de demostrar su pretensión”.⁶²

En suma, la relación directa con las operaciones fiscalizadas determina que la falta o ausencia de los antecedentes esté en la base del conflicto jurídico tributario sometido al conocimiento del TTA, conduciendo a la Hacienda Pública, por ejemplo, a la aplicación de un impuesto que no era legalmente procedente, o que siéndolo, su cuantía era superior o inferior.

⁶¹ Disponible en <http://lema.rae.es/drae/?val=relación>.

⁶² STTA de La Serena, 11 de diciembre de 2012 (consid. 10º), disponible en www.sii.cl. En igual sentido, vid. STTA de La Serena, 15 de mayo de 2012, RIT N° GR-06-00022-2011.

3.3. Que los antecedentes hayan sido solicitados determinada y específicamente.

Este tercer requisito de la inadmisibilidad probatoria que analizamos exige que los antecedentes hayan sido solicitados de manera determinada y específica por parte del SII.

Para el DRAE, “determinar”, en su segunda acepción, significa “distinguir, discernir”; y en su tercera acepción significa “señalar, fijar algo para algún efecto”.⁶³

Por su parte, respecto a la voz “específico”, el mismo diccionario expresa que, en su primera acepción, significa “que es propio de algo y lo caracteriza y distingue de otras cosas”.⁶⁴

Ahora bien, a pesar de que tanto la segunda acepción del verbo “determinar”, cuanto la primera de la voz “específico”, son casi idénticas, lo que en principio puede llevarnos a concluir que la norma es redundante, estimamos que al exigir el legislador que los antecedentes hayan sido solicitados determinada y específicamente no está solo recalcando la especial singularización que debe revestir a estos últimos, sino que además está enfatizando el deber de la Administración tributaria de manifestar o señalar en la citación correspondiente para qué efectos requiere esos específicos antecedentes.

En este sentido, el TTA de Copiapó resolvió que “De esta forma la exigencia que impone la ley al Servicio de Impuestos Internos al momento de requerir los antecedentes en una citación, es que lo haga singularizando cada uno de los elementos de convicción que requiere, en términos tales que esta singularización permita distinguirlos de otros sin lugar a dudas, sean o no similares; es decir, el requerimiento debe ser en términos singulares, concretos y precisos de cada uno de los antecedentes que se requieren, de modo tal, que permitan su diferenciación, no siendo admisible en caso alguno expresiones genéricas o ambiguas”.⁶⁵

Por otro lado, no ha expresado la norma cuál es el estándar de especificación mínimo exigible respecto a los antecedentes solicitados, pero entendemos que el SII debe precisar, dentro de cierto universo de posibilidades, aquellos que conforme a la naturaleza de las operaciones fiscalizadas le permiten clarificar la situación tributaria del contribuyente. En esta línea argumental, se ha resuelto por el mismo TTA de Copiapó que “La simple lectura del documento permite concluir que el servicio fiscalizador no solicitó determinada y específicamente las facturas cuya inadmisibilidad solicita ...; ya que se requirió de manera genérica y sin ninguna singularización ‘documentos que acrediten las adquisiciones

⁶³ Disponible en <http://lema.rae.es/drae/?val=determinar>.

⁶⁴ Disponible en <http://lema.rae.es/drae/?val=específico>.

⁶⁵ STTA de Copiapó, 12 de junio de 2013. Disponible en www.sii.cl.

de bienes de activo inmovilizado durante el año comercial 2008', pudiendo satisfacerse dicho requerimiento a través de múltiples instrumentos como contratos, facturas proforma, guías de despacho, carta de porte, conocimiento de embarque, entre otras, por lo que las facturas acompañadas en autos por la actora no serán excluidas como medio de prueba."⁶⁶

En igual sentido, el TTA de Antofagasta resolvió "Que, el análisis del documento signado Citación N° 182301146, permite concluir que el servicio fiscalizador no solicitó determinada y específicamente los documentos acompañados por la reclamante ..., toda vez [que] solicitó en términos generales y amplios los Libros de Contabilidad, sin precisar, singularizar o distinguir qué libros de contabilidad eran los requeridos, debiendo recordar que en la técnica contable existen diversos libros de contabilidad, admitiendo distintas clasificaciones, como por ejemplo aquella que distingue entre principales y auxiliares. En efecto, contablemente podemos encontrar diferentes tipos de libros de contabilidad, como son, por ejemplo, los libros Diario, Mayor, Inventarios y Balances, Diario Mayor, Mayor Americano, Caja Americana, Caja Tabular, etc., que, según sea el sistema de contabilidad aplicado, pueden ser usados por los contribuyentes para los efectos contables."⁶⁷

Respecto a los datos concretos que deben singularizar los antecedentes solicitados, un fallo resuelve: "Que, según se observa en la citación ..., efectivamente se solicitó los antecedentes ..., pero en ningún caso se efectuó la solicitud en la forma determinada y específica que exige la Ley, lo que implica identificar con toda claridad el antecedente, por su título, persona a quien pertenece o a quien se refiere, fecha, folio –si es el caso– y los años o períodos que comprende el documento, especialmente tratándose de declaraciones y libros de contabilidad."⁶⁸

Por las mismas razones, se ha entendido que una solicitud que entrega a la propia reclamante la identificación de los antecedentes que aportará, no cumple con la condición legal de ser determinada y específica: En tal sentido, el TTA de Temuco resolvió "Que, en efecto, analizada la citación ..., se advierte que dicha actuación requiere que la contribuyente aporte los antecedentes relacionados con el respaldo de los agregados y deducciones efectuados en la Renta Líquida Imponible de los años tributarios 2008, 2009 y 2010 y los documentos y antecedentes de respaldo de gastos y/o menor ingreso de los mismos períodos tributarios. De la sola lectura de dicha solicitud, se observa que la mención es genérica y no hace referencia a qué documentos específicos se remite, lo cual resulta plenamente demostrado cuando indica que los antecedentes que acompañe la reclamante deben adjuntarse con una nómina e individualización de cada uno de estos. De este modo, no es posible entender que el requerimiento

⁶⁶ Ídem nota anterior.

⁶⁷ STTA de Antofagasta, 13 de marzo de 2012, RIT N° GR-03-00020-2011.

⁶⁸ STTA de La Serena, 15 de mayo de 2013, RIT N° GR-06-00022-2011.

de documentación que ha efectuado el Servicio de Impuestos Internos cumpla con la condición legal de ser determinado y específico, más aún si entrega a la propia reclamante la identificación de los antecedentes que aportará, motivo por el cual procede el rechazo de la inadmisibilidad probatoria de documentos alegada por el ente fiscalizador ...".⁶⁹ Por último, en una sentencia del TTA de Talca, se resolvió: "Que, ... de la sola lectura de la citación ... emitida por el S.I.I. a la contribuyente de autos, ... se verifica que dicho órgano fiscalizador no solicitó las cartolas de fondos mutuos acompañadas en esta instancia por la reclamante, las que ni siquiera se encuentran mencionadas en el referido acto administrativo, no pudiendo obviarse los requisitos de determinación y especificidad, establecidos en el inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario para la procedencia de la limitación probatoria alegada por la reclamante. Es más, en el numeral 4 de la citación en comento se observa la utilización de las expresiones 'tales como' y 'cualquier otro que conduzca al mismo fin', las que son manifestación clara del carácter genérico y no taxativo de los antecedentes solicitados a la contribuyente reclamante".⁷⁰

Cumpliendo entonces la citación el requisito de solicitar determinada y específicamente los antecedentes, supuesto el cumplimiento de las demás exigencias legales, procede la inadmisibilidad. Así lo consigna una sentencia: "Que, examinados los antecedentes ... que obran en el proceso, es posible concluir que los documentos que acompaña el reclamante a su reclamo, consistente en Libro de Compras de los períodos de octubre, noviembre y diciembre de 2008 y marzo a agosto de 2009, ... respectivamente, fueron requeridos en la mencionada Citación ... en forma expresa y determinada por el ente fiscalizador, ya que forma parte de los antecedentes documentales que deben respaldar los créditos fiscales del IVA y los costos y gastos hechos valer en sus declaraciones de Renta de los años tributarios 2009 y 2010, motivo por el cual este Tribunal Tributario y Aduanero acogerá la inadmisibilidad probatoria solicitada por la parte reclamada".⁷¹

Por último, cabe tener presente que en el grado de especificación exigible respecto a los antecedentes solicitados en la citación, incide el nivel de información que en torno a estos últimos posea, a su vez, el ente fiscalizador. En este sentido, se ha resuelto por el TTA de Antofagasta "Que ... se debe tener presente que el Servicio de Impuestos Internos posee la información referente a los Libros de Contabilidad utilizados por la reclamante, debido a que estos registros, en forma previa a su uso, son timbrados por el órgano fiscalizador, por lo tanto, la institución fiscalizadora disponía de los medios idóneos para singularizar la documentación que requería".⁷²

⁶⁹ STTA de Temuco, 24 de septiembre de 2012, RIT N° GR-08-00048-2011.

⁷⁰ STTA de Talca, 26 de abril de 2013, disponible en www.sii.cl.

⁷¹ STTA de Temuco, 21 de marzo de 2013, RIT N° GR-08-00061-2012. En igual sentido, STTA de Temuco, 21 de junio de 2012, RIT N° GR-08-00052-2011.

⁷² STTA de Antofagasta, 13 de marzo de 2012, RIT N° GR-03-00020-2011.

3.4 Que el reclamante, no obstante disponer de los antecedentes solicitados, no los haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo legal establecido para contestar la citación.

En relación con este cuarto requisito, el primer aspecto que debemos abordar es aquel referido al sentido de la expresión “disponer” que utiliza la norma, y que ciertamente el CT no define.

Según el DRAE, disponer, en su quinta acepción, significa: “Valerse de alguien o de algo, tenerlo o utilizarlo por suyo”.⁷³

De acuerdo a la definición que nos da el diccionario, disponer no solo implica utilizar algo como propio, sino que también comprende el mero hecho de tenerlo como propio, por ende, sin darle un uso específico o determinado.

Se abren, así, dos alternativas frente al alcance que debe dársele a la norma en cuestión.

Una primera alternativa es darle un alcance restringido, vale decir, que los antecedentes, al momento de la citación, deben encontrarse físicamente en poder del contribuyente; tesis que se sustenta en el carácter excepcional que posee la tan severa sanción procesal de exclusión de prueba, y que obliga a su aplicación restrictiva.

Pero esta tesis exige ciertas precisiones. Desde luego, la disponibilidad física no puede considerarse aisladamente de las normas legales que obligan a los contribuyentes a llevar ciertos documentos para la correcta determinación del importe de sus tributos, o de mantenerlos en su poder durante cierto lapso. Así, por ejemplo, el art. 74.1 del D.S. 55/1977, Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, obliga a los contribuyentes afectos al IVA a llevar un solo Libro de Compras y Ventas, en el cual registrarán día a día todas sus operaciones de compra, de ventas, de importaciones, de exportaciones y de prestaciones de servicios, incluyendo separadamente aquellas que recaigan sobre bienes y servicios exentos; libro que, conforme al inciso 4° de la misma disposición, deberá ser mantenido permanentemente en el negocio o establecimiento. Otro tanto ocurre con el art. 58 del D.L. 825/1974, conforme al cual “los duplicados de las facturas y los originales de las boletas a que se refiere este párrafo deberán ser conservados por los respectivos contribuyentes durante seis años. Sin embargo, cuando el cumplimiento de esta obligación ocasionare dificultades de orden material a los contribuyentes, el Servicio de Impuestos Internos podrá autorizar la destrucción de dichos duplicados u originales, conforme al procedimiento que establezca el Reglamento”.

⁷³ Disponible en <http://lema.rae.es/drae/?val=disponer>.

Vale decir, respecto a documentos o antecedentes que la ley obliga a llevar y mantener durante cierto lapso, cabe presumir que se encuentran físicamente en poder del contribuyente. Lo anormal será, entonces, que tales documentos o antecedentes no se encuentren a su disposición, lo que traslada el foco del problema a si esta falta de disposición obedece a un hecho que no le es imputable, lo que entra en el ámbito de otro de los requisitos de la inadmisibilidad que analizaremos más adelante. Por ello es que el art. 60.1 del CT, establece que con el objeto de verificar la exactitud de las declaraciones o de obtener información, “el Servicio podrá examinar los inventarios, balances, libros de contabilidad y *documentos del contribuyente*, en todo lo que se relacione con los elementos que deban servir de base para la determinación del impuesto o con otros puntos que figuren o debieran figurar en la declaración”.⁷⁴

Una segunda alternativa, por el contrario, más amplia, implica entender que dentro de la voz “disponer” se comprenden todos aquellos casos en que el contribuyente, si bien no tiene físicamente en su poder los antecedentes requeridos al momento de la citación, puede sin dificultad acceder a éstos.

Se tratará, por consiguiente, no solo de antecedentes que físicamente estén en poder del contribuyente, o de aquellos que cabe presumir en tal condición por estar obligado legalmente a llevarlos y mantenerlos durante cierto lapso, sino que también de otros a los cuales razonablemente puede acceder, como puede suceder, por ejemplo, con un certificado bancario.

En abono de esta postura, puede indicarse el hecho de que la norma no restringe su aplicación a una tenencia física de los antecedentes al momento de la citación.

Adicionalmente, la historia del establecimiento de la Ley N° 20.322 permite también fundar una interpretación más amplia de la norma. En efecto, en el informe de la Comisión de Constitución, Legislación, Justicia y Reglamento del Senado, aludiendo a los antecedentes no presentados, se dejó constancia de lo siguiente: “... se consigna una disposición final en este inciso, que deja abierta al contribuyente la posibilidad de acreditar que no los presentó porque *no estaban en su poder o no tuvo acceso a ellos* o no los conocía o por cualquiera otra circunstancia que no le sea imputable”.⁷⁵

Como puede advertirse, en los impulsores de la ley primó la idea de que si el contribuyente no tuvo acceso a los documentos puede eventualmente aducir ese hecho como causa no imputable para no haberlos entregado a la Administración tributaria, de donde se sigue que la voz “disponer” posee un alcance mayor al de la sola tenencia física o material de los antecedentes requeridos.

⁷⁴ El destacado es nuestro.

⁷⁵ Disponible en www.leychile.cl (30 de octubre de 2013). El destacado es nuestro.

La jurisprudencia se ha inclinado por darle un alcance más bien restringido a este requisito. Así, el TTA de Valdivia ha entendido que la sola circunstancia de que el Servicio solicite específica y determinadamente un documento al contribuyente no es suficiente para que opere la exclusión, sino que “se requiere, además, que lo haya tenido efectivamente en su poder, que haya dispuesto de él”; y si bien es efectivo que al término disponer puede dársele un sentido más amplio, “su interpretación más estricta ... exige tener físicamente y efectivamente en su poder el documento”, porque “la exclusión de prueba ... es excepcional [y su] aplicación no solo limita el objetivo central de la prueba, esto es, el establecimiento de la verdad de los hechos; sino que impacta en el ejercicio del derecho de defensa de los contribuyentes frente a la Administración Tributaria”.⁷⁶ En igual sentido, se ha resuelto que no opera la inadmisibilidad probatoria si los antecedentes se encuentran en poder del SII al momento de la citación, no obstante que la solicitud de documentos se haya efectuado de manera determinada y específica. En tal sentido, el TTA de Temuco estableció “Que ... se puede concluir que el reclamante a la fecha de vencimiento para evacuar la respuesta a la citación ... no tuvo acceso a [la] documentación en poder del Servicio de Impuestos Internos y que se relacionaba directamente con las partidas impugnadas que se detallan en la referida citación ..., especialmente aquella relativa a los proveedores que se individualizan ...”.⁷⁷

Otro de los aspectos que involucra este requisito, es la exigencia de no haber acompañado los antecedentes en forma íntegra.

Íntegro (a), nos dice el DRAE, significa, en su segunda acepción, “que no carece de ninguna de sus partes”.⁷⁸

El problema consiste en determinar si el carácter íntegro se refiere a que cada uno de los antecedentes solicitados se acompañe de manera completa, es decir, conteniendo todas y cada una de sus partes, o si además de esta característica, la integridad apunta a la entrega total, numéricamente hablando, de los antecedentes solicitados.

Lo que al respecto se decida no es baladí, pues si la integridad comprende también la entrega numérica total de los antecedentes requeridos, eso significa que la falta de uno solo de ellos será suficiente para gatillar la aplicación de la inadmisibilidad probatoria incluso respecto a los que sí se acompañaron. Por el contrario, si la integridad apunta solo al carácter completo de los que efectivamente fueron acompañados, aunque en número sean menos que los que efectivamente se solicitaron, la inadmisibilidad probatoria no los podrá afectar.

⁷⁶ STTA de Valdivia, 6 de marzo de 2013 (consid. 23°), RIT N° GR-11-00022-2012.

⁷⁷ STTA de Temuco, 27 de abril de 2012, RIT N° GR-08-00038-2011.

⁷⁸ <http://lema.rae.es/drae/?val=íntegro>.

Pensamos que la segunda es la alternativa correcta, pues se concilia de mejor forma con el carácter excepcional de la sanción procesal que analizamos. Sin embargo, no se nos oculta el hecho de que existen casos en que la integridad debe ser considerada tanto en su aspecto material cuanto en su aspecto numérico, resultando indispensable para clarificar la situación tributaria del contribuyente, tal cual ocurre, por ejemplo, con los libros contables y la documentación que le sirve de sustento, puesto que sin esta última aquéllos nada demuestran. Por consiguiente, en tales circunstancias el TTA se encontrará autorizado para declarar la inadmisibilidad, supuesta la concurrencia de los demás requisitos que la hacen procedente.

Debemos consigar también, que la falta de integridad de los antecedentes entregados debe poseer la envergadura suficiente para impedir al ente fiscal verificar la exactitud de las declaraciones del contribuyente u obtener la información necesaria a fin de clarificar su situación tributaria. De este modo, si, por ejemplo, se solicitó al contribuyente la copia de un determinado contrato de arrendamiento de un inmueble destinado a albergar las oficinas de la casa matriz de su empresa, con el objeto de verificar el título en cuya virtud se efectuó el pago de las rentas mensuales rebajadas como gasto necesario para producir la renta, y en él se menciona la existencia de un inventario anexo –que se entiende formar parte del acuerdo de voluntades– en el cual se detalla el estado de conservación de las ampollas, enchufes, puertas, ventanas y demás artefactos del bien raíz, acompañándose únicamente el contrato, pensamos que en tal caso, a pesar de no ser íntegro el documento, este solo hecho no impide al ente fiscal verificar la información para cuyo efecto solicitó este último y, por ende, no resultará procedente la inadmisibilidad probatoria.

Finalmente, en lo que hace al plazo dentro del cual debe efectuarse la entrega de los antecedentes solicitados, la norma se remite al señalado en el art. 63.2 del CT, esto es, un mes contado desde la notificación de la citación. Entendemos que si se solicita plazo para responder esta última, debe igualmente entenderse prorrogado el lapso para la entrega de los antecedentes, porque en último término estos forman parte de la respuesta.

3.5 Que el contribuyente no logre probar que por causas que no le hayan sido imputables no acompañó los antecedentes dentro de plazo.

Imputar, nos dice el DRAE, significa, en su primera acepción, “atribuir a alguien la responsabilidad de un hecho reprobable”.⁷⁹

⁷⁹ Disponible en <http://lema.rae.es/drae/?val=imputar>.

La norma, pues, permite al contribuyente demostrar que no le cupo responsabilidad en el hecho de no haber acompañado oportunamente los antecedentes requeridos. Vale decir, la carga de la prueba de la inimputabilidad le corresponde al contribuyente. Así lo ha entendido la jurisprudencia.⁸⁰

Tal como lo señaláramos, en la historia del establecimiento de la Ley N° 20.322, se consignaron como casos de no imputabilidad al contribuyente, el hecho de que los documentos no estuvieron en su poder, que no tuvo acceso a ellos o que nos los conocía.⁸¹

No se trata de que el contribuyente demuestre que actuó de buena fe, porque esta se presume. Se trata de que demuestre que, por un hecho ajeno a su voluntad, no estuvo en condiciones de entregar los documentos a la Administración tributaria.

Ya hemos visto que la jurisprudencia ha entendido que los antecedentes deben estar, al momento de la citación, físicamente en poder del contribuyente, alternativa ciertamente excluida cuando es el propio SII quien los tiene. En este último sentido, cabe recordar que conforme al art. 8° bis, N° 6, del CT, constituye un derecho de los contribuyentes el “eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o *que ya se encuentren acompañados al Servicio* y a obtener, una vez finalizado el caso, la devolución de los documentos originales aportados”.⁸²

En este contexto, pensamos que también constituye causa no imputable al contribuyente, o acaso una especie de verdadera excusa legal absoluta, la existencia de una norma legal que ordene al SII, a efectos de procurarse determinada clase de antecedentes, recurrir a un procedimiento de carácter especial. Así ocurre con la información relativa a las operaciones bancarias de personas determinadas comprendiéndose todas aquellas sometidas a secreto o a reserva, que resulten indispensables para verificar la veracidad e integridad de las declaraciones de impuestos, o falta de ellas, en su caso, en que para obtenerla el SII debe ceñirse a las normas y procedimientos contenidos en los artículos 62 y 62 bis del CT. En estos casos, aun cuando la solicitud sea formulada en la citación de manera determinada y específica, el contribuyente no estará constreñido a entregar los antecedentes, sin perjuicio de que pueda voluntariamente hacerlo, y/o acompañarlos al juicio declarativo tributario posterior.

Por otra parte, puede presentarse un problema en relación con la obligación que el art. 58 del D.L. N° 825/1974 impone a los contribuyentes de IVA, en

⁸⁰ STTA de Temuco, 12 de julio de 2012, RIT N° GR-08-00055-2011.

⁸¹ Disponible en www.leychile.cl (30 de octubre de 2013).

⁸² El destacado es nuestro.

cuanto los duplicados de las facturas y los originales de las boletas deberán ser conservados durante seis años, precisando la norma que cuando el cumplimiento de esta obligación ocasionare dificultades de orden material a los contribuyentes, el SII podrá autorizar la destrucción de dichos duplicados u originales, conforme al procedimiento establecido en el Reglamento. En efecto, ¿qué ocurre si pasados los seis años que exige la norma, el Servicio solicita los duplicados de las facturas y los originales de las boletas? ¿Puede el contribuyente alegar causa no imputable en razón de haber transcurrido el plazo legal para conservar tales antecedentes?

Una posibilidad es sostener que durante el plazo señalado el contribuyente debe mantener los documentos en su poder para ser puestos a disposición de la Administración tributaria cuando esta lo requiera en uso de facultades inspectoras; pero que una vez vencido aquél se extingue la obligación y, por tanto, a pesar de serle solicitados no está compelido a entregarlos, sin perjuicio de poder acompañarlos al juicio tributario posterior. En esta hipótesis, el transcurso del plazo es una causal de inimputabilidad que impide la exclusión de prueba.

De contrario, una segunda posibilidad es asumir que la regla de exclusión solo atiende al hecho objetivo de que los antecedentes se encuentren a disposición del contribuyente al momento de la citación, independientemente de que el plazo durante el cual la ley le obliga a conservarlos haya transcurrido en exceso. En esta segunda hipótesis, el solo transcurso del plazo no constituye una causa no imputable al contribuyente para justificar la no entrega oportuna de los antecedentes.

Dentro de la segunda alternativa que hemos planteado, la conclusión pudiere variar si, por ejemplo, atendido el tiempo transcurrido, la búsqueda de los antecedentes exigía un tiempo mayor que el establecido para contestar la citación, considerando incluso su prórroga. En tal caso, el contribuyente podrá demostrar las circunstancias que, junto al transcurso del plazo, dificultaron su búsqueda –v. gr., el gran volumen de las operaciones que comprende el desarrollo de su actividad económica–, e impidieron la oportuna entrega de los antecedentes solicitados, para evitar así la exclusión probatoria.

Otro punto que puede generar problema dice relación con el caso de un contribuyente a quien, por el hecho de no haber dado respuesta a la citación y, por ende, no haber acompañado los antecedentes solicitados, se le cursa la infracción del art. 97.6° del CT, por entender el SII que existió entramamiento de la fiscalización. El infraccionado no reclama y el Director Regional respectivo procede a aplicar la multa correspondiente, de conformidad con lo establecido en el art. 165.2° del mismo texto legal. ¿Puede el contribuyente en este caso alegar y probar la existencia de un hecho que no le ha sido imputable y por el cual no acompañó los antecedentes?

Pensamos que determinar la existencia de una causal de inimputabilidad en la omisión de la entrega de los antecedentes solicitados es una cuestión de hecho que debe resolverse en la instancia judicial, siendo un antecedente más a considerar la multa aplicada por la Administración tributaria, pero no el único.

Distinta será la situación si se reclamó de la infracción y existe sentencia firme o ejecutoriada. En tal caso, corresponderá al TTA determinar si resulta aplicable en la especie el art. 179 del Código de Procedimiento Civil, y discernir si puede considerarse que la sentencia definitiva firme pronunciada en un procedimiento especial para la aplicación de ciertas multas produce o no cosa juzgada en el procedimiento general de reclamaciones.

Si se entiende que sí produce ese efecto, bastará entonces con que se alegue por aquel a cuyo favor se dictó el fallo en el procedimiento infraccional: si venció el contribuyente, estará probada su inimputabilidad, de lo contrario, su responsabilidad en la no entrega oportuna de los antecedentes.

Si se estima, en cambio, que el efecto de cosa juzgada no opera, no existirá problema y el contribuyente, no obstante haber sido sancionado por sentencia judicial firme o ejecutoriada, podrá igualmente demostrar que por un hecho que no le ha sido imputable, no acompañó los antecedentes solicitados.

3.6 Que el Juez Tributario y Aduanero la declare en su sentencia definitiva.

Este requisito lo establece el inciso 12° del art. 132 del CT, disponiendo que el Juez Tributario y Aduanero se pronunciará en la sentencia sobre esta inadmisibilidad.

La redacción de la norma obliga primero a determinar si el juez debe resolver de oficio o si, por el contrario, solo corresponde que lo haga a petición de parte.

Resulta inconcuso que la norma llama al juez a “pronunciarse” sobre esta inadmisibilidad en la sentencia definitiva, lo que hace suponer la existencia de una pretensión orientada a que dicha exclusión se aplique al caso concreto. Además, cada vez que el legislador ha querido romper el principio de la pasividad, lo ha dicho expresamente; así ocurre, por ejemplo, con el art. 132.2 del CT, que, en lo que interesa, dispone: “Vencido el plazo a que se refiere el inciso anterior, haya o no contestado el Servicio, el Tribunal Tributario y Aduanero, de oficio o a petición de parte, deberá recibir la causa a prueba si hubiere controversia sobre algún hecho substancial y pertinente”; mientras lo propio acontece con el procedimiento especial para la aplicación de ciertas multas, en que el art. 165.4° del mismo texto legal establece que: “En todo caso, el tribunal podrá citar a declarar a personas que no figuren en las listas de testigos o decretar otras diligencias probatorias que estime pertinentes”.

Por otra parte, para que el reclamante pueda probar que no acompañó los antecedentes dentro de plazo por causas que no le hayan sido imputables, tal como lo autoriza siempre el art. 132.11 del CT, será necesario que aquél alegue semejante circunstancia, lo que resulta absolutamente lógico si se considera que la causa se recibirá a prueba solo en caso de existir previamente una controversia que verse sobre ese punto en particular.

La jurisprudencia ha entendido que la inadmisibilidad probatoria debe ser alegada por el SII.

En efecto, el TTA de Puerto Montt consideró “como requisito adicional que los elementos que suponen esta sanción de inadmisibilidad sean alegados por la parte que tiene interés en ello y que se rinda prueba sobre ellos en el proceso, pues tanto la omisión en sí misma como el hecho de que los antecedentes estaban a disposición del contribuyente durante la época que fija el artículo 63 y que se cuenta a partir de la notificación de la citación efectuada en base a esa norma, son hechos que no pueden constar al Tribunal, por lo que no puede declararlo de oficio”.⁸³

En la misma línea argumental, una sentencia del TTA de Punta Arenas exige que el ente fiscal objete los documentos acompañados por el reclamante. Sostuvo dicho Tribunal “Que respecto de la alegación formulada por el Servicio de Impuestos Internos en cuanto que el reclamante no acompañó en la etapa administrativa todos los antecedentes requeridos en la notificación ..., cabe mencionar que nada obsta ni impide que la parte reclamante pueda presentar dichos antecedentes en la etapa jurisdiccional ante este Tribunal, a pesar de que no los acompañó cuando fue requerido por la reclamada en la etapa administrativa, considerando además que dichos documentos no fueron objetados durante el proceso por la contraria ...”⁸⁴.

Pero la jurisprudencia no se ha limitado solo a considerar la alegación como un requisito más de la inadmisibilidad, sino que plantea también la necesidad de que semejante pretensión se deduzca en forma precisa, determinada y sin vaguedad. Así, el TTA de Temuco resolvió “Que, la referida norma del inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario constituye una excepción a la libertad probatoria consagrada en el procedimiento general de reclamaciones contenido en dicho cuerpo legal, por lo cual su aplicación es de derecho estricto y ha de verificarse solo cuando se compruebe el cumplimiento de los requisitos que la ley ha establecido al efecto, esto es, haberse solicitado por el Servicio de Impuestos Internos los antecedentes en forma determinada y específica a la reclamante en la citación a que se refiere el artículo 63 del Código Tributario. Lo anterior,

⁸³ STTA de Puerto Montt, 20 de marzo de 2013, RIT N° GR-12-00017-2012. En igual sentido, STTA de Puerto Montt, 19 de noviembre de 2012, RIT N° GR-12-00010-2012.

⁸⁴ STTA de Puntas Arenas, 19 de enero 2013, RIT N° GR-09-00008-2012.

ya que pese a ser una norma que tiene un fin legítimo, que consiste en evitar el ocultamiento de pruebas relevantes para el juicio, la sanción que impone obliga al Tribunal a ser riguroso en su aplicación, considerando especialmente que lo que la ley exige, de acuerdo al tenor literal de la norma, es una solicitud del ente fiscalizador planteada en forma precisa, determinada y sin vaguedad, condiciones que a juicio de este sentenciador no se cumplen en la especie”.⁸⁵

Otra sentencia, además de compartir la doctrina anterior, deja establecido que si el Servicio sustenta sus pretensiones de fondo en parte de los documentos acompañados por el reclamante, que luego pide no se admitan, se configura una suerte de renuncia tácita. Así lo resolvió el TTA de La Serena, consignando que “Para que el tribunal aplique lo dispuesto en el inciso 11° del artículo 132, es necesario que se alegue por quien invoca la sanción, señalando respecto de cuáles antecedentes se debe hacer efectiva la norma, lo que no ha ocurrido en la especie. En efecto, el Servicio no determina respecto de qué antecedentes del proceso se solicita la inadmisibilidad y es de toda lógica que no puede solicitarse la exclusión respecto de antecedentes que no han sido acompañados al proceso. Quede dicho a mayor abundamiento que en la especie se ha configurado una suerte de renuncia tácita por parte del Servicio, en cuanto sus pretensiones se han sustentado en parte de los documentos que luego se pide no se admitan”.⁸⁶

En cuanto a la oportunidad en que debe alegarse la exclusión de prueba, no existe regla en el CT.

Desde luego, nada impide que el reclamo contenga dentro de sus alegaciones el reconocimiento de no haber acompañado ciertos antecedentes en la etapa de fiscalización, previa solicitud del SII en una citación, pero invocando al mismo tiempo una o más causas de inimputabilidad que expliquen la omisión. En tal caso, dado que el TTA respectivo conferirá traslado al ente fiscal, lo normal y corriente será que este conteste y se haga cargo de aquéllas alegaciones del contribuyente, debiendo la sentencia interlocutoria en que se reciba la causa a prueba, fijar uno o más puntos controvertidos, según corresponda, en relación con la inadmisibilidad.

El problema se presentará en aquellos casos en que el contribuyente nada dice en su reclamo y el SII, al evacuar el traslado, invoca en su favor la inadmisibilidad probatoria. La jurisprudencia ha solucionado esta dificultad, confirmando traslado al reclamante, solo en cuanto a la inadmisibilidad probatoria se refiere. En tal sentido, una sentencia luego de consignar que la parte reclamada en su escrito de traslado alegó la inadmisibilidad, señala: “Que, debe dejarse establecido

⁸⁵ STTA de Temuco, 24 de septiembre de 2012, RIT N° GR-08-00048-2011. En igual sentido, STTA de La Serena, 11 de diciembre de 2012 (disponible en www.sii.cl).

⁸⁶ STTA de La Serena, 15 de mayo de 2012, RIT N° GR-06-00022-2011.

que este Tribunal, cautelando el principio de la bilateralidad de la audiencia y el adecuado ejercicio del derecho de defensa que le asiste a la parte reclamante frente a las imputaciones efectuadas por el ente fiscalizador, otorgó oportuno traslado de la solicitud de inadmisibilidad probatoria planteada por el Servicio de Impuestos Internos ...".⁸⁷

Lo normal y corriente, no obstante, será que la inadmisibilidad se alegue una vez que los antecedentes se acompañen al proceso por el reclamante, objetándolos dentro del plazo legal correspondiente;⁸⁸ puesto que la inadmisibilidad probatoria no impide la agregación material de los antecedentes impugnados al proceso, ni obsta a que el tribunal los tenga por acompañados en forma legal.

La exclusión solo se resolverá en la sentencia definitiva y, de acogerse, afectará directamente el valor probatorio de los antecedentes respectivos, al no poder considerarlos el Juez Tributario y Aduanero para decidir el derecho de los litigantes.

Bibliografía

ABACHE CARVAJAL, SERVILIANO, "La (des) formalización del ejercicio de la potestad de investigación fiscal: un problema actual del derecho tributario venezolano", en Patricio Masbernat (coord.), *Problemas actuales de Derecho Tributario Comparado*, Edit. Librotecnia, Santiago, 2012.

ALTAMIRANO, ALEJANDRO C., *Derecho Tributario. Teoría general*, Edit. Marcial Pons, Buenos Aires, 2012.

ATALIBA, GERARDO, *Hipótesis de incidencia tributaria*, trad. Leandro Stok y Mario A. Salvo, Edit. Legis, 6ª edic., Buenos Aires, 2011.

DEL PADRE TOMÉ, FABIANA, *La prueba en el Derecho Tributario*, trad. Juan Carlos Páñez Solórzano, Edit. ARA, Perú, 2011.

CARRANZA TORRES, LUIS, *Ejecución fiscal*, Edit. Legis, Buenos Aires, 2011.

⁸⁷ STTA de Temuco, 21 de marzo de 2013, RIT N° GR-08-00061-2012.

⁸⁸ Es importante no perder de vista que la existencia de un sistema de ponderación de la prueba conforme a la sana crítica no altera las normas que regulan la forma en que los documentos deben acompañarse al proceso, de modo que si se trata, por ejemplo, de un documento público, habrá de acompañarse con citación. Al respecto, GONZÁLEZ CASTILLO señala que: "...el sistema de la sana crítica solo se refiere a la valoración de la prueba, luego es claro que esa fórmula legal mantiene subsistentes, vigentes, en la respectiva materia, las demás normas sustantivas probatorias, denominadas reglas reguladoras de la prueba, como las que señalan cuáles son los medios de prueba, las que establecen su admisibilidad, la forma de rendir la prueba o las que distribuyen el peso de ella. Disponiendo la ley que el juez apreciará la prueba en conciencia, debe este, sin embargo, respetar estas otras normas que nada tienen que ver con su apreciación" (GONZÁLEZ CASTILLO, JOEL, "La fundamentación de las sentencias y la sana crítica", en *Revista Chilena de Derecho*, 33 (2006), 1, p. 99). En igual sentido, vid. CERDA SAN MARTÍN, RODRIGO, *Valoración de la prueba. Sana Crítica*, Edit. Librotecnia, Santiago, 2009, p. 37.

CERDA SAN MARTÍN, RODRIGO, *Valoración de la prueba. Sana Crítica*, Edit. Librotecnia, Santiago, 2009.

GARCÍA NOVOA, CÉSAR, *El concepto de tributo*, Edit. Marcial Pons, Buenos Aires, Argentina, 2012.

GONZÁLEZ CASTILLO, JOEL, "La fundamentación de las sentencias y la sana crítica", en *Revista Chilena de Derecho*, 33 (2006), 1, pp. 99-107.

HENSEL, ALBERT, *Derecho Tributario*, trad. Leandro Stok y Francisco M. B. Cejas, Edit. Nova Tesis, Rosario, Argentina, 2004.

LAPORTA, MARIO H., *Delito fiscal. El hecho punible, determinación del comportamiento típico*, Edit. B de F, Buenos Aires, 2013.

MORAGA KLENNER, CLAUDIO, en Rolando Pantoja Bauzá (dir.), *Tratado Jurisprudencial de Derecho Administrativo: Anotaciones sobre el Procedimiento Administrativo según la Jurisprudencia de los Tribunales Chilenos*, Edit. Legal Publishing, Santiago, 2013, t. XIV, vol. I.

NAVARRO BELTRÁN, ENRIQUE, "El debido proceso en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en Jaime Arancibia et al. (coord.), *Litigación Pública*, Edit. AbeledoPerrot, Santiago, 2011.

NOGUEIRA ALCALÁ, HUMBERTO, *El debido proceso en la Constitución y el sistema interamericano*, Edit. Librotecnia, 2ª edic., Santiago, 2012.

PEÑAILILLO ARÉVALO, DANIEL, *La prueba en materia sustantiva civil. Parte general*, Edit. Jurídica de Chile, Santiago, 1989.

PÉREZ ARRAIZ, JAVIER, *La prueba en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2006.

PÉREZ RODRIGO, ABUNDIO, *Manual de Código Tributario*, Edit. Legal Publishing, 9ª edic., Santiago, 2013.

RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, MARÍA, *La prueba en Derecho Tributario*, Edit. Aranzadi S.A., Pamplona, 2007.

RODRÍGUEZ GREZ, PABLO, *Teoría de la interpretación jurídica*, Edit. Jurídica de Chile, 2ª edic., Santiago, 1995.

MONTECINOS ARAYA, JORGE, *La prueba en el nuevo proceso tributario*, (Facultad de Derecho, Universidad de Concepción), inédito, s. l., s. d.

Páginas electrónicas

Congreso Nacional: [http:// www.leychile.cl](http://www.leychile.cl) (30 de octubre de 2013).

Servicio de Impuestos Internos: [http:// www.sii.cl](http://www.sii.cl) (30 de octubre de 2013).

Tribunales Tributarios y Aduaneros: [http:// www.tta.cl](http://www.tta.cl) (30 de octubre de 2013).