

**UNIVERSIDAD AUSTRAL DE CHILE.**  
**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.**  
Escuela de Derecho.



**LA CARGA DE LA PRUEBA EN LAS FACTURAS  
FALSAS: ¿ES DEL SERVICIO DE IMPUESTOS  
INTERNOS O DEL CONTRIBUYENTE?**

Memoria para optar al grado de Licenciado en  
Ciencias Jurídicas y Sociales.

Alumno: Alexis Benjamín Andrade Coronado.  
Profesor Patrocinante: Juan Albornoz Robertson.

VALDIVIA, DICIEMBRE DE 2007.

Valdivia, 28 de diciembre de 2007

**DE: PROF. JUAN ALBORNOZ ROBERTSON**

**A: PROF. DR. ANDRES BORDALI S.**

**Ref. Informe de Memoria de Prueba**

La Memoria de Prueba que en conformidad a lo dispuesto por el Reglamento para optar al Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Austral de Chile le corresponde al profesor que suscribe informar, lleva por título "LA CARGA DE LA PRUEBA EN LAS FACTURAS FALSAS: ¿ES DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS O DEL CONTRIBUYENTE?" ha sido realizada por el alumno señor ALEXIS BENJAMIN ANDRADE CORONADO.

El tema abordado por el alumno comprende una introducción donde expone a quien le corresponde la carga de la prueba en materia de facturas falsas. A continuación expone en el Capítulo Primero una aproximación conceptual sobre el tema.

En el Capítulo Segundo aborda el tema de las Garantías constitucionales del contribuyente, en particular el debido proceso en la justicia tributaria. Posteriormente en el Capítulo Tercero desarrolla el artículo 21 del Código Tributario, su campo de aplicación y la relación con el artículo 1698 del Código Civil.

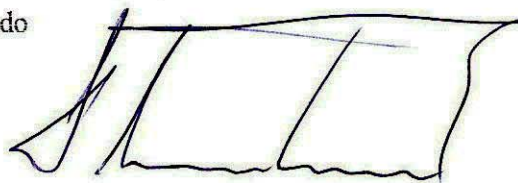
En el Capítulo Cuarto la aplicación jurisprudencial del artículo 21 del Código Tributario y las Circulares del Servicio sobre la materia.

Por último, las conclusiones que obtiene el alumno están acordes al trabajo desarrollado e incluye referencias bibliográficas sobre la materia.

En síntesis se trata de una Memoria de Prueba que trata en profundidad el problema abordado en cuanto a la situación actual del problema sobre la carga de la prueba en materia tributaria y en especial en el caso de las facturas falsas.

En mérito de las consideraciones antes expuestas, el profesor que suscribe califica la Tesis para optar al Grado de Licenciado de don Alexis Benjamín Andrade Coronado, con nota 6,0 (seis coma cero). (autorizada para empaste previa corrección de observaciones en páginas 4, 30 y 39)

Un atento saludo



JUAN ALBORNOZ ROBERTSON

## INDICE.

	<b>Pág.</b>
<b>INTRODUCCIÓN.</b> .....	1
<b>CAPÍTULO I. APROXIMACIÓN CONCEPTUAL.</b> .....	3
3) La Carga de la prueba. ....	3
a. Ubicación dentro del tema de la prueba. ....	3
b. Introducción. ....	3
c. Concepto. ....	3
d. Características. ....	4
4) El débito y crédito Fiscal en el IVA. ....	4
a. El débito fiscal mensual.....	5
2.1.1 Concepto. ....	5
2.1.2 Agregaciones y deducciones al débito fiscal.....	6
2.2 El crédito fiscal. ....	6
2.2.1 Concepto. ....	6
2.2.2 Rubros que dan derecho a crédito fiscal y rubros que no dan derecho a crédito fiscal. ....	6
2.2.3 Causales de rechazo al crédito fiscal. ....	8
5) Emisión de documentos en el IVA y en especial de las facturas...	8
3.1 Las facturas. ....	9
3.1.1 Concepto. ....	9
3.1.2 Sujetos obligados a emitir facturas. ....	9
3.1.3 Requisitos de las facturas. ....	9
3.1.4 Momento en que se deben emitir las facturas. ....	10
3.1.5 Facturas como título ejecutivo. ....	10
6) Facturas falsas. ....	10
4.1 Concepto de Factura falsas. ....	10
4.2 Facturas no fidedignas, facturas que no cumplen con los requisitos legales y reglamentarios, y facturas que sean emitidas por personas que resulten no ser contribuyentes del IVA. ....	11
4.3 Diferencia entre facturas falsas y no fidedignas. ....	12
4.4 Consecuencias jurídico-tributarias por la utilización de facturas falsas. ...	13
<b>CAPÍTULO II. GARANTÍAS CONSTITUCIONALES DEL CONTRIBUYENTE, EN PARTICULAR EL DEBIDO PROCESO.</b> .....	14

4) El debido proceso. ....	15
1.1 Consagración. ....	15
1.2 Concepto. ....	16
1.3 Contenido. ....	16
1.4 Alcance. ....	18
5) El debido proceso en la justicia tributaria. ....	18
6) Proyecto de ley de sobre Tribunales tributarios. ....	21

### **CAPÍTULO III. LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO. ....23**

4) El Artículo 21 del Código Tributario. ....	23
1.1 Campo de aplicación del artículo en el derecho tributario. ....	23
1.2 Alcance de la norma dentro de la prueba de las obligaciones tributarias. ...	24
1.3 Análisis del inciso primero. ....	24
1.4 Análisis del inciso segundo. ....	25
5) La Carga de la prueba en el artículo 21. ....	26
2.1 Carga de la prueba en la etapa de fiscalización. ...	27
2.2 Carga de la prueba en los reclamos tributarios. ...	28
2.3 Consideraciones finales en torno a la carga de la prueba. ....	30
6) Relación entre el Art. 1698 del C.C. y el Art. 21 del C.T. ....	32
3.1 Doctrina. ....	32
3.2 Nuestra posición. ....	34

### **CAPÍTULO IV. LA CARGA DE LA PRUEBA EN LAS FACTURAS FALSAS. ... 35**

1) Aplicación del criterio sostenido por el Artículo 21 del Código Tributario en el caso de las facturas falsas. ....	35
2) Análisis de la Circular N° 60 sobre impugnación al crédito fiscal por facturas falsas... 36	36
2.1 Contenido. ....	37
2.2 Consecuencias de la Circular respecto al <i>Onus probandi</i> .....	37
2.3 Recepción de nuestra tesis por la Jurisprudencia.....	38
3) Distinción entre las facturas materialmente falsas e ideológicamente falsas. ... 39	39
3.1 Facturas materialmente falsas. ....	39
3.2 Facturas ideológicamente falsas. ....	40

### **CONCLUSIONES. .... 42**

### **BIBLIOGRAFÍA. .... 45**

## INTRODUCCIÓN.

La carga de la prueba es uno de los temas respecto de los cuales la jurisprudencia tributaria más se pronuncia, siendo la tesis predominante aquella que hace recaer siempre en el contribuyente el *onus probandi* tanto en la etapa de fiscalización de los impuestos como en el posterior reclamo tributario, todo a partir del tenor del artículo 21 del código tributario que señala “Corresponde al contribuyente probar”. ¿Realmente le corresponde siempre al contribuyente la carga probatoria como postula esta tesis?, y por otro lado ¿es aplicable tal criterio en las facturas falsas?, es decir ¿en las facturas falsas la carga probatoria recae siempre en el contribuyente?

En el caso de las facturas falsas existen una serie argumentos junto a Circulares emanadas de la propia Dirección Nacional del Servicio, de las cuales se desprende que cada vez que el organismo fiscalizador impugne u objete un crédito fiscal de un contribuyente por el carácter falso de sus facturas, debe cumplir necesariamente con dos requisitos: el primero, tiene que ver con que cada vez que el Servicio objete un crédito fiscal debe invocar la causal de rechazo al crédito, y el segundo dice relación con que no basta la mera impugnación, sino que además debe fundamentar las razones por las cuales las facturas califican dentro de dicha causal. ¿Implica lo anterior que la carga de la prueba deja de ser exclusiva del contribuyente como ha sido entendido hasta ahora? Según nuestro entender, el hecho que el Servicio al momento de impugnar un crédito fiscal debido a la falsedad de la(s) factura(s) que lo sustentan deba fundamentar las razones de su rechazo, no implica un cambio de criterio en relación al *onus probandi*, ya que éste sigue siendo del contribuyente.

En la presente investigación se buscará determinar a quién le corresponde la carga de la prueba en materia de facturas falsas, tanto en la etapa de fiscalización como en el posterior reclamo tributario, esto a partir de un análisis de la doctrina y legislación vigente, legislación que estará centrada en la normativa constitucional, legal y principalmente en circulares emitidas por el Servicio.

La metodología a utilizar será fundamentalmente la analítica, de esta manera se analizará la normativa constitucional, las leyes tributario-procesales y sobre todo circulares del Servicio, también se tendrá en consideración la doctrina sobre el tema de la carga de la prueba en general y sobre las facturas falsas en particular, y la jurisprudencia publicada sobre la materia.

El primer capítulo denominado aproximación conceptual tendrá por finalidad explicar y conocer los dos conceptos claves de esta investigación, ya que por un lado veremos que es la carga de la prueba, y por el otro, sabremos que son las facturas falsas y en que contexto se producen estos documentos dentro del ordenamiento jurídico.

En el segundo capítulo se tratarán las Garantías Constitucionales del contribuyente y en particular al debido proceso como parte integrante de aquellas, con la finalidad de establecer el impacto y consecuencias que tiene el debido proceso en materia procesal-tributaria en relación a la carga de la prueba.

En el tercer capítulo de la investigación se abordará el tema de la carga de la prueba en el derecho tributario. Para llevar a cabo esta labor se analizará el artículo 21 del código tributario, después se describirá el estado actual de la jurisprudencia sobre el tema, para posteriormente establecer el *onus probandi* en las distintas etapas del accertamiento tributario, y finalmente se buscará determinar la relación existente entre las normas tributarias y de derecho común que regulan la carga de la prueba.

En el cuarto y último capítulo se buscará establecer la carga de la prueba en las facturas falsas. Para esto se verá si es posible aplicar el criterio sostenido en el derecho tributario en general sobre el tema, se describirá y analizará la normativa específica sobre impugnación de crédito fiscal por facturas falsas y la influencia que puede tener en la carga probatoria, y por último, ver si se aplica el mismo criterio respecto a todos los tipos de factura en relación al *onus probandi*.

## CAPÍTULO I. APROXIMACIÓN CONCEPTUAL.

### 1) La Carga de la prueba.

#### 1.1 Ubicación dentro del tema de la prueba.

La prueba constituye uno de aquellos temas clásicos de la ciencia procesal<sup>1</sup>, sin embargo la prueba no es exclusiva de la actividad jurídica ni menos de la actividad jurídico-tributaria, encontrándose presente en todos los órdenes de la actividad humana y de la vida práctica cotidiana.<sup>2</sup>

Del tema de la prueba en general se derivan una serie de problemas específicos entre los que se encuentran saber *qué es* la prueba, *qué se prueba*, *quién prueba*, *cómo se prueba*, *con qué se prueba* y finalmente *qué valor* tiene la prueba producida. Dicho en otros términos el primero de esos temas plantea el problema del *concepto* de la prueba, el segundo el *objeto* de la prueba, el tercero la *carga* de la prueba, el cuarto los *medios de prueba* en particular, y el último de ellos la *valoración* de la prueba.<sup>3</sup>

#### 1.2 Introducción.

La carga de la prueba u *onus probandi* es un tema abordado tanto desde perspectivas materiales como procesales, objeto de estudio en toda obra referida a la prueba y en numerosas monografías<sup>4</sup>. Desde antiguo la carga de la prueba ha sido representada por el brocardo latino *onus probandi incumbit actorit* y otros que apuntan a la misma idea, y en la actualidad la materia se resume en disposiciones como la contenida en el art. 1698 del C.C. con arreglo a la cual *incumbe probar las obligaciones y su extinción a quién alega aquella o ésta*.<sup>5</sup>

Abordar el tema de la carga de la prueba supone ir un paso más adelante de la pregunta ¿qué probar?, ya que se busca saber quién prueba, es decir cual de los sujetos que actúan en juicio – demandante, demandado, o el juez- debe producir la prueba de los hechos que han sido materia del debate.<sup>6</sup>

#### 1.3 Concepto.

La carga de la prueba es “una noción procesal que contiene la regla de juicio, por medio de la cual se le indica al juez cómo debe fallar cuando no encuentre en el proceso pruebas que le den

---

<sup>1</sup> TAVOLARI OLIVEROS, RAÚL: “Variaciones sobre la prueba en el proceso”, en *RDJ*, Tomo XCV, N° 2, 1998, pág. 37.

<sup>2</sup> Cfr. DEVIS ECHANDÍA, HERNANDO: *Teoría General de la Prueba Judicial*, Tomo 1, Editorial Zavalia, Buenos Aires, 1988, pág. 9.

<sup>3</sup> COUTURE, EDUARDO: *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, Tercera Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1990, pág. 216.

<sup>4</sup> Por ejemplo véase MICHELLE, GIAN: *La carga de la prueba*, Editorial Temis, Bogotá, 2004; ROSENBERG, LEO: *La carga de la prueba*, Segunda Edición, Buenos Aires, 2002.

<sup>5</sup> Cfr. TAVOLARI OLIVEROS, RAÚL: “Variaciones sobre la prueba en el proceso”, *Op. Cit.*, pág. 53.

<sup>6</sup> COUTURE, EDUARDO: *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, *Op. Cit.*, pág. 240.

certeza sobre los hechos que deben fundamentar su decisión, e indirectamente establece a cuál de las partes le interesa la prueba de tales hechos, para evitarse las consecuencias desfavorables”.<sup>7</sup>

#### 1.4 Características<sup>8</sup>.

- *Es una noción compleja.* Ya que presenta al mismo tiempo un aspecto subjetivo y concreto, y otro objetivo y abstracto.<sup>9</sup>
- *Se diferencia del objeto y del tema o necesidad de prueba.* La noción de objeto responde a la pregunta: *qué podría probarse*; la noción de tema o necesidad de prueba plantea la pregunta: *qué se debe probar*; y la carga de la prueba: *quién tiene interés en probar y cómo se decide a falta de prueba.*
- *No determina quién debe llevar la prueba, sino quién asume el riesgo de que no se produzca.*
- *Su aplicación constituye una cuestión de derecho.* Si la misma ley regula su aplicación, el error del juez en esta materia constituye violación de dicha norma y, por lo tanto, cuestión de derecho susceptible de ser alegada en Casación.
- *Su influencia se extiende a todo el proceso, pero se aplica por el juez al momento de decidir.*
- *Es independiente del sistema de valoración de la prueba.*
- *Se determina no sólo por la situación inicial del proceso, sino por circunstancias posteriores.* Sin duda la demanda y la contestación constituyen el principal factor para distribuir la carga de la prueba, sin embargo en el proceso ocurre un verdadero dialogo probatorio y a medida que se presentan réplicas y dúplicas, las partes modifican su situación procesal y el riesgo de la falta de prueba pasa alternativamente de una parte a la otra.
- *Está consagrada en todos los códigos sustanciales y de procedimiento, expresa o implícitamente.* En nuestro país se encuentra consagrada en el art. 1698 C.C.

#### 2) El débito y crédito Fiscal en el IVA.

El impuesto al Valor Agregado conocido bajo la sigla IVA se encuentra regulado en el D.L. N° 825<sup>10</sup> y hasta la fecha se ha constituido en una de las fuentes de ingresos fiscales más

<sup>7</sup> DEVIS ECHANDÍA, HERNANDO: *Teoría General de la Prueba Judicial, Op.Cit.*, pág. 426.

<sup>8</sup> Aquí solo se hará mención a las principales características. Para un estudio más detallado ver DEVIS ECHANDÍA, HERNANDO: *Teoría General de la Prueba Judicial, Op. Cit.*, pp. 440 a 449.

<sup>9</sup> Es *subjetivo* porque contiene una norma de conducta para las partes (a quién corresponde probar), es *concreto* porque las partes tienen interés en obtener una decisión favorable a sus pretensiones o excepciones (cuestión sustancial debatida); es *objetiva* por cuanto implica una regla general o de juicio (regla de juicio); *abstracta* ya que se considera como una regla de juicio que no se refiere a casos particulares, sino que asume un valor general de norma de derecho para todos los casos y procedimientos.

<sup>10</sup> La Ley sobre impuesto a las ventas y servicios fue publicada en el Diario Oficial con fecha 31 de diciembre de 1974. Dentro de la clasificación a los impuestos realizada por ABUNDIO PÉREZ podemos encuadrar al IVA como un impuesto de tipo: (i) *Fiscal*. Ya que se beneficiario es el Fisco. (ii) *Interno*. Ya que grava hechos ocurridos, o que la ley entiende ocurridos, dentro del territorio nacional. (iii) *Real*. Debido a que no se otorga en consideración alguna a las circunstancias personales del Contribuyente, para determinar el monto de la obligación tributaria. (iv) *Indirecto*. En el sentido que la obligación tributaria puede trasladarse legalmente a otra economía, a otro patrimonio. También se entiende que es indirecto en el sentido que afecta al gasto o consumo (manifestación o utilización de la riqueza).



importantes para la economía de nuestro país.<sup>11</sup> Este impuesto grava la venta de bienes y prestaciones de servicios que define la ley<sup>12</sup> efectuada, entre otras, por las empresas comerciales, industriales, mineras y de servicios con una tasa a contar del 1 de Octubre del 2003 del 19% que se aplica sobre la base imponible que establece el D.L. N° 825, teniendo en la práctica pocas exenciones<sup>13</sup> siendo la más relevante la que beneficia a las exportaciones.

En nuestro sistema, el IVA implica cuantificar la diferencia entre las ventas y las compras realizadas por cada uno de los agentes económicos involucrados en la cadena de producción, distribución y comercialización. Se advierte entonces un débito fiscal mensual (la suma de los impuestos que se recargan por parte del contribuyente en el período tributario mensual) y un crédito fiscal mensual (la suma de los impuestos soportados por el mismo contribuyente en el período tributario mensual), y la diferencia entre ambos conceptos da como resultado el impuesto al valor agregado a pagar.<sup>14</sup>

## 2.1 El débito fiscal mensual.

### 2.1.1 Concepto.

Lo podemos conceptualizar como “la suma de los impuestos recargados en las ventas y servicios efectuados en el período tributario de un mes”,<sup>15</sup> el Art. 35 del D.S. N° 55, Reglamento del D.L. N° 825 señala cómo deben los contribuyentes determinar su débito fiscal distinguiendo entre: *personas obligadas a emitir facturas*, los que deberán sumar el total de los impuestos recargados en cada operación dentro del mes; y *personas obligadas a emitir boletas*, las que deberán sumar el total de las ventas y servicios del mes y efectuando una operación aritmética que permita determinar el monto de los impuestos.

---

(v) *Traslación o recargo*. Esto porque el sujeto pasivo desplaza la carga tributaria hacia el Contribuyente; traslado que en el caso del IVA se realiza por medio de una disposición legal. El impuesto de recargo es el prototipo de impuesto de traslación y consiste en que el impuesto se incluye o agrega al valor de un bien o servicio. (vi) *Sujeto a declaración*. (vii) *Variable*. Debido a que el monto del impuesto varía en relación a la cuantía de la base impositiva. Y como impuesto Variable es a su vez un impuesto de tipo *Proporcional*, porque la tasa permanece constante sea cual fuere el monto de la base imponible (tasa del 19%). Cfr. ABUNDIO PÉREZ, RODRIGO: *Manual de Código Tributario*, Cuarta Edición, Editorial LexisNexis, Santiago, 2006, pp. 37 a 43.

<sup>11</sup> Cfr. ZAVALA ORTIZ, JOSÉ LUÍS: *Manual de Derecho Tributario*, Tercera Edición, Editorial Jurídica Conosur Ltda., Santiago, 2001, pág. 169.

<sup>12</sup> ZAVALA distingue entre: *Hechos Gravados propiamente tales* que son las ventas y prestaciones de servicios, encontrándose reguladas en el art. 2 del D.L. N° 825; y los denominados *actos asimilados*, los cuales no alcanzan a cumplir con todos los requisitos de la venta y prestación de servicios, encontrándose regulados en el art. 8 del D.L. N° 825. *Ibid.*, pp. 171 a 180.

<sup>13</sup> Se encuentran reguladas en el párrafo cuarto del D.L. N° 825, Arts. 12 y 13, ZAVALA diferencia entre: a) Exenciones reales u objetivas, que a su vez las subdivide en exenciones a las ventas, importaciones, internación de especies, exportación y servicios regulados en el art. 12; y , b) Exenciones personales o subjetivas, establecidas a favor de determinados sujetos de obligación tributaria. Ver en ZAVALA ORTIZ, JOSÉ LUÍS: *Op. Cit.*, pp.180 a 193.

<sup>14</sup> *Ibid.*, pág. 169. DUMAY descarta el carácter absoluto de la relación entre crédito y débito fiscal. Ver en DUMAY PEÑA, ALEJANDRO: “Interpretación de la Excm. Corte Suprema a las normas legales que regulan los requisitos del crédito fiscal en el IVA”, en *Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales*, Tomo XCIV, 1997, pp. 91 a 100.

<sup>15</sup> ZAVALA ORTIZ, JOSÉ LUÍS: *Facturas falsas*, Editorial PuntoLex, Santiago, 2006, pág. 17. También lo podemos definir como: “La suma de los impuestos, recargados en las ventas y servicios efectuados en el período tributario respectivo” De esta manera, toda venta de bienes corporales muebles, salvo que recaiga sobre especies expresamente exentas o sea parte de la convención alguna persona exonerada del IVA, queda gravada por el impuesto cuya cuantía resulta aplicar la tasa de 19% sobre la base imponible. ALBORNOZ ROBERTSON, JUAN: “Impuesto al Valor Agregado”, en *apuntes de clases Derecho Tributario*, UACH, Valdivia, 2006, pág. 12.

### **2.1.2 Agregaciones y deducciones al débito fiscal.**

El débito fiscal se aumenta por los valores que se contienen en las notas de débito, El art. 36 del D.S. N° 55, Reglamento del D.L. N° 825 señala en qué casos se deben emitir las notas de débito<sup>16</sup>:

- Diferencias de precio.
- Intereses, reajustes, diferencias de cambio y gastos de financiamiento de operaciones a plazo.
- Intereses moratorios.
- Diferencias de facturación indebida de un débito fiscal inferior al que correspondía, respecto de las facturas del mismo período tributario.

Del débito fiscal mensual se debe deducir el impuesto que conste en las notas de crédito que hayan sido emitidas en el período tributario. El art. 37 del D.S. N° 55, Reglamento del D.L. N° 825, señala por que conceptos se puede deducir el débito fiscal:

- Bonificaciones y descuentos de operaciones afectas, otorgadas con posterioridad a la facturación.
- Sumas restituidas a los adquirentes por concepto de bienes devueltos por éstos, siempre que corresponda a operaciones gravadas y siempre que la devolución se produzca por resolución, nulidad, resciliación u otra causa y no hayan transcurrido más de tres meses.
- Cantidades devueltas a los compradores por los depósitos constituidos por éstos para garantizar la devolución de los envases.
- Cantidades a favor de los adquirentes de bienes o beneficiarios de servicios provenientes de una facturación excesiva del impuesto, siempre que se subsane el error dentro del período tributario.

## **2.2 El crédito fiscal.**

### **2.2.1 Concepto.**

Consiste “en la suma total de los impuestos que gravan las adquisiciones y los servicios utilizados por el contribuyente durante el período tributario respectivo”.<sup>17</sup>

### **2.2.2 Rubros que dan derecho a crédito fiscal y rubros que no dan derecho a crédito fiscal.**

El Art. 23 del D.L. N° 825 en su N° 1, y los Arts. 39 y 40 del D.S. N° 55 (Reglamento del D.L. N° 825) establecen los rubros que dan derecho a crédito fiscal siempre que consten en facturas o documentos que den cuenta de la operación, por otro lado el Art. 23 en sus N° s 2, 3, 4, 5 y 6 del D.L. N° 825 y el art. 41 del D.S. N° 55 señala los rubros en que no procede el crédito fiscal.

---

<sup>16</sup> Cfr. ZAVALA ORTIZ, JOSÉ LUÍS: *Facturas falsas*, *Op. Cit.*, pp. 18 a 19.

<sup>17</sup> *Ibid.*, pp. 18 a 19. El crédito fiscal está constituido por los impuestos que a los contribuyentes afectos al IVA., les han sido recargado en sus adquisiciones o servicios recibidos y que pueden deducir de su débito fiscal mensual determinado en conformidad a las normas contenidas en la ley, en ALBORNOZ ROBERTSON, JUAN, “Impuesto al valor agregado”, *Op. Cit.*, pp. 16 a 17.

Es importante analizar el Art. 23 del D.L. 825 ya que tal disposición regula dos situaciones estrechamente ligadas a la carga de la prueba en las facturas falsas: se refiere, entre otros temas, al crédito fiscal y las causales de rechazo del mismo, y es debido a la relación existente entre estos temas y nuestra investigación es que debemos tener en claro el alcance del artículo, sobre todo por la gran cantidad de controversias tributarias que se suscitan a partir de las diversas interpretaciones que se han dado a su respecto. Es por esto, que en la búsqueda de una interpretación armónica del precepto que sea a su vez coherente con las restantes disposiciones que regulan la materia, adherimos a la doctrina que distingue de manera clara y precisa los diversos alcances del Art. 23<sup>18</sup> de la siguiente manera: La *regla general*<sup>19</sup> es la que consagra el derecho al crédito fiscal (Art. 23 N° 1), la *excepción*<sup>20</sup> se encuentra establecida en el inc. primero del Art. 23 N° 5 que consagra las causales de pérdida al crédito fiscal relacionadas con deficiencia en la documentación sustentatoria del contribuyente de I.V.A, y finalmente, la *contraexcepción*<sup>21</sup> está regulada en la misma disposición en sus incs. segundo y tercero, los que cobrarán vigencia solamente una vez que se haya acreditado el carácter no fidedigno de la facturas y, en cuanto, el contribuyente reclamante pretenda conservar su crédito fiscal no obstante la falsedad comprobada del documento sustentatorio.<sup>22</sup>

---

<sup>18</sup> Cfr. DUMAY PEÑA, ALEJANDRO: *El crédito fiscal ante la factura falsa*, Editorial Jurídica Conosur, Santiago, 2000, pp. 83 y sgtes.

<sup>19</sup> Art. 23. “Los contribuyentes afectos al pago del tributo de ese Título tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario”.

<sup>20</sup> Art. 23 N° 5 inc. 1: “No darán derecho a crédito los impuestos recargados o retenidos en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y en aquéllas que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto”.

<sup>21</sup> Art. 23 N° 5 inc. 2 y sgtes: “Lo establecido en el inciso anterior no se aplicará cuando el pago de la factura se haga dando cumplimiento a los siguientes requisitos:

- a) Con un cheque nominativo, vale vista nominativo o transferencia electrónica de dinero a nombre del emisor de la factura, girados contra la cuenta corriente bancaria del respectivo comprador o beneficiario del servicio.
- b) Haber anotado por el librador al extender el cheque o por el banco al extender el vale vista, el reverso del mismo, el número del rol único tributario del emisor de la factura y el número de ésta. En el caso de transferencias electrónicas de dinero, esta misma información, incluyendo el monto de la operación, se deberá haber registrado en los respaldos de la transacción electrónica del banco.

Con todo, si con posterioridad al pago de una factura ésta fuese objetada por el Servicio de Impuestos Internos, el comprador o beneficiario del servicio perderá el derecho al crédito fiscal que ella hubiere originado, a menos que acredite a satisfacción de dicho Servicio, lo siguiente:

- a) La emisión y pago del cheque, vale vista o transferencia electrónica, mediante el documento original o fotocopia de los primeros o certificación del banco, según corresponda, con las especificaciones que determine el Director del Servicio de Impuestos Internos.
- b) Tener registrada la respectiva cuenta corriente bancaria en la contabilidad, si está obligado a llevarla, donde se asentarán los pagos efectuados con cheque, vale vista o transferencia electrónica de dinero.
- c) Que la factura cumple con las obligaciones formales establecidas por las leyes y reglamentos.
- d) La efectividad material de la operación y de su monto, por los medios de prueba instrumental o pericial que la ley establece, cuando el Servicio de Impuestos Internos así lo solicite.

No obstante lo dispuesto en los incisos segundo y tercero, no se perderá el derecho a crédito fiscal, si se acredita que el impuesto ha sido recargado y enterado efectivamente en arcas fiscales por el vendedor.

Lo dispuesto en los incisos segundo y tercero no se aplicará en el caso que el comprador o beneficiario del servicio haya tenido conocimiento o participación de la falsedad de la factura”.

<sup>22</sup> Cfr. *Ibid.*, pp. 83 a 84. Dentro de los argumentos esgrimidos por DUMAY para separar el campo de aplicación de la norma distinguiendo el inc. primero respecto de la situación regulada en los incs. segundo y siguientes:

(i) Los incs. agregados por la ley N° 18.844 de 1989 pretendieron beneficiar al contribuyente, debido a que la disposición primitiva era extremadamente drástica y podía originar una injusta privación del crédito respectivo de contribuyentes que de buena fe fueran sorprendidos por facturas irregulares. Así lo confirma el Mensaje, el Informe técnico y las Actas de la Comisión Legislativa. (Cfr. *Ibid.*, pp. 84 a 86).

(ii) Que el propio Servicio mediante su Dirección reconoce tal distinción y la ha desarrollado en sus instrucciones. (Cfr., *Ibid.*, pág. 90).

### 2.2.3 Causales de rechazo al crédito fiscal.

El Art. 23 N° 5 del D.L. 825 enumera las causales que permiten rechazar el crédito fiscal del contribuyente, siendo estas causales las siguientes: facturas no fidedignas, facturas falsas, facturas que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de I.V.A, y facturas que no cumplen con los requisitos legales y reglamentarios. La doctrina destaca el carácter *taxativo* de las causales de impugnación al crédito fiscal<sup>23</sup>, de manera que el Servicio puede objetar un crédito solamente invocado alguna de las causales mencionadas en la ley, y no podría por el contrario, crear por vía administrativa causales de rechazo al crédito fiscal no contempladas específicamente en la ley<sup>24</sup>, así por ejemplo al Servicio le estaría vedado impugnar un crédito por alguna de las siguientes causales: *facturas irregulares* (que fue utilizado por mucho tiempo por el organismo fiscalizador sin tener sustento legal alguno), *que el contribuyente no acreditó la efectividad de las operaciones que dan cuenta la factura*<sup>25</sup>, *facturas emitidas por proveedores que no son ubicables o que no concurren a las notificaciones del Servicio y que no hayan declarado el impuesto*<sup>26</sup>, *irregularidades en que pudieren haber incurrido los proveedores del contribuyente*<sup>27</sup>, y finalmente, *falta de pago de la factura*.<sup>28</sup>

¿Qué ocurre si el Servicio crea por vía administrativa una causal de privación al crédito fiscal y objeta en virtud de tal causal el crédito de un contribuyente? Al realizar tal acción el Servicio estaría vulnerando el Principio de Juridicidad consagrado en nuestro ordenamiento jurídico en los Arts. 6 y 7 de la CPR, ya que el organismo fiscalizador no estaría actuando dentro de su competencia y en la forma que prescribe la ley.<sup>29</sup>

### 3) Emisión de documentos en el IVA y en especial de las facturas.

<sup>23</sup> En este sentido UGALDE PRIETO, RODRIGO: *Prueba de las obligaciones Tributarias en el Derecho Chileno*, Editorial LexisNexis, Santiago, 2004, pág. 71. (...) “son *cuatro* las taxativas causales que permiten rechazar el crédito fiscal por deficiencias en los documentos que lo sustentan” (...), con opinión similar DUMAY PEÑA, ALEJANDRO: *El crédito fiscal frente a la factura falsa*, *Op. Cit.*, pág. 96 (...) “cuya privación (del crédito fiscal) sólo puede originarse en alguna de las causales a que específica y taxativamente se refiere el inc. Primero del art. 23 N° 5” (...); DUMAY PEÑA, ALEJANDRO, “Privación de crédito fiscal IVA por inexistencia de las operaciones”, en *Revista de Actualidad Jurídica*, Universidad del Desarrollo, N° 8, Julio 2003, pág. 246 (...) “Como las causales de pérdida del derecho a crédito no son otras que las que taxativamente consigna el art. 23 del D.L. 825” (...).

<sup>24</sup> Cfr. UGALDE PRIETO, RODRIGO: *Prueba de las obligaciones Tributarias en el Derecho Chileno*, *Op. Cit.*, pág. 72.

<sup>25</sup> *Ibid.* pág. 73.

<sup>26</sup> Sentencia C.A. de Santiago 20.08.98 cit. por DUMAY PEÑA, ALEJANDRO: *El crédito fiscal frente a la factura falsa*, *Op. Cit.*, pp. 94 a 95. (...) “al invocar tales antecedentes el liquidador se extiende a casos no indicados en la ley” (...).

<sup>27</sup> Véase en DUMAY PEÑA, ALEJANDRO: “Las facturas falsas, el crédito fiscal y la prueba en los reclamos tributarios”, en *Gaceta Jurídica*, N° 223, 1999, pp. 11 a 14.

<sup>28</sup> UGALDE PRIETO, RODRIGO: *Prueba de las obligaciones Tributarias en el Derecho Chileno*, *Op. Cit.*, pág. 71 (...) “no es un requisito legal que la factura respectiva se encuentre pagada. Tal requisito no existe en la ley, salvo que el contribuyente se asile en las normas previstas en los incisos segundo y tercero del 23 N° 5” (...).

<sup>29</sup> Según este principio en Derecho Público la autoridad sólo puede hacer o disponer lo que expresamente le permite hacer la Constitución o las normas dictadas conforme a ella (Art. 7° inc. 2), los órganos del Estado deben someter su actuación a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella (Art. 6°), y finalmente, la validez de los actos de los órganos del Estado se encuentra condicionada a que su actuación se encuadre dentro de los límites de la Constitución y a las leyes dictadas conforme a ella (Art. 7° inc. 1). Cfr. FELIÚ SEGOVIA, OLGA: “Principios Constitucionales y su aplicación en materia de Justicia Tributaria en Chile”, en *Revista de Derecho de la Universidad Finis Terrae*, Año IV, N° 4, 2000, pp. 163 al 164; Cfr. VARAS, PAULINO Y MOHOR, SALVADOR: “Acerca de la constitucionalidad de la delegación de facultades jurisdiccionales por los directores regionales del servicio de impuestos internos”, en *Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso*, Tomo XVIII, 1997, pág. 324.

Junto a la obligación principal del pago del tributo existen una serie de obligaciones accesorias, las cuales no pueden subsistir sin la primera y permiten facilitar su cumplimiento cautelando el interés fiscal, y dentro de las obligaciones accesorias que debe llevar a cabo el contribuyente se encuentra la de emitir documentos, y en el IVA dichos documentos lo constituyen: *las boletas, notas de crédito, notas de débito, guías de despacho y las facturas*. La relación que existe entre estos documentos y el IVA es relevante, ya que el D.L. N° 825 y su reglamento hacen depender el devengo del hecho gravado del impuesto a las ventas y servicios de la emisión de facturas y boletas<sup>30</sup>.

### **3.1 Las facturas.**

#### **3.1.1 Concepto.**

En la operatoria del IVA la factura es el documento por excelencia que sustenta o respalda el crédito fiscal del contribuyente, funcionando como un comprobante que respalda la contabilización de la compra o del servicio a que se refiere y que da cuenta de la realización de la operación que se documenta para todos los efectos contables, legales y tributarios. En particular, la factura da cuenta y respalda el derecho a crédito del adquirente y al mismo tiempo es un instrumento del que se deriva el débito fiscal del emisor<sup>31</sup>, ZAVALA la define como “aquél documento que deben emitir los contribuyentes de los impuestos del D.L. N° 825 en la enajenación de bienes corporales muebles y/o prestación de servicios, afectos o exentos, que efectúan con cualquier persona natural o jurídica que hubiese adquirido los bienes para su reventa, uso o consumo, o que tengan la calidad de prestadores de servicios”<sup>32</sup>.

#### **3.1.2 Sujetos obligados a emitir facturas.**

Según el Art. 53 del D.L. N° 825 las personas obligadas a emitir facturas son:

- Los *vendedores e importadores*, incluso por sus ventas exentas, en las operaciones que realicen con otros vendedores o prestadores de servicios.
- Los *prestadores de servicios*, cuando el beneficiario de la prestación sea un vendedor o importador u otro contribuyente afecto al mismo tributo que deba acreditar que se le ha recargado separadamente el impuesto para hacer efectivo el crédito fiscal.
- Las *empresas constructoras* respecto de ventas de inmuebles o de otros contratos gravados con el impuesto, cualquiera sea la calidad jurídica del adquirente.

#### **3.1.3 Requisitos de las facturas.**

Estos requisitos están regulados en el Art. 69 del D.S. N° 55, Reglamento del D.L. N° 825, y se pueden resumir en<sup>33</sup>:

---

<sup>30</sup> ZAVALA ORTIZ, JOSÉ LUÍS: *Facturas Falsas, Op. Cit.*, pág. 29.

<sup>31</sup> DUMAY PEÑA, ALEJANDRO: *El crédito fiscal ante la factura falsa, Op. Cit.*, pág. 101.

<sup>32</sup> ZAVALA ORTIZ, JOSÉ LUÍS: *Facturas Falsas, Op. Cit.*, pág. 33.

<sup>33</sup> *Ibid.*, pp. 34 a 35.

- Emitirse por triplicado. Y el original y la segunda copia (o copia adicional) se entregará al cliente, debiendo conservarse la primera copia en poder del vendedor o prestador del servicio para su revisión por el Servicio.

- Numeradas en forma correlativa y timbrada por el Servicio de Tesorerías.

- Indicar el nombre completo del contribuyente emisor, número del RUT, dirección del establecimiento, comuna o nombre del lugar (según corresponda), giro del negocio y otros requisitos que determine la Dirección Nacional.

- Fecha de emisión.

- Los mismos datos de identificación del comprador señalados en el número 3 anterior.

- Detalle de la mercadería transferida o naturaleza del servicio, precio unitario y monto de la operación.

- Indicar separadamente la cantidad recargada por concepto de impuesto, cuando proceda.

- Número y fecha de guía de despacho cuando proceda.

- Condiciones de venta: al contado, crédito, mercadería puesta en bodega del vendedor o del comprador, y otras.

### **3.1.4 Momento en que se deben emitir las facturas.**

En cuanto al momento de emitir una factura es necesario realizar una distinción<sup>34</sup>, ya que en una *venta de bienes corporales muebles* la emisión de la factura debe realizarse al momento de la entrega real o simbólica, y en el caso de la *prestación de servicios*, la emisión se hará en el período tributario en que la remuneración sea percibida o en que se haya puesto de cualquier forma a disposición del prestador del servicio.

### **3.1.5 Facturas como título ejecutivo.**

Las facturas a contar de la Ley N° 19.983<sup>35</sup> adquieren la calidad jurídica de título ejecutivo, dicho texto legal además regula las exigencias formales, la cesión de dichos instrumentos, la comisión de cobranza y las normas sobre extravío.

## **4) Facturas falsas.**

Las causales de rechazo al crédito fiscal mencionadas anteriormente, entre ellas la factura falsa, no se encuentran definidas por la ley sino que tal definición le correspondió al Director del Servicio en uso de su facultad de interpretación administrativa de la ley Tributaria consagrada en el Art. 6, letra (A), N° 1 del C.T., definiciones que se encuentran actualmente desarrolladas en las Circulares N° 60 y 93 del año 2001.

### **4.1 Concepto de Factura falsas.**

---

<sup>34</sup> Cfr. *Ibid.*, pág. 36.

<sup>35</sup> Ver RIOSECO, E: “Ley 19.983 regula la transferencia y otorga mérito ejecutivo a la copia de la factura”, en *Revista de Actualidad Jurídica*, Universidad del Desarrollo, N° 12, Julio 2005, pp. 123 y sgtes.

A este efecto la Circular N° 60 define a la factura falsa como “aquella que en su materialidad o contenido falta a la verdad”, por su parte la Circular N° 93 con una definición muy similar expresa que se entiende por falsa una factura que “falte a la verdad o realidad de los datos contenidos en ella”, como ejemplo de falsedad pueden señalarse: indicar un nombre, domicilio, RUT o actividad económica inexistente o adulterado del emisor o del receptor de la factura, el registrar una operación inexistente o falsear los montos de ellas, falsear los timbres del Servicio, etc. (Circular N° 93).

*La falsedad puede ser material o ideológica*, es material si “en el se hayan adulterado los elementos físicos que conforman la factura” (Circular N° 60) o “que altere el sentido del documento mismo en su materialidad” (Circular N° 93), y es ideológica cuando “la materialidad del documento no está adulterada, pero las operaciones que en ella se consignan son mentirosas o inexistentes” (Circular N° 60) o “que deje constancia de cosas falsas o mentirosas, siendo las formas usadas aparentemente reales o auténticas” (Circular N° 93).

#### **4.2 Facturas no fidedignas, facturas que no cumplen con los requisitos legales y reglamentarios, y facturas que sean emitidas por personas que resulten no ser contribuyentes del IVA.**

- Las *facturas no fidedignas* son aquellas que como su nombre lo indica no son dignas de fe, esto es, que contienen irregularidades materiales que hacen presumir con fundamento que no se ajustan a la verdad (Circular N° 93.), a modo de ejemplo de este tipo de facturas pueden señalarse: facturas cuya numeración y datación no guarda debida correlatividad con el resto de la facturación del contribuyente; facturas con correcciones, enmendaduras o interlineaciones en su texto; facturas que no guarden armonía con los asientos contables que registran la operación que dan cuenta; casos en que no haya concordancia entre los distintos ejemplares de la misma factura, etc.

- Las *facturas que no cumplen con los requisitos legales y reglamentarios* son aquellas que omiten los requisitos establecidos en los arts. 54 del D.L. N° 825 y 69 del Reglamento contenido en el D.S. de Hacienda N° 55, de 1977, y otros establecidos o que establezca esta Dirección en uso de sus facultades legales (Circular N° 93.). Los requisitos legales, reglamentarios o establecidos por el Servicio que deben cumplir las facturas son: número, timbre, nombre completo del emisor, RUT del emisor, dirección del establecimiento, giro del negocio, fecha de emisión, nombre del comprador, RUT del comprador, dirección del comprador, detalle de la operación, recargo separado del impuesto, condiciones de la venta, dimensiones mínimas, color blanco del papel, fondo impreso, nombre del documento (factura), recuadro verde, unidad del servicio en que debe facturarse el timbraje, etc.

- Las facturas que sean emitidas por personas que resulten no ser contribuyentes del IVA, ya sea por tratarse de personas que carecen la calidad de vendedores habituales de bienes corporales muebles o inmuebles de su propiedad construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella, o del carácter de prestadores de servicios afectos al IVA, o bien, por no ser sujetos de las demás operaciones que constituyen hechos gravados del tributo (Circular N° 93.).

#### **4.3 Diferencia entre facturas falsas y no fidedignas.**

La Circular N° 93 del 2001 realiza una distinción entre las facturas falsas de las no fidedignas, sin embargo el texto del Art. 23 N° 5 del D.L. N° 825 utiliza la conjunción “o” al señalar que no darán derecho a crédito fiscal los impuestos recargados o retenidos en (...) “facturas no fidedignas o falsas” (...), ¿es acertada la diferenciación entre facturas no fidedignas y falsas?<sup>36</sup> por lo menos para la Circular N° 93 lo es, ya que las primeras son las que contienen irregularidades materiales que hacen presumir que no se ajustan a la verdad, en cambio, la factura falsa es aquella que no se ajusta a la verdad sea material o ideológicamente. Sin duda nos encontramos ante una interpretación extensiva de la norma por parte del Servicio, ya que la conjunción “o” denota que para el legislador es lo mismo una factura falsa y una fidedigna, pero a partir de año 2001 para el órgano fiscalizador se amplió el ámbito de facturas respecto de las cuales puede impugnar la recuperación del impuesto soportado por el contribuyente, bastando como señala la Circular la existencia de una presunción de que la factura no se ajusta a la verdad, y sumado a los ejemplos que se dan de facturas no fidedignas<sup>37</sup> muestran la intención del Servicio de tratar de ampliar los efectos de la factura falsa a aquellas que llegan a ser no fidedignas.

El problema de la interpretación extensiva de la Circular es que mediante esta se infringen los Arts. 6° y 7° de la CPR (los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución, actuar dentro de su competencia y en la forma que prescribe la ley) al ampliar la competencia del Servicio mediante instrucciones impartidas por Circulares a casos no contemplados por la ley, ya que el D.L. N° 825 no contemplaba diferencias entre facturas falsas y no fidedignas al utilizar la conjunción “o”, diferencia que si realiza la Circular en comentario, de esta manera el Servicio al interpretar la ley tributaria extrapola la norma legal extendiéndola a casos no contemplados expresamente en ella, infringiendo así abiertamente el Estado de Derecho.<sup>38</sup>

¿Y cual es la relevancia práctica de distinguir estas dos variantes de facturas? En un principio la diferencia no tiene mayor relevancia ya que ambos tipos de facturas no dan derecho a crédito fiscal, pero diferenciarlas cobra importancia para otros efectos que generan solamente las

<sup>36</sup> Cfr. ZAVALA ORTIZ, JOSÉ LUÍS: *Facturas Falsas, Op. Cit.*, pp. 41 a 42.

<sup>37</sup> Aquellas cuya numeración y datación no guarda debida correlatividad con el resto de la facturación del contribuyente; facturas con correcciones, enmendaduras o interlineaciones en su texto. (Circular N° 93).

<sup>38</sup> Cfr. FIGUEROA VELASCO, PATRICIO: “El Estado de Derecho y la Justicia Tributaria”, en *Revista de Actualidad Jurídica*, Universidad del Desarrollo, N° 5, Enero 2002, pág. 123.



facturas falsas, por ejemplo: aumento de plazo de prescripción, bloqueo y restricción en el timbraje, y gastos rechazados.<sup>39</sup>

#### **4.4 Consecuencias jurídico-tributarias por la utilización de facturas falsas.**

La utilización por parte de un contribuyente de I.V.A de facturas falsas provoca una serie de efectos tributarios<sup>40</sup>, los cuales pueden sintetizarse de la siguiente manera:

- *El crédito fiscal que consta en dicho documento no se puede utilizar.* Es decir las facturas falsas no dan derecho al crédito *salvo* que el contribuyente se asile en los incs. segundo y siguientes del art. 23 N° 5 del D.L. N° 825.

- *El gasto necesario o el costo directo* que conste en una factura falsa no califica para determinar la renta líquida imponible de primera categoría.

- *El contribuyente se expone a una sanción pecuniaria* (conforme al procedimiento de aplicación de sanciones contenido en el C.T.), sin perjuicio de la facultad del Director Nacional del SII de deducir querrela criminal por alguno de los delitos contemplados en el art. 97 N° 4 del C. T.

- Finalmente entre los efectos que provocan las facturas falsas se encuentra el *aumento de plazo de prescripción y el bloqueo de timbraje de documentos.*

---

<sup>39</sup> Cfr. ZAVALA ORTIZ, JOSÉ LUÍS: *Facturas Falsas, Op. Cit.*, pp. 42 a 43.

<sup>40</sup> Cfr. *Ibid.*, pág. 37.

## CAPÍTULO II. GARANTÍAS CONSTITUCIONALES DEL CONTRIBUYENTE, EN PARTICULAR EL DEBIDO PROCESO.

La potestad impositiva o poder tributario, es decir la facultad que tiene el Estado de establecer tributos por ley, modificarlos, derogarlos y exigirlos<sup>41</sup> *tiene un límite que lo constituyen las Garantías Constitucionales del Contribuyente*, su existencia emana de su misma naturaleza ya que no es razonable ni posible imaginar una potestad impositiva sin control, sino que por el contrario, es más lógico concebir a dicha potestad como permanentemente limitada. Visto así, las Garantías Constitucionales del contribuyente dan forma a la potestad tributaria toda vez que legitiman al sistema tributario y en particular a la imposición, modificación, derogación y cobro de un determinado impuesto.<sup>42</sup>

Existe consenso en torno a que la potestad impositiva o tributaria está sujeta a límites, sin embargo no existe uniformidad en la doctrina en cuanto a su contenido ya que cada autor desarrolla ideas más o menos diferentes<sup>43</sup>, tal disparidad de criterios dificulta su estudio y es por esta razón que en la presente investigación se hará mención a las Garantías que generan un mayor consenso, y en particular, se pondrá énfasis en el debido proceso como parte integrante de la Garantía de la protección Jurisdiccional de los contribuyentes.

- *Garantía de legalidad del tributo o de reserva legal*<sup>44</sup> consagrado en los Arts. 63 N° 14, 65 inc. 2 y 65 inc. 4 N° 1 de la CPR.

- *Garantía de la igualdad*, la que puede subdividirse en igualdad ante la ley, ante los tributos y la no discriminación arbitraria consagrados en los Arts. 19 N° 2, 20 y 22 de la CPR respectivamente.

<sup>41</sup> FIGUEROA VALDÉS, JUAN EDUARDO: *Las Garantías Constitucionales del Contribuyente en la Constitución Política de 1980*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1985, pág. 18. Para un estudio más detallado ver ANINAT URETA, EDUARDO, y RIBERA NEUMANN, TEODORO: “La potestad Tributaria del Estado”, ambas en *Revista de Derecho Público*, Universidad de Chile, Vol. 62, Santiago, 2000, pp. 10 a 21 y 22 a 31, respectivamente.

<sup>42</sup> TAPIA, JAVIER: “Bases para un debido proceso tributario: tres teorías acerca de la relación entre el estado y los contribuyentes”, en *Revista Chilena de Derecho*, PUC, Vol. 32, N° 2, 2005, pág. 340. Esta legitimación que le otorga las Garantías al sistema tributario tiene un triple carácter: *de origen, de fines y de contenidos*. Se legitima *de origen* gracias al principio de legalidad; la *finalidad* será legítima en cuanto se desarrolle dentro del marco establecido por la Constitución; y finalmente, la legitimación *de contenidos* apunta a la justicia de la tributación y a sus exigencias de igualdad (en la que se incorporan una serie de subprincipios como: capacidad contributiva, proporcionalidad, progresividad, generalidad y la no confiscatoriedad). CORTI, ARÍSTIDES: “De los principios de Justicia que gobiernan la tributación (igualdad y equidad)”, en: A.A.V.V., *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1994, pp. 271 a 271. Citado por TAPIA, JAVIER: “Bases para un debido proceso tributario: tres teorías acerca de la relación entre el estado y los contribuyentes”, *Op. Cit.*, pág. 340.

<sup>43</sup> MASBERNAT MUÑOZ, PATRICIO: “Garantías Constitucionales del Contribuyente: Crítica al enfoque de la doctrina nacional”, en *Revista Ius et Praxis* (on line), Vol. 8, N° 2, Talca, 2002, disponible en [http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0718-00122002000200010&lng=es&nrm=iso](http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122002000200010&lng=es&nrm=iso) (12/09/07). Así por ejemplo, entre las otras Garantías destacadas por la doctrina se encuentran: (i) *Equidad Tributaria* (ZAVALA, FIGUEROA, EVANS, RIVERA, RADOVIC) que estaría consagrado en la Constitución en el art. 19 N° 20 inc. 2 “en ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos”; (ii) *Neutralidad impositiva* (ZAVALA), (iii) *Transparencia impositiva y seguridad jurídica* (RADOVIC); (iv) *Certeza* (UGALDE), todos citados por MASBERNAT MUÑOZ, PATRICIO: “Garantías Constitucionales del Contribuyente: Crítica al enfoque de la doctrina nacional”, *Op. Cit.*

<sup>44</sup> Para más detalle ver en IBACETA MEDINA, DAVID y MEZA ENCINA, BÁRBARA: “Legalidad en la imposición de tributos. Una mirada Constitucional”, en *Revista de Derecho Público*, Universidad de Chile, Vol. 66, Santiago, 2004.

- *Garantía del respeto a la propiedad privada*, ya que los tributos constituyen una limitación al derecho de propiedad lo que se explica y justifica por el fin social que el Estado debe cumplir por mandato de la Constitución Política. El respeto al derecho de propiedad se expresa según la doctrina en los siguientes subprincipios: No confiscatoriedad impositiva o del tributo, irretroactividad de la ley tributaria y finalmente en el respeto por los contratos leyes.

- *Garantía de la protección Jurisdiccional*, que consiste en el derecho que tiene el contribuyente a que las diferentes controversias que pueda tener con el Fisco sean resueltas siempre por un tribunal *idóneo* y a través de un *procedimiento racional y justo*. (Debido proceso)

### **1) El debido proceso.**

El principio del debido proceso es indispensable para la efectiva vigencia de todo Estado de Derecho, su consagración en la Carta Fundamental significa reconocer esta importancia al más alto nivel jurídico, conviniéndolo en un principio constitucional que debe orientar la actuación de todos los órganos del Estado.<sup>45</sup> Su origen se remonta a los tiempos de la Carta Magna y actualmente se contempla en la mayoría de los textos Constitucionales y en diversos Tratados sobre Derechos Humanos, como por ejemplo: en la Declaración Universal de Derechos Humanos en su Art. 10<sup>46</sup>, en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos en su Art. 14<sup>47</sup>, y por último en la Convención Americana de Derechos Humanos en su Art. 8 N° 1<sup>48</sup>; hay que destacar que en esta última Convención a diferencia de las anteriores contiene una referencia expresa al derecho fiscal.

#### **1.1 Consagración.**

El debido proceso tiene su antecedente en el Art. 1 N° 3 del Acta Constitucional N° 3 siendo incorporado definitivamente en la Carta Fundamental de 1980 en su Art. 19 N° 3 inc. 5 elevándose así el principio a rango constitucional.<sup>49</sup> El citado Art. 19 N° 3 asegura a todas las personas la igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos, *consagrando en su inc. 5 el principio del debido proceso* al señalar que “Toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción

---

<sup>45</sup> VARGAS DELGADO, IRIS: “La garantía del justo y racional procedimiento en la jurisdicción tributaria”, en *Revista Chilena de Derecho*, PUC, Vol. 25, N° 3, 1998, pág. 549.

<sup>46</sup> Art. 10: “Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal”.

<sup>47</sup> Art. 14 N° 1: “Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la substanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil.”(inc. 1) Promulgada por Decreto N° 778 de 30 de noviembre de 1976 y se publicó en el D.O. el 29 de abril de 1989.

<sup>48</sup> Art. 8 N° 1: “Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”. Suscrita en San José de Costa Rica el 22 de noviembre de 1969, fue promulgada por Decreto N° 873 de 23 de agosto de 1990 y se publicó en el D.O. el 5 de enero de 1991.

<sup>49</sup> PALACIOS GÓMEZ, GALVARINO: “La Garantía Constitucional del racional y justo proceso”, en *Revista Gaceta Jurídica*, N° 84, 1992, pág. 3.

debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado. Corresponderá al legislador establecer siempre las garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos”.

De la norma se desprende que ésta contiene una doble limitación, ya que por una parte limita el ejercicio de la potestad legislativa y por la otra limita el ejercicio de la potestad jurisdiccional, esta doble limitación significa que corresponde a las leyes en primer término hacer efectivo este principio estableciendo *siempre* procedimientos racionales y justos, pero además, el principio debe ser respetado por todo órgano que ejerza facultades jurisdiccionales -cualquiera sea éste-<sup>50</sup>, debiendo su resolución fundarse en el mérito de un proceso tramitado previamente conforme a lo señalado por la ley respectiva la que deberá haber establecido un procedimiento racional y justo.<sup>51</sup>

## 1.2 Concepto.

La doctrina no ha podido definir con precisión el concepto de debido proceso, limitándose por lo general a entregar definiciones negativas que a lo sumo nos ayudan para mostrar parcialmente el fenómeno pero nunca para comprenderlo en su totalidad<sup>52</sup>, es por esto, que dar una definición en la presente investigación resultaría demasiado ambicioso y escaparía a los objetivos de la misma. Nuestra Constitución consagra al debido proceso como la garantía constitucional del “racional y justo procedimiento”, cuyo alcance y significado ha sido criticado por un sector doctrinal debido a su carácter escasamente garantista y extremadamente formalista que se le otorga a tal garantía en nuestro país, razón por la cual no podría ser comparada con la categoría jurídica conocida como tutela judicial efectiva.<sup>53</sup>

## 1.3 Contenido.

El debido proceso tiene un amplio contenido que no es posible de circunscribir o limitar taxativamente *a priori*<sup>54</sup>, es por esta razón que no mencionaremos todos los elementos que conforman el debido proceso sino sólo destacaremos algunos de los rasgos más importantes y que tengan relación directa con la Justicia Tributaria.

---

<sup>50</sup> Se concluye que los comisionados de la CENC reconocen un sentido amplio a esta expresión, incluyendo no sólo a los Tribunales de justicia, sino a cualquier órgano, incluso administrativo, que tenga la facultad de resolver una situación que afecte a una persona. PFEFFER URQUIAGA, EMILIO: *Manual de Derecho Constitucional*, Tomo 1, pp. 374 y 451, citado por VARGAS DELGADO, IRIS: “La garantía del justo y racional procedimiento en la jurisdicción tributaria”, *Op. Cit.*, pág. 550.

<sup>51</sup> PALACIOS GÓMEZ, GALVARINO: “La Garantía Constitucional del racional y justo proceso”, *Op. Cit.*, pág. 4.

<sup>52</sup> ALVARADO VELLOSO, ADOLFO: “El debido proceso”, en *Revista Gaceta Jurídica*, Año XIV, 1989, pp. 8 a 9.

<sup>53</sup> *Cfr.* MASBERNAT MUÑOZ, PATRICIO: “Garantías Constitucionales del Contribuyente: Crítica al enfoque de la doctrina nacional”, *Op. Cit.* El Art. 24.1 de la Constitución Española de 1978 proclama el derecho a la tutela judicial efectiva en estos términos: “Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión”.

<sup>54</sup> Ya que constituye fundamentalmente una garantía de justicia en la tramitación de un proceso, que entrega a los propios jueces la facultad de determinar en el caso concreto si se ha respetado o no, es decir si la tramitación del juicio ha sido o no justa, en CAROCCA PÉREZ, ALEX: “El debido proceso en el ordenamiento jurídico chileno y en el nuevo Código Procesal Penal”, en *Ius et Praxis*, N° 1, 1999, pág. 442.

*Independencia del juez.* Se traduce en que el órgano jurisdiccional no se encuentra subordinado a ningún poder del Estado sino que se ubica en un plano de completa igualdad<sup>55</sup>, es decir dicho órgano al momento de actuar debe estar libre de sujeción a otro poder estatal cualquiera sea este. La independencia se ve afectada cuando existen presiones o injerencias de cualquier otro poder del Estado, para que un juez actúe de una u otra forma a través de sugerencias, solicitudes, recomendaciones, instrucciones, amenazas o por cualquier otro medio de coacción explícito o implícito.<sup>56</sup>

*La imparcialidad del juez.* Juez imparcial es aquel que carece de interés en los resultados del litigio y que no se ve constreñido por ningún tipo de consideraciones para favorecer a una parte en desmedro de la otra en su decisión, además la imparcialidad del juez impide que éste se pueda constituir al mismo tiempo en parte interesada en el litigio.<sup>57</sup> Para mayor claridad en este punto resulta interesante la doctrina establecida por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) en 1982 respecto a la imparcialidad o al juez imparcial, distinguiendo la instancia Jurisdiccional Europea dentro del concepto de imparcialidad un *aspecto subjetivo* que trata de averiguar la convicción personal del juez en un determinado caso concreto, siendo su posible quebrantamiento la relación del juez con las partes y teniendo como instrumento para asegurar la debida imparcialidad las causales de implicancia y recusación que figuren en las leyes; y un *aspecto objetivo* que se refiere a si éste ofrece o no las garantías suficientes para excluir cualquier duda razonable al respecto, este aspecto de la imparcialidad puede ser quebrada por la relación que exista entre el juez y el objeto del proceso, y se salvaguarda con la separación de funciones, por ejemplo: separando la función instructora (o investigadora) y la juzgadora en materia penal.<sup>58</sup>

*La igualdad de las partes litigantes.* Es una consecuencia del principio general de la igualdad consagrado en el Art. 19 N° 2 y N° 3 de la CPR y concede a las partes del proceso los mismos derechos, posibilidades y cargas, a raíz de ello es que en el proceso no deben existir privilegios o desventajas ni en favor ni en contra de alguna de las partes litigantes.<sup>59</sup>

*La contradictoriedad o bilateralidad.* Supone que en el proceso exista el planteamiento de dos versiones a fin de que el juez pueda formarse un criterio sobre el asunto a resolver, siendo

---

<sup>55</sup> La noción recién desarrollada se refiere a la *Independencia Externa* que dice relación con la organización política, y en particular a la relación que debe existir entre los poderes del Estado. A diferencia de la *Independencia Interna o Funcional* que es definida como la prerrogativa que tienen entre sí los jueces integrantes del poder judicial, cualquiera sea su jerarquía, para actuar libre y soberanamente dentro de su competencia. ROMERO SEGUEL, ALEJANDRO: "La independencia e imparcialidad en la justicia arbitral", en [http://www.camsantiago.com/html/archivos/espanol/articulos/Recusacion\\_Arbitros\\_Alejandro\\_Romero.doc](http://www.camsantiago.com/html/archivos/espanol/articulos/Recusacion_Arbitros_Alejandro_Romero.doc) (26/09/07).

<sup>56</sup> *Ibid.*

<sup>57</sup> Cfr. CAROCCA PÉREZ, ALEX: "El debido proceso en el ordenamiento jurídico chileno y en el nuevo Código Procesal Penal", *Op. Cit.*, pp. 436 a 437.

<sup>58</sup> Cfr. FERNÁNDEZ SEGADO, FRANCISCO: "El derecho a la jurisdicción y las garantías del proceso debido en el ordenamiento constitucional español", en *Ius et praxis*, N° 1, 1999, pp. 101 a 102.

<sup>59</sup> Cfr. BORDALÍ SALAMANCA, ANDRÉS: *Apuntes de clases Derecho Procesal I*, UACH, Valdivia, 2004, pág. 120.

una de sus concreciones la aportación de prueba<sup>60</sup>, en definitiva se trata que a cada parte procesal debe dársele la oportunidad de oponerse o contradecir las alegaciones o peticiones de la parte contraria con la finalidad de influir en la resolución judicial.

#### **1.4 Alcance.**

El debido proceso legal al constituir una garantía fundamental *debe ser interpretada ampliamente*, por ende, aplicable a todo procedimiento contemplado en el ordenamiento jurídico y a todo órgano cualquiera sea su naturaleza siendo exigible incluso a órganos que no ejercen jurisdicción<sup>61</sup>, y es de acuerdo a esta interpretación amplia que estas normas deben ser acatadas por los Servicios de impuestos del Estado- Impuestos internos y Aduanas-, por lo tanto el debido proceso es plenamente aplicable a los conflictos jurídicos que ocurran entre el contribuyente y el Servicio – sea en su instancia administrativa o jurisdiccional-.

#### **2) El debido proceso en la justicia tributaria.**

La *independencia del tribunal* requiere que el órgano decisor no se encuentra subordinado a ningún otro poder estatal, sin embargo en materia tributaria el Director Regional del Servicio (“el juez”) es un funcionario sujeto a la subordinación o dependencia jerárquica del Director Nacional, y esto no es todo, ya que la crítica es mayor en los casos en que esos dependientes delegan facultades Jurisdiccionales en otros funcionarios del Servicio.<sup>62</sup> Además de esta dependencia orgánica existe una dependencia funcional, ya que el Director Regional –o el delegado- al momento de resolver las reclamaciones que se le presenten debe tener en cuenta *necesariamente* las normas e instrucciones emanadas del Director según el Art. 6 inc. final del C.T., de esta manera la independencia se ve afectada al existir estas instrucciones que impiden que el actuar del “juez tributario” esté exento de presiones o injerencias de cualquier tipo, es por estas razones que nos adherimos a la doctrina que señala que en nuestra Justicia Tributaria no se garantiza la independencia de los tribunales.<sup>63</sup>

La *imparcialidad* tampoco se cumple, ya que tanto el C.T. (Art. 6 letra B) como la L.O. del Servicio (Art. 19) asignan al Director Regional funciones relativas a la interpretación de normas tributarias, administración de impuestos y aplicación de los mismos debiendo finalmente resolver

---

<sup>60</sup> VARGAS DELGADO, IRIS: “La garantía del justo y racional procedimiento en la jurisdicción tributaria”, *Op. Cit.*, pág. 552.

<sup>61</sup> Cfr. FELIÚ SEGOVIA, OLGA: “Principios Constitucionales y su aplicación en materia de Justicia Tributaria en Chile”, *Op. Cit.*, pág. 165.

<sup>62</sup> Apreciada a la luz de la Constitución la delegación de facultades jurisdiccionales se encuentra en clara oposición a su texto y espíritu, ya que: (i) No existe precepto alguno en la CPR que autorice la delegación de facultades jurisdiccionales; (ii) Por lo mismo este tipo de delegación es contrario a los Arts. 6° y 7° de la CPR; (iii) La delegación es contraria al Capítulo VI de la CPR; (iv) La delegación es contraria al principio de la legalidad del tribunal y el principio de oportunidad constitucional del tribunal ambos consagrados en el Art. 19 N° 3 inc. 4; (v) Finalmente es contraria al 19 N° 3 inc. 5, pues el delegado – al igual que la autoridad delegante-, es juez y parte. VARAS, PAULINO y MOHOR, SALVADOR: “Acerca de la constitucionalidad de la delegación de facultades jurisdiccionales por los directores regionales del servicio de impuestos internos”, *Op. Cit.*, pp. 323 a 325.

<sup>63</sup> Por todos GORZIGLIA BALBI, ARNALDO: “La necesidad de una justicia tributaria independiente”, en *Revista de Derecho de la Universidad Finis Terrae*, Año IV, N° 4, 2000, pp. 135 a 139.

las reclamaciones que se le presenten sobre la materia, *es decir quien aplica las normas tributarias, quien fiscaliza su cumplimiento y quien sanciona su eventual incumplimiento es el Servicio que se convierte en juez y parte de la contienda careciendo de ajenidad en el objeto del juicio*, situación que no le otorga las debidas garantías al contribuyente en relación a quien será el responsable de dirimir el conflicto tributario, puesto que el Director Regional tiene interés en el asunto al ser principal encargado de la unidad del Servicio que emitió la liquidación o el giro o que dictó la resolución en contra de la cual se reclame según el Art. 115 del C.T. Además de lo anterior, la doctrina agrega que “el juez tributario” al no ser un tercero ajeno al conflicto no ejerce función jurisdiccional ni puede ser reconocido como un tribunal.<sup>64</sup>

En relación a la *igualdad de partes*, la jurisprudencia ha señalado de manera reiterada que en el juicio tributario no existe dualidad de partes como en el caso de los juicios civiles (*infra* III.2) en el que actúa una parte frente a la otra con pretensiones en pugna, sino que en este caso existe una confrontación entre el contribuyente y el Estado representado por el Servicio, el que a su vez, se convierte en el “juez” ante el cual el contribuyente debe reclamar cuando no esté de acuerdo con la determinación de los tributos que le afectan, por lo tanto en el procedimiento tributario existe un juez -que es parcial- y una sola parte -que es el reclamante-, quien dirige su pretensión ya sea respecto de actuaciones del propio Director Regional o de personal de su dependencia.<sup>65</sup> En este punto cabe destacar la opinión de MORALES -a la cual adherimos- quien estima que el hecho de no considerarse al Servicio como parte en primera instancia resulta formalmente correcto de acuerdo a la legislación actual, pero si de hecho éste comparece y actúa debe someterse a todas las reglas que afectan a las partes particularmente la absolución de posiciones, y en efecto, la comparecencia del Servicio se produce al momento de la recepción de la causa a prueba, en particular, en la audiencia que se lleva a cabo para rendir la prueba testimonial con la única finalidad de tachar testigos, pero según el Art. 366 del CPC las preguntas de tacha solamente pueden hacerlas los representantes de las partes, de lo cual se desprende que si el Servicio puede ejercer los derechos que les asisten a las partes también deben soportar las cargas que le asisten a las mismas, siendo la mayor obligación la absolución de posiciones.<sup>66</sup>

Una de las concreciones de la *contradictoriedad* como parte integrante del debido proceso está referida al tema de la prueba, y dentro de la Jurisdicción tributaria el problema de la prueba puede ser analizado desde una perspectiva formal y material.

La prueba analizada de un punto de vista formal dice relación con el término probatorio, término que en principio se encontraría entregado a la libre voluntad del sentenciador de primera

---

<sup>64</sup> Por todos MATTAR ARANCIBIA, JAIME: “Los tribunales tributarios como comisiones especiales. Una lectura del código tributario a la luz de la Constitución”, en *Revista Ius Publicum*, Universidad Santo Tomás, N° 8, 2002, pág. 167.

<sup>65</sup> VARGAS DELGADO, IRIS: “La garantía del justo y racional procedimiento en la jurisdicción tributaria”, *Op. Cit.*, pág. 558.

<sup>66</sup> *Cfr.* MORALES ROBLES, EDUARDO: “La Justicia Tributaria”, en *Revista de Derecho de la Universidad Finis Terrae*, Año III, N° 3, 1999, pp. 64 a 65.

instancia según se desprende del Art. 132 C. T. (...) “podrá recibir la causa a prueba si estima que hay” (...), como se observa aparentemente no existe obligación del tribunal de primera instancia de abrir un término probatorio ya que el Art. emplea la locución “podrá” y no “deberá”, a pesar de este tenor aparentemente claro del precepto concordamos con la doctrina que afirma que ello no es óbice para considerar que la obligación existe, en la medida que se cumplan las condiciones legales que hacen procedente la recepción de la causa a prueba.<sup>67</sup>

En cambio la prueba analizada desde un punto de vista material dice relación con los medios de prueba y con la carga de la prueba. En cuanto a los medios de prueba en un principio serían admisibles todos aquellos elementos legales de convicción establecidos en la legislación común por aplicación supletoria del Art. 2 del C.T., sin embargo en el hecho esto no es así, ya que por ejemplo la confesión del Fisco resulta inaplicable de acuerdo a los criterios del Servicio. Finalmente en lo que respecta a la carga de la prueba, se trata de una noción íntimamente relacionada con el concepto de parte procesal, relación que ha sido reconocida por la Jurisprudencia Tributaria emanada de la Corte Suprema al conocer casaciones en materia tributaria tanto en el fondo como en la forma, sosteniendo de manera reiterada que al Servicio no le corresponde probar, ni en la etapa administrativa ni en la reclamación, lo que deriva de una cuestión netamente conceptual al señalar que el Servicio no tiene en ningún caso el peso de la prueba simplemente por no tener la calidad de parte. (*infra* III.2)

Lo anterior nos permite afirmar que los contribuyentes en nuestro país no están resguardados respecto a la Garantía del Debido Proceso, situación que en sí misma es grave teniendo en cuenta que el Art. 19 N° 3 inc. 5 no se encuentra garantizado por el Recurso de Protección según dispone el Art. 20 de la CPR. Además del hecho que el Recurso de Protección no incluye al debido proceso dentro de los derechos que resguarda, debemos agregar otra situación que desprotege a los contribuyentes que dice relación con las amplísimas atribuciones con que cuenta el Servicio en su accionar que se manifiesta en dos aspectos: El primero tiene que ver con las resoluciones, instrucciones y circulares que emite el Servicio las cuales exceden sus atribuciones legales, y el segundo está referido a las amplias facultades del Servicio que le permiten “dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos”.

El Director del Servicio mediante resoluciones, instrucciones y circulares fija en la práctica el alcance de la ley tributaria llevado por su rol de recaudador tributario, extrapolando la norma legal y extendiéndola a casos no contemplados expresamente por ella, ampliando de esta manera el hecho gravado o incluyendo nuevos sujetos del impuesto.<sup>68</sup> En suma, las instrucciones del Servicio -en particular las circulares-<sup>69</sup> han dejado de ser meras interpretaciones administrativas

---

<sup>67</sup> *Ibid.* pág. 66.

<sup>68</sup> *Cfr.* FIGUEROA VELASCO, PATRICIO: “El estado de derecho y la justicia tributaria”, *Op.Cit.*, pp. 124 a 125.

<sup>69</sup> A modo de ejemplo: *Circular N° 65 de 1999* relativa a la coordinación que debe existir entre los órganos fiscalizadores y “jurisdiccionales” del mismo. Sin embargo en el último tiempo el Servicio ha iniciado un proceso de



para convertirse en un conjunto de normas que sobrepasan la ley, asumiendo de esta manera el Servicio un rol legislativo flagrante con violación de la Constitución, las normas dictadas conforme a ella y sobre todo a las Garantías Constitucionales del Contribuyente.

Las amplias facultades otorgadas al Director del Servicio se refieren a que este no solamente se encuentra facultado para interpretar las disposiciones tributarias, fijar normas e impartir instrucciones sino que además le está facultado para “dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos” (Art. 6º letra (A) Nº 1), *transformándose en virtud de dicha atribución en el autor de la letra chica de las leyes tributarias*, situación que sin dudas resulta incompatible con el sistema constitucional del tributo-ley.<sup>70</sup> El problema de esta situación es que en nuestro ordenamiento se permite impugnar la constitucionalidad de un ley, pero lo que no está permitido es impugnar la letra chica de las leyes tributarias contenidas en las circulares e instrucciones del Servicio, las que sólo serían reclamables en el caso que se transformen en un cobro directo al contribuyente lo que implica tener que presentar una reclamación a una liquidación, giro o resolución de un impuesto que le afecte ante un juez tributario, es decir, como vimos anteriormente el contribuyente tendrá que presentar la reclamación ante un funcionario comprometido con el Servicio que no será independiente ni menos imparcial, pudiendo el contribuyente apelar del fallo ante la Corte de Apelaciones respectiva elevándose así los costos del proceso, sumado a el tiempo de tramitación de la causa y finalmente si el resultado fuese negativo para el contribuyente la deuda habrá alcanzado proporciones gigantescas y ruinosas.<sup>71</sup>

### 3) Proyecto de ley de sobre Tribunales tributarios.

Es unánime la opinión en la doctrina<sup>72</sup> sobre la necesidad de reformar el actual sistema de Justicia tributaria, para así de una vez por todas contar con tribunales tributarios que garanticen los derechos de los contribuyentes por medio de jueces independientes e imparciales. Fue así que con fecha 19 de Noviembre de 2002 el Ejecutivo envió al Congreso *el proyecto de ley que fortalece y perfecciona la Jurisdicción Tributaria* más conocido como proyecto de tribunales tributarios, proyecto que se encuentra dentro del marco de la agenda modernizadora del Estado y que para su elaboración requirió de un Comité de expertos con representantes de todos los sectores. El fundamento y objetivo de esta iniciativa legal según consta en el mensaje del

---

mejoramiento de la calidad del servicio, en virtud del cual con fecha 26 de Julio de 2006 mediante circular Nº 41 ha establecido los derechos fundamentales que tienen los contribuyentes en sus relaciones y procedimientos ante el organismo fiscalizador, lo que sin lugar a dudas constituye un avance en la materia.

<sup>70</sup> Cfr. FIGUEROA VELASCO, PATRICIO: “El estado de derecho y la justicia tributaria”, *Op. Cit.*, pp. 124 a 125.

<sup>71</sup> *Loc. Cit.*

<sup>72</sup> La reforma (...) “se trata de un cambio necesario e imprescindible, pues no existe en esta materia una adecuación de la normativa legal a lo que dispone la Constitución Política de 1980, que asegura a todas las personas sin distinción, el derecho a un proceso racional y justo legalmente tramitado” (...) UGALDE PRIETO, RODRIGO: “Reforma a la Justicia Tributaria”, en *Revista Actualidad Jurídica*, Universidad del Desarrollo, Nº 5, Enero 2002, pág. 129.

Se necesita una reforma (...) “que asegure el cumplimiento de la garantía constitucional que asiste a todo ciudadano y, entre estos a los contribuyentes, de acceder al derecho de un debido proceso, sería fundamental para que la modernización del poder judicial no quedara inconclusa, es más, sería la lógica limitación al poder tributario del Estado en defensa de los derechos ciudadanos del individuo”. (...) GORZIGLIA BALBI, ARNALDO: “La necesidad de una justicia tributaria independiente”, *Op. Cit.*, pág. 139.

ejecutivo es “fortalecer y perfeccionar la Jurisdicción tributaria, propendiendo a una correcta y equitativa aplicación de las normas tributarias, con la máxima eficiencia en la tramitación de los juicios, el debido resguardo del interés fiscal y de los derechos de los contribuyentes”.

En la actualidad el proyecto se encuentra en el segundo trámite constitucional (Senado) siendo aprobado de manera general, fijándose plazo para formular indicaciones el día 26/10/2007. El proyecto dentro de sus principales modificaciones *establece expresamente la calidad de parte del Servicio de Impuestos Internos*, lo que tendrá sin dudas repercusiones en la carga de la prueba, ya que a partir de la entrada en vigencia del citado proyecto de ley los Tribunales ya no podrán acudir al argumento de que al no ser el Servicio parte no le incumbe carga probatoria alguna.

### CAPÍTULO III. LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO.

El tema de la carga de la prueba u *onus probandi* ha sido analizado y discutido latamente en los juicios tributarios, siendo uno de los aspectos que más se pronuncia la Corte Suprema en materia de prueba de las obligaciones tributarias, lo que se debe a diversas razones: ya sea en la búsqueda de la correcta interpretación de las normas para justificar sus decisiones, sea porque la decisión del asunto así lo requiere o en último caso para utilizarlo como argumento secundario en apoyo de otro principal.<sup>73</sup>

En las reclamaciones es el Servicio quien actuaría como demandante al formular la liquidación que el contribuyente contesta en el escrito denominado reclamo, a partir de esto podría asumirse que corresponde al Servicio probar las imputaciones que formule al contribuyente, sin embargo este no ha sido el criterio predominante en los tribunales, ya que los fallos – en su gran mayoría- ponen el peso de la prueba en el contribuyente, a quien le corresponde desvirtuar las impugnaciones que le realiza el Servicio.

La disposición del Art. 21 del C.T. – que regula la carga de la prueba en materia tributaria- ha sido objeto de diversas interpretaciones, que van desde el campo de aplicación que se le asigna a la norma, pasando por su sentido, y finalmente respecto a la relación que tiene el Art. 1698 del C.C., es decir si es una norma que reitera las reglas del *onus probandi* del derecho común o si por el contrario establece reglas especiales para el campo tributario que difieren de las normas generales. Todas situaciones que será necesario dilucidar para poder establecer la carga de la prueba en el derecho tributario.

#### 1) El Artículo 21 del Código Tributario.<sup>74</sup>

##### 1.1 Campo de aplicación del artículo en el derecho tributario.

A partir de la sola lectura del Art. se desprende que éste no es aplicable a todo el campo del Derecho Tributario, y en efecto, al leer el precepto podemos concluir que la norma contiene reglas aplicables, exclusivamente, a la prueba de las obligaciones tributarias<sup>75</sup>, esto es, a aquellas

---

<sup>73</sup> Cfr. SAFFIE GÁTICA, FRANCISCO: “Cuestiones procesales. Prueba en materia tributaria”, en *Revista de Derecho Universidad Adolfo Ibáñez*, N° 2, 2005, pág. 999.

<sup>74</sup> Art. 21. “Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.

El servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos. En tal caso, el Servicio, previo los trámites establecidos en los artículos 63 y 64, practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder. Para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero.”

<sup>75</sup> Cfr. UGALDE PRIETO, RODRIGO: *Prueba de las Obligaciones tributarias en el Derecho Tributario Chileno*, Editorial LexisNexis, Santiago, 2004, pág. 2. En este sentido véase la sentencia de la C.S. del 20.07.2005, Simón Carreño y otro c/SII (cons. 12°), GJ N° 301, pág. 256.

provenientes a la prueba de los tributos –aún cuando el código habla erradamente de “impuestos”<sup>76</sup>- y, como consecuencia de lo anterior, no procede la aplicación de esta norma en otros campos del Derecho Tributario, así por ejemplo no podríamos aplicar el Art. 21 en el derecho infraccional tributario o en el derecho penal tributario.<sup>77</sup>

## 1.2 Alcance de la norma dentro de la prueba de las obligaciones tributarias.

Ya sabemos que dentro del derecho tributario el Art. 21 se aplica solamente a la prueba de las obligaciones tributarias, pero dentro de ese ámbito ¿a que etapa se aplica?, ya que la carga de la prueba en materia tributaria se plantea en dos áreas- fiscalización y reclamo-, por tanto la pregunta es la siguiente ¿El Art. 21 se aplica sólo en la fiscalización?, ¿sólo en el reclamo? ¿o en ambas etapas?.

Para responder tal interrogante es necesario tener en cuenta ciertos antecedentes. En primer lugar nuestro C.T. no contiene disposiciones separadas que regulen la carga de la prueba en uno y otro caso y, en segundo lugar, en virtud de una interpretación armónica del precepto a propósito de su ubicación dentro del C.T. (Libro I, título I “normas generales, párrafo 3º disposiciones varias) evidencian claramente su carácter general, e impiden asociarla de manera directa y exclusiva con la carga de la prueba en alguna de las etapas –sea en la fiscalización o en el reclamo-. Estos antecedentes sumados al tenor de la disposición nos permiten afirmar que el Art. 21 regula la carga de la prueba en ambas situaciones, en su inc. primero reglamentando la carga probatoria en la instancia de fiscalización para ocuparse en su inc. segundo del *onus probandi* en las reclamaciones tributarias.<sup>78</sup>

## 1.3 Análisis del inciso primero.

Este inciso establece ¿quién?, ¿qué?, y ¿con qué medios se debe probar? las obligaciones tributarias.<sup>79</sup>

Dispone el inc. que *corresponde probar al contribuyente* la verdad de sus declaraciones de impuestos o la naturaleza de los antecedentes y el monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto, debiendo el contribuyente probar con los documentos, libros de

---

<sup>76</sup> Tributo e impuesto no son lo mismo, ya que entre ambos *existe una relación de género a especie*, siendo el impuesto el más común de los tributos (los otros lo constituyen las contribuciones y las tasas). Se define al impuesto como “El pago de una suma de dinero por parte de un sujeto hacia el Estado, por haber incurrido en un hecho gravado, sin que reciba una prestación de parte de este último”. ZAVALA ORTIZ, JOSÉ LUÍS: *Manual de Derecho Tributario, Op. Cit.*, pp. 9 a 10.

<sup>77</sup> La sentencia del 5 de agosto de 1998 acoge la tesis consistente en que la norma del Art. 21 resulta aplicable sólo a la prueba de las obligaciones tributarias y no a otros ramos del Derecho Tributario como lo es el Derecho infraccional o el Derecho penal tributario, esta sentencia falla un Recurso de Casación interpuesto por la defensa del contribuyente en contra de la sentencia de la Iltma. C.A. de Santiago que confirmó el fallo del juez Tributario que aplicó al recurrente una multa como infractor al N° 16 del Art. 97 del C.T, al señalar en su cons. 10º (...) “(El art. 21) sólo rige para la prueba de las declaraciones de impuestos y de los antecedentes de las operaciones que hayan de servir para el cálculo del impuesto, siendo en consecuencia inaplicable en la especie” (...). Cit. por Ugalde Prieto, Rodrigo: *Prueba de las Obligaciones tributarias en el Derecho Tributario Chileno*, pág. 2.

<sup>78</sup> Cfr. DUMAY PEÑA, ALEJANDRO: “La carga de la prueba en las reclamaciones tributarias”, en [www.derechotributario.cl](http://www.derechotributario.cl) (15/05/2007).

<sup>79</sup> Cfr. UGALDE PRIETO, RODRIGO: *Prueba de las Obligaciones tributarias en el Derecho Tributario Chileno, Op. Cit.*, pp. 13 a 15.

contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él. Respecto a esto último se derivan dos consecuencias: la primera dice relación con que no existen en la etapa de fiscalización medios de prueba taxativos ni vedados *a priori* por el legislador, y la segunda, que no es posible exigir al contribuyente acreditar la verdad de sus declaraciones con documentos, libros de contabilidad u otros medios que no sean necesarios u obligatorios para él.<sup>80</sup>

#### 1.4 Análisis del inciso segundo.

Impone una obligación al Servicio, que consiste en que éste no podrá prescindir o rechazar la prueba que conforme al inciso anterior aportó el contribuyente *salvo* en el caso que dicha prueba no sea fidedigna. ¿Y en que caso la prueba no será fidedigna? las declaraciones, documentos, libros y antecedentes no serán fidedignos cuando ellos no sean merecedores de confianza o al utilizar cualquier término análogo que denote la idea de falta de fe, así, puede tratarse de antecedentes falsos, irregulares, burda imitación u otros<sup>81</sup>. La circunstancia de ser declarada como no fidedigna es una cuestión de hecho que debe ser ponderada por los jueces de la causa<sup>82</sup> quedando tal decisión dentro de sus facultades privativas, y por lo mismo, al margen del Recurso de Casación en el Fondo, siempre y cuando, no se hayan quebrantado las leyes reguladoras de la prueba.

A continuación este inciso nos dice cuales son las dos instancias que tiene el Servicio para calificar a las declaraciones, documentos o antecedentes presentados por el contribuyente como no fidedignos. Esta calificación se deberá efectuar primeramente en la *Citación* (Art. 63 C.T.) que por regla general es facultativa salvo en el caso que la ley lo establezca como trámite previo y obligatorio -este inc. del Art. 21 lo consagra como trámite previo y obligatorio-, ¿qué ocurre entonces si el Servicio prescinde de la citación y practica directamente las liquidaciones?, las liquidaciones así practicadas adolecen de nulidad de derecho público debido a que el organismo fiscalizador no estaría actuando en la forma prescrita por la ley según lo dispuesto en el Art. 7 inc. 3 de la CPR.<sup>83</sup> También se podrá efectuar esta calificación en la *liquidación* (Art. 24 C.T.)

---

<sup>80</sup> Así por ejemplo no será posible exigir a un contribuyente acreditar la verdad de sus declaraciones con contabilidad completa cuando está facultado por ley a llevar contabilidad simplificada o, peor aún, exigir contabilidad cuando no esté obligado a llevar ningún tipo de registros contables. *Ibid*, pág. 17.

<sup>81</sup> Fallo C.S. 16.05.2001, Atlas Exportaciones e Importaciones Ltda. c/SII (cons. 17°), GJ N° 251, pp. 204 a 210; y Asociación Canal Maule c/SII (cons. 16°) cit. por SAFFIE GATICA, FRANCISCO: “Cuestiones procesales. Prueba en materia tributaria”, *Op. Cit.*, pág. 1004. Por ejemplo no serían dignos de fe: los libros de contabilidad del contribuyente si las anotaciones que en ellos constan no están respaldados con la correspondiente documentación, o si de ellos se desprenden claras omisiones de ventas o de compras realizados por el contribuyente o si en ellos existen anotaciones borradas, tampoco serían dignas de fe las facturas aportadas por el contribuyente si estas adolecen de falsedad material o ideológica debidamente acreditada o si no cumplen con los requisitos legales o reglamentarios. *Loc. Cit.*

<sup>82</sup> En este sentido las sentencias de la C.S: 20.07.2005, Van Rysselberghe c/ SII (cons. 5°); 28.07.2004, Ingeniería y Construcciones el Tepual S.A. c/ SII (cons. 14°); 28.07.1999, Denilsa Morales c/ SII (cons. 4°) disponibles en <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/indice.htm>.

<sup>83</sup> “Todo acto en contravención a este artículo es nulo y originará las responsabilidades y sanciones que la ley señale”, en UGALDE PRIETO, RODRIGO: *Prueba de las Obligaciones tributarias en el Derecho Tributario Chileno*, *Op.Cit.*, pág. 22.

que es el acto administrativo en el cual el Servicio determina o redetermina los impuestos adeudados por el contribuyente.

Finalmente el contribuyente para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación deberá desvirtuar con pruebas suficientes<sup>84</sup> las impugnaciones del Servicio en el correspondiente reclamo tributario, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero del C.T., dicho reclamo será conocido en primera instancia por el Director Regional del Servicio (Art. 115 C.T.) y en segunda instancia por la Corte de Apelaciones respectiva (Art. 120 C.T.).

## 2) La Carga de la prueba en el artículo 21.

La jurisprudencia ha sostenido de manera constante a partir del tenor de la disposición del Art. 21 que señala “Corresponde al contribuyente probar” la tesis que *el onus probandi o carga de la prueba en materia tributaria recae siempre en el contribuyente, tanto en la etapa administrativa como en la jurisdiccional del reclamo tributario.*<sup>85</sup> Puede que en muchas ocasiones por las razones de hecho o por las situaciones del caso concreto sea efectivamente el contribuyente quien deba soportar el peso de la prueba, sin embargo el problema es otro, que se manifiesta en el momento que la Corte entrega los fundamentos utilizados en su interpretación para concluir que la carga de la prueba corresponde siempre al contribuyente, fundamentos que sin lugar a dudas provocan una confusión al interpretar la norma y que hacen olvidar el sentido y alcance de la misma.

Así por ejemplo, es común que la C.S. fundamente que la carga de la prueba recae siempre en el contribuyente a partir de una cuestión netamente conceptual referida a que *el Servicio no es parte en el procedimiento de reclamación*, así se ha señalado por la Jurisprudencia<sup>86</sup> que (...) “no es posible sostener que sea el Servicio de Impuestos Internos, que no es parte en el procedimiento sino el organismo encargado de fiscalizar y luego llevar a cabo el procedimiento de reclamo, quien deba probar, puesto que la actividad probatoria, por definición, corresponde a las partes de un procedimiento y en el tributario, únicamente actúa el

---

<sup>84</sup> UGALDE entiende que esta prueba suficiente está constituida por: Los medios de prueba establecidos en el derecho común y siempre y cuando sean aplicable al proceso tributario según sus particularidades; y por los medios de prueba que establece la propia ley tributaria, por ejemplo: las presunciones tributarias y las pruebas que resulten de los medios de fiscalización con que cuenta el Servicio. *Ibid.* pp. 23 a 24.

<sup>85</sup> Así por ejemplo los fallos de la C.S.: 28.07.2005, Flores Quijada c/SII (cons. 14°); 15.04.2003, Aserraderos Arauco c/SII (cons. 5°); 19.06.2002, Soc. Soclima Ltda. c/SII (cons. 7°) disponibles en <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/indice.htm>; 06.09.2005, Soc. Hilotex Ltda. c/SII (cons. 33°), *GJ* N° 303, pág. 250; 25.01.2005, Postler Lobel c/SII (cons. 21°), *GJ* N° 295, pág. 311; 29.09.2004, Cía Pesquera San Pedro S.A. c/SII (cons. 33°), *GJ* N°291, pág. 271; 23.11.2004, González Vargas c/SII (cons. 24°), *RDJ* 101, N°2, 2004, pp. 317 a 326; 24.09.2003, Agromaderera San Rafael Ltda. c/SII, *RDJ* 100, N° 2, 2003, pp. 169 a 172; 21.07.2003, Farías Pinochet c/SII (cons. 6°), *RDJ* 100, N°2, 2004, pp. 119 a 123; 18.10.2000, López Cubillos c/ SII (cons. 8°), *Fallos del Mes* N° 503, pp. 3464 a 3471; 18.10.2000, Chen Kuo c/SII (cons. 13°), *Fallos del Mes* N° 503, pp. 3471 a 3477.

<sup>86</sup> En este sentido 29.09.2005, Comercializadora Aldo Arecco y Compañía Ltda. c/SII (cons. 17°); 28.07.2004, Ingeniería y Construcciones el Tepual S.A. c/SII (cons. 14°); 19.06.2002, Soc. Soclima Ltda. c/SII (cons. 7°) disponibles en <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/indice.htm>; 06.12.2004, Soc. Elías Álamo y Cía. Ltda. c/SII (cons. 22°), *RDJ* N° 101, N° 2, 2004, pp. 349 a 356; 23.11.2004, González Vargas c/SII (cons. 4°), *RDJ* N°101, N° 2, 2004, pp. 317 a 326.

contribuyente, sin que haya contraparte, salvo en segunda instancia, en que asume los intereses del Fisco –verdadero interesado- el Consejo de Defensa del Estado” (...).

Otro de los argumentos utilizados por la Corte – y relacionado con el anterior, para hacer recaer la carga de la prueba siempre en el contribuyente- *dice relación con la naturaleza jurídica de las reclamaciones tributarias y de su antecedente, las gestiones administrativas previas*, en las que no existe propiamente un juicio, sino que impugnaciones formuladas por el Servicio a un contribuyente (en su calidad de ente fiscalizador), las que éste contribuyente deberá desvirtuar, *razones por las cuales las reclamaciones tributarias tienen más semejanza con una investigación o sumario criminal*<sup>87</sup> que un juicio ordinario llevado a cabo entre partes.

Finalmente el último de los argumentos utilizados por la Corte tiene que ver con el *tenor literal del texto del Art. 21*, ya que a partir del tenor de la disposición la Corte estima que la carga de la prueba recae siempre en el contribuyente. Así lo dijo la C.S. en fallo de 10.09.2001, Jaime Madariaga Pérez c/ SII que su considerando 5º dispuso lo siguiente<sup>88</sup> (...) “De lo transcrito (Art.21) surge que la carga probatoria corresponde al contribuyente, pues así lo dice textualmente la norma y no lo ha puesto en discusión el recurrente, de manera que no vislumbra cómo pudo transgredirse, ni el recurso lo explica con precisión” (...).

La tesis de que la carga de la prueba recae siempre en el contribuyente es provocada producto de una confusión básica. Ya que se tiende a pensar que el *onus probandi* a partir del Art. 21 del C.T. dice relación con todo el derecho tributario, sin reparar en que, la norma diferencia claramente las distintas etapas en la determinación de los impuestos.<sup>89</sup> Por lo tanto el asunto es mucho más complejo que decir corresponde siempre al contribuyente probar -sin distinción alguna- como lo ha sostenido la Jurisprudencia apoyada en los fundamentos antes revisados, ya que no debemos olvidar que el Art. 21 regula la carga de la prueba en la determinación de las obligaciones tributarias en sus dos fases, por lo que debemos revisar en primer termino la carga de la prueba en la etapa de fiscalización y posteriormente en la etapa del reclamo tributario, para recién estar en condiciones de concluir si es o no efectivo que el peso de la prueba recae siempre en el contribuyente, o si por el contrario, al Servicio también le compete ejercer tal actividad probatoria.

## **2.1 Carga de la prueba en la etapa de fiscalización.**

---

<sup>87</sup> En este sentido: 26.05.2004, Bretxa (Chile) c/SII (cons. 14º), *RDJ* 101, N° 1, 2004, pp. 126 a 131; 18.10.2000, López Cubillos c/ SII (cons. 8º), *Fallos del Mes* N° 503, pp. 3464 a 3471.

<sup>88</sup> En idéntico sentido: 29.03.2004, Scout y Scout Climatización Ltda. c/SII (cons. 4º), *RDJ* 101, N° 1, 2004, pp. 46 a 48; 23.11.2004, González Vargas c/SII (cons. 24º); 29.01.2002, Altamirano Salamanca c/SII (cons. 9º); 17.07.2001., Cortés Robin c/SII (cons. 5º); 16.03.2000, Inversiones el Porvenir Ltda. c/SII (cons. 6º) todos disponibles en <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/indice.htm>.

<sup>89</sup> Cfr. ALLIENDE CARRANZA, CAUPOLICÁN: “La prueba en el procedimiento tributario”, en *Memoria de Prueba Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales*, Universidad de Chile, 1992, pp. 59 a 60.

El inc. primero pone de cargo del contribuyente fiscalizado la obligación de probar la verdad de sus declaraciones y el monto de las operaciones que sirvieron de base para el cálculo del impuesto. Así el contribuyente requerido por el Servicio –en la etapa de fiscalización administrativa- deberá probar con sus documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para el que sus declaraciones estuvieron ajustadas al monto de sus operaciones.

De lo anterior se desprende que en la instancia de fiscalización el Servicio quedó relevado de probar<sup>90</sup>, puesto que el Art. 21 en su inc. 1 puso de cargo del contribuyente la obligación de acreditar la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y el monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto. Esta interpretación es coherente con el Art. 29 del C.T. el cual dispone que es el contribuyente quien debe presentar las declaraciones con el objeto de determinar la procedencia o liquidación de un impuesto<sup>91</sup>, debido a que el contribuyente no sólo está obligado a determinar, declarar y pagar sus impuestos, sino que además debe cumplir con la obligación accesoria de conservar la documentación o antecedentes que sean necesarios y obligatorios para él.

## **2.2 Carga de la prueba en los reclamos tributarios.**

Si el Servicio liquida a un contribuyente y éste con posterioridad impugna tal liquidación, se genera la controversia tributaria que da paso a la reclamación tributaria, y en tal situación ¿queda *nuevamente* el Servicio totalmente relevado de prueba, debiendo el contribuyente soportar –al igual que en el primer inciso- la obligación de desvirtuar las impugnaciones que le formule el ente fiscalizador?, o por el contrario, ¿al Servicio le cabe o corresponde un rol más protagónico respecto a la carga probatoria?.

Para responder tal pregunta debemos tener en cuenta ciertos antecedentes.

- Desde un punto de vista lógico, no es razonable asumir la posibilidad de que el Servicio quede nuevamente relevado de prueba y que el contribuyente –quien ya estuvo obligado a acreditar la verdad de sus declaraciones- deba asumir nuevamente el peso de la prueba para efectos de desvirtuar las impugnaciones del Servicio. Asumir la posibilidad de que el Servicio quede relevado nuevamente de probar resulta poco conveniente y descartable, ya que implicaría restar todo valor al cumplimiento por parte del contribuyente de las exigencias que le impone el inc. 1 del Art. 21, y aún es más, si aceptamos la tesis de que el Servicio le basta solamente liquidar al contribuyente con la mera impugnación, el contribuyente cumplidor de tales exigencias queda en idéntica situación que el incumplidor.<sup>92</sup>

<sup>90</sup> Cfr. DUMAY PEÑA, ALEJANDRO: “La carga de la prueba en las reclamaciones tributarias”, *Op. Cit.*

<sup>91</sup> Cfr. SAFFIE GÁTICA, FRANCISCO: “Cuestiones procesales. Prueba en materia tributaria”, *Op. Cit.*, pág. 102.

<sup>92</sup> Cfr. DUMAY PEÑA, ALEJANDRO: “La carga de la prueba en las reclamaciones tributarias”, *Op. Cit.*



- A propósito de la bilateralidad de la audiencia como componente del debido proceso es que se le debe otorgar una mínima garantía al contribuyente, a quien debe reconocerse el derecho básico y elemental de conocer cuales son las razones o motivos por los cuales el fiscalizador le imputa la existencia de determinadas irregularidades.

- Con la Reforma a la Justicia Tributaria el Servicio será considerado parte en el Procedimiento de Reclamo, y al tener esta calidad tendrá la obligación de probar, debiendo acreditar las causales por las cuales prescinde de los antecedentes presentados por el contribuyente y las razones que lo llevan a determinar un impuesto distinto, lo que implica que será insuficiente la mera impugnación.

- Las liquidaciones de impuesto, ya sea que las consideremos como equivalentes a una demanda o en su sola calidad de actos administrativos deben ser fundados, y es sobre la base de la fundamentación que debe tener la liquidación que la ley pone el peso de la prueba de cargo del contribuyente en la parte final del inc. 2 del Art. 21, para que así el contribuyente pueda desvirtuar impugnaciones concretas y de esta forma pueda hacerse cargo de los hechos, antecedentes o circunstancias que invoca el liquidador respecto de los cobros.<sup>93</sup>

- En relación a lo último, si en la Citación –como trámite previo a la liquidación- deben detallarse antecedentes ciertos y concretos, de los cuales se desprenden las supuestas anomalías de los antecedentes presentados por el contribuyente que permiten calificarlos de no fidedignos *con mayor razón* deberá dejarse constancia expresa de ellos en las liquidaciones.<sup>94</sup>

- Es la propia Dirección Nacional mediante la Circular N° 8 del año 2000<sup>95</sup> la que se ha pronunciado en el sentido de señalar que *el Servicio al momento de prescindir de las declaraciones o antecedentes presentados por el contribuyente por ser estos no fidedignos debe otorgar o realizar tal declaración con fundamentos suficientes*, siendo insuficiente la mera afirmación de que son no fidedignos.

En virtud de las razones antes expuestas, estimamos que la respuesta más razonable a la interrogante antes planteada sería que cada vez que el Servicio liquide a un contribuyente,

---

<sup>93</sup> Cfr. DUMAY PEÑA, ALEJANDRO: “Privación de crédito fiscal I.V.A por inexistencia de las operaciones”, en *Revista Actualidad Jurídica*, Universidad del Desarrollo, N° 8, Julio 2003, pág. 242.

<sup>94</sup> UGALDE PRIETO, RODRIGO: *Prueba de las Obligaciones tributarias en el Derecho Tributario Chileno*, Op.Cit., pág. 22.

<sup>95</sup> Que en lo pertinente señala: (...) “En el ámbito operativo, si bien la impugnación de una contabilidad por no ser fidedigna está liberada de cualquier formalidad, *ella debe ser fundada*. Esto significa que no basta al efecto la mera suposición o creencia de omisiones o anotaciones indebidas en la contabilidad, sino que deben invocarse antecedentes ciertos y concretos de los cuales se desprendan las supuestas anomalías, y además dejarse constancia expresa de ello en la respectiva citación y liquidación, para permitir de esta manera que el contribuyente al momento de interponer el reclamo conozca las impugnaciones del Servicio que debe desvirtuar con pruebas suficientes” (...)

impugnando sus antecedentes o declaraciones por estimarlos no fidedignos, otorgue antecedentes concretos a dicha impugnación siendo insuficiente la pura declaración de no fidedignos. Es decir el Servicio cada vez que prescinda de las declaraciones o antecedentes presentados por el contribuyente -por ser estos no fidedignos- debe realizar tal declaración con fundamentos suficientes, teniendo que acreditar las causales por las cuales prescinde de tales antecedentes y las razones que lo llevan a determinar un impuesto distinto, en definitiva, la impugnación debe ser fundada no bastando la sola imputación de que los antecedentes presentados son no fidedignos por parte del Servicio.

¿Y qué relación tiene lo anterior con la carga de la prueba? El hecho de que el Servicio deba otorgar antecedentes concretos al momento de impugnar la documentación producida y presentada por el contribuyente *tiene repercusiones directas en torno a la carga de la prueba*, ya que el Servicio deja de lado la pasividad probatoria que tuvo en la etapa de fiscalización para asumir un rol más activo al momento de practicar la liquidación, rol que implica cuestionar los antecedentes presentados no solamente invocando el carácter de no fidedignos sino que además aportando antecedentes ciertos y concretos.

Y es debido a esta actividad probatoria del Servicio desplegada en la liquidación que cobra importancia la parte final del Art. 21, ya que sólo en virtud de una impugnación fundada por parte del Servicio, el contribuyente puede desvirtuar con pruebas suficientes tal impugnación en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero del Código, y así pueda obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación respectiva.

### **2.3 Consideraciones finales en torno a la carga de la prueba.**

En resumen el inc. 1 del Art. 21 es una regla referida a la etapa de fiscalización, instancia en la cual, la carga probatoria recae efectivamente en el contribuyente. Sin embargo el inc. 2 de la misma disposición establece que el Servicio no podrá prescindir de los antecedentes presentados por el contribuyente a menos que estos sean no fidedignos, situación en la cual procederá a liquidar fundadamente y otorgando antecedentes ciertos y concretos *–circunstancia que tiene efectos directos en el onus probandi-*, ya que sólo a partir de una liquidación con antecedentes precisos está en condiciones de desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio.<sup>96</sup>

---

<sup>96</sup> CHARAD llega a la conclusión que en el Art. 21 se regula el peso de la prueba en tres situaciones relacionadas entre sí: (a) *Corresponde al contribuyente 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; (b) *Corresponde al Servicio probar* que las declaraciones, documentos, libros, o antecedentes del contribuyente no son fidedignos, para poder liquidar o reliquidar otro impuesto que el que de ellos resulte; (c) *Corresponde al contribuyente desvirtuar* con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación pactada. CHARAD, EMILIO: *El Código Tributario*, Editora e impresora Lautaro, Santiago, 1976, Cit. por UGALDE PRIETO, RODRIGO: *Prueba de las Obligaciones tributarias en el Derecho Tributario Chileno*, Op.Cit., pág. 9.

De este modo en los juicios tributarios la carga probatoria puede recaer indistintamente en el Servicio-liquidador o en el contribuyente-reclamante, lo que dependerá en definitiva de los términos en que se plantee la controversia y de las situaciones de hecho del caso concreto. Es por esta razón que rechazamos absolutamente la tesis que hace recaer el *onus probandi* siempre en el contribuyente, ya que como apreciamos son bastantes los argumentos que nos llevan a una conclusión diversa, con esto no queremos decir que siempre sea el Servicio quien deba probar, sino por el contrario, nos lleva a afirmar que existe una actividad probatoria *al menos* compartida que hace recaer en la mayoría de las veces u oportunidades el peso de la prueba en el contribuyente, pero en ningún caso de manera exclusiva como lo ha señalado en forma reiterada la jurisprudencia.

Finalmente, la tesis que hace recaer la carga de la prueba siempre en el contribuyente es contraria o no se condice –como bien lo ha destacado<sup>97</sup> la doctrina- con las siguientes situaciones que se presentan en el derecho tributario:

- Con la existencia de normas especiales, respecto de las cuales, se pone el peso de la prueba de cargo del contribuyente. (Por ejemplo en los Arts. 70 y 71 de la ley de la renta).
- Es incompatible con la simulación, respecto de la cual debe ser acreditada por quien la alega, de manera que si quien la invoca es el Servicio a este organismo le debe corresponder el *onus probandi*.
- Y finalmente resulta incompatible en los casos en que el contribuyente se ampara en una presunción legal, ya que en ese caso la carga probatoria corresponde al Servicio. (Por ejemplo en el caso de las presunciones de renta).

### **3) Relación entre el Art. 1698 del C.C. y el Art. 21 del C.T.**

En nuestro derecho el principio básico en materia de carga de la prueba está contenido en el Art. 1698 del C.C. que prescribe “incumbe probar las obligaciones o su extinción al que alega aquellas o éstas”,

Este art. no se pronuncia *a priori* en el sentido de trasladar la carga de la prueba al demandante o demandado, sino que en cambio se limita a establecer una regla de carácter general al señalar que incumbe probar las obligaciones o su extinción al que alega aquellas o estas<sup>98</sup>, es decir el peso de la prueba en virtud de este Art. no podría recaer siempre, por ejemplo, en el arrendatario en el juicio de arriendo o en el contribuyente en el juicio tributario, ya que ello va a depender en definitiva – necesariamente- de la situación de hecho, de los antecedentes o

---

<sup>97</sup> Cfr. DUMAY PEÑA, ALEJANDRO: “La carga de la prueba en las reclamaciones tributarias”, *Op. Cit.*

<sup>98</sup> Hoy en día la doctrina sostiene que el peso de la prueba está más bien condicionado a la naturaleza de las proposiciones o afirmaciones que hacen las partes, que al papel de demandante o demandado que desempeñan en la causa. CASARINO VITERBO, MARIO: *Manual de Derecho Procesal. Derecho Procesal Civil*, Tomo IV, Editorial Jurídica, Santiago, 1997, pág. 70.

fundamentos que invoquen las partes, de la naturaleza de los hechos en que se funde la demanda y de cuales son las excepciones que interponga el demandado.

Este principio que consagra el 1698 del C.C. ha sido extendido en su aplicación a todas las áreas del derecho, por lo que cabe preguntarse si tiene aplicación en materia tributaria o dicho de otro modo ¿Cuál es la relación entre el Art. 1698 del C.C. y el Art. 21 del C.T.? Pregunta que ha encontrado una triple respuesta por parte de la doctrina.

### 3.1 Doctrina.

Para un sector doctrinal (BABRA<sup>99</sup>, ZAVALA<sup>100</sup>) *el Art. 21 del C.T. es simplemente una reiteración de las reglas generales establecidas en el derecho común*, y se basan para ello en la historia fidedigna del establecimiento de la ley y sobre todo en la similar lógica –que según los autores- encierran ambas disposiciones. Es decir para este sector de la doctrina la norma que regula la carga de la prueba en el derecho tributario encierra una idéntica lógica al 1698 del C.C., que traslada el peso de la prueba a aquella parte que pretende alterar el estado normal de las cosas, o que pretenda destruir una situación adquirida - o sea al que alega la existencia de la obligación o la extinción de la misma-, y al encerrar ambas disposiciones una misma lógica es perfectamente posible aplicar el 1698 en materia tributaria.

Mientras que para otro sector doctrinal (OLTRA<sup>101</sup>, CHARAD<sup>102</sup>, SAFFIE<sup>103</sup>) *el Art. 21 del C.T. establece normas especiales a las del derecho común*, es decir para estos autores el Art. 21 se aplica por un criterio de especialidad por sobre el 1698, aduciendo que en materia tributaria

---

<sup>99</sup> (...) “Nuestro criterio de que ninguna modificación introduce el Código Tributario, en relación con el peso de la prueba de los hechos imponibles, aparece confirmado por la historia fidedigna del establecimiento de dicho cuerpo de leyes” (...). En efecto en el anterior proyecto del Código Tributario, en el párrafo que contenía la disposición aludida (actual Art. 21 y en ese entonces Art. 318) hacía mención en su epígrafe al “peso de la prueba”. La comisión revisora del proyecto y elaboradora del definitivo, acordó, a proposición del Sr. Cordero modificar el epígrafe del actual párrafo 3º del Título I, del Libro I: “Disposiciones varias”, eliminado toda alusión al “peso de la prueba” por estimar que no contenía el Código un principio general.

Así lo estima también otro miembro de la Comisión, don Mario Fernández Provoste y el Profesor Carlos Torretti, quienes son de la opinión de que el “*onus probandi*” de las obligaciones tributarias, esté resuelta, en defecto de normas especiales tributarias por la regla del Derecho Común contenida en el C.C. (Art. 1698), aplicable supletoriamente en el ámbito tributario por el Art. 2 del C.T. En BABRA LYON, SEBASTIÁN: *Teoría de la prueba de las obligaciones tributarias*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1962, pp. 36 a 37.

<sup>100</sup> (...) “Es plenamente aplicable el Art. 1698 del C.C (en materia tributaria) y que el Art.21 del C.T. viene a contener una regla confirmatoria de dicha disposición” (...) en ZAVALA ORTIZ, JOSÉ LUÍS: *Manual de Derecho Tributario*, *Op. Cit.*, pág. 73.

<sup>101</sup> Quién sostiene que la carga de la prueba corresponde al contribuyente como consecuencia del papel de demandante que se le ha asignado al reclamante, sin referirse a la norma del Art. 1698 del C.C. *Cfr.* OLTRA ALONSO, OVIDIO: “Comentario al Código Tributario”, en *RDJ*, N° 57, 1960, pág. 55 citado por SAFFIE GÁTICA, FRANCISCO: “Cuestiones procesales. Prueba en materia tributaria”, *Op. Cit.*, pág. 1001.

<sup>102</sup> Quien señala que (...) “No es necesario subordinar el Art. 21 del C.T. a las reglas generales de la carga de la prueba del Art. 1698 del C.C. para intentar proteger al contribuyente.” (...) en CHARAD DAHUD, EMILIO: *El Código Tributario*, Editora e Impresora Lautaro, Santiago, 1976, pág. 132 citado por UGALDE PRIETO, RODRIGO: *Prueba de las Obligaciones tributarias en el Derecho Tributario Chileno*, *Op.Cit.*, pág. 9.

<sup>103</sup> Según este autor (...) “El Art. 21 regula en forma especial la cuestión de la carga de la prueba en materia de obligación tributaria” (...). A pesar de la especialidad que le otorga SAFFIE al Art. 21 no excluye del todo en su análisis al Art. 1698, ya que señala que este Art. se aplica en materias no comprendidas por el Art. 21 en virtud de lo consagrado en el Art. 2 del C.T. *Cfr.* SAFFIE GÁTICA, FRANCISCO: “Cuestiones procesales. Prueba en materia tributaria”, *Op. Cit.*, pág. 1002.

existe una norma que regula la carga probatoria de manera especial y distinta a la establecida en el C.C., y como consecuencia de lo anterior para esta doctrina el Art. 1698 no resulta aplicable en los juicios tributarios. Esta tesis ha tenido bastante aceptación en la Jurisprudencia, así la C.S. en fallo Rol N° 355-00<sup>104</sup> señaló en el considerando 24° (...) “cabe manifestar que esa norma (Art. 1698 C.C.) no tiene aplicación al caso de que se trata desde que se refiere a las obligaciones civiles, distintas de las tributarias y porque existe una norma propia, la del Art. 21 del Código Tributario, que reglamenta esta materia” (...), con opinión similar se pronunció la C.S. en fallo Rol N° 1.344-2000 publicado en la *Revista Fallos del Mes*, N° 503, pp. 3471 a 3477 en su considerando 14° expone “que el Art. 1698 del C.C. es totalmente ajeno a la materia de autos, desde que dice relación con la prueba de las obligaciones civiles, mas no con las obligaciones tributarias, de naturaleza radicalmente diversa, ya que provienen de la ley y no de la voluntad de las partes”.

Finalmente para otra doctrina (UGALDE<sup>105</sup>, DUMAY<sup>106</sup>, RENCORET<sup>107</sup>) *ambas normas son complementarias, por tanto, plenamente aplicables entre sí no existiendo contradicción entre ellas*. Para esto se argumenta que el Art. 21 efectivamente es el encargado de regular el *onus probandi* en el ámbito tributario, sin embargo este Art. no da solución a todos los supuestos que en la práctica se puedan presentar y es ahí donde cobra importancia el Art. 1698 que cubriría tales supuestos *complementando* al Art. 21, lo que es posible mediante la aplicación del Art. 2 del C.T. que prescribe “En lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común contenida en leyes generales o especiales”, y porque el Art. 21 desarrolla los principios contenidos en el 1698.

---

<sup>104</sup> “Jurisprudencia de Interés. Materia Tributaria”, en *Revista de Derecho del CDE*, N°3, Abril, 2001, disponible en <http://www.cde.cl/revista.php?id=134> (21/10/2007). En el mismo sentido fallos C.S. 21.10.2004 Espinoza Cerón y otra c/SII (cons. 23°), *RDJ* 101, N°2, 2004, pp. 291 a 297; 30.09.2003 Floody Díaz c/SII (cons. 10°), *RDJ* 100, N°2, 2003; 24.09.2003 Agromaderera San Rafael Ltda. c/SII (cons. 12°), *RDJ* 100, N°2, 2003, pp. 169 a 172; 21.07.2003 Farías Pinochet c/SII (cons. 6°), *RDJ* 100, N°2, 2003, pp. 119 a 123.

<sup>105</sup> (...) “Creemos que el Art. 1698 si es aplicable cuando se trata de la prueba de las obligaciones tributarias, siendo insuficiente para solucionar este tema el Art. 21 del C.T., pues ambas normas se complementan” (...); (...) “Ya que ambas normas se refieren a la carga de la prueba y lo que hace el Art. 21 es desarrollar los principios del Art. 1698 del C.C.” (...) en UGALDE PRIETO, RODRIGO: *Prueba de las Obligaciones tributarias en el Derecho Tributario Chileno*, *Op.Cit.*, pág. 11.

<sup>106</sup> (...) “La norma del Art. 21 no es sino la adaptación, al campo tributario, de dicha regla general sobre el *onus probandi*”. (...) en DUMAY PEÑA, ALEJANDRO: “La carga de la prueba en las reclamaciones tributarias”, *Op. Cit.*

<sup>107</sup> (...) “Estimamos que las normas legales citadas –Art. 21 y 1698- no sólo no se excluyen entre sí, sino por el contrario son perfectamente complementarias” (...); (...) “Ya que las normas del Art. 21 del C.T. no hace sino confirmar aquél principio esencial de nuestro ordenamiento jurídico positivo, que subyace en el Art. 1698 del C.C., en cuya virtud, en derecho corresponde la carga de la prueba a quien sostiene una proposición contraria al estado normal de las cosas, o al que pretende destruir una situación adquirida”, en RENCORET ORREGO, ERNESTO: “Cuestiones procesales. Prueba en materia tributaria”, en *Revista de Derecho Universidad Adolfo Ibáñez*, N° 1, 2004, pág. 676.

### 3.2 Nuestra posición.

Adherimos a la posición que señala que ambas normas encierran una lógica jurídica similar y que el Art. 21 del C.T. desarrolla los principios del 1698 en el ámbito tributario<sup>108</sup>, ya que *en virtud de este último artículo en derecho corresponde la carga de la prueba a quien sostiene una posición contraria al estado normal de las cosas, o al que pretende destruir una situación adquirida, razonamiento que se encuentra reconocido en la disposición del Código tributario como pasaremos a explicar.*

El contribuyente al formular su declaración de impuestos, ha afirmado algo, ha afirmado que ha incurrido o no en un hecho gravado y que tal o cual impuesto se ha devengado o no a su respecto. Es decir el contribuyente afirma mediante su declaración que está o no obligado al pago de impuestos, y ante el requerimiento del Servicio en la etapa de la fiscalización, el contribuyente se encuentra en la necesidad de probar la veracidad de sus declaraciones en conformidad al inc. 1 del Art. 21.

La declaración del contribuyente unida a los antecedentes en que se apoya, configuran “el estado normal de las cosas” a que hace referencia el principio del *onus probandi* que encierra la disposición del 1698 del C.C.

Si el Servicio pretende alterar ese estado normal de las cosas lo podrá hacer a propósito de su labor de fiscalización, que se concretará en los actos administrativos de citación y especialmente en la liquidación, en las que deberá dar razón y fundamentar debidamente de acuerdo a los antecedentes que ha podido constatar, la falta de veracidad de los respaldos probatorios aportados por el contribuyente.

Y sólo una vez que ocurra lo anterior, se produce un nuevo traslado del peso de la prueba hacia el contribuyente en conformidad con las reglas básicas del *onus probandi*, pues como dispone el Art. 21 en su parte final el contribuyente para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes al Libro Tercero del C.T.

---

<sup>108</sup> Cfr. RENCORET ORREGO, ERNESTO: “Cuestiones procesales. Prueba en materia tributaria”, *Op. Cit.*, pp. 676 a 678.

## CAPÍTULO IV. LA CARGA DE LA PRUEBA EN LAS FACTURAS FALSAS.

### 1) Aplicación del criterio sostenido por el Artículo 21 del Código Tributario en el caso de las facturas falsas.

Es el Art. 23 N° 5 del D.L 825 el que establece en su inciso primero a las facturas falsas – entre otras- como causal de privación del crédito fiscal. Esta disposición contempla además, en sus incisos segundo y tercero, la posibilidad al contribuyente de conservar su crédito fiscal no obstante la falsedad del documento que lo sustenta.<sup>109</sup>

Sin embargo este artículo nada dice respecto al *onus probandi* en los juicios tributarios relacionados con el I.V.A<sup>110</sup>, de manera que surge la inquietud de cual es la norma que regula la carga de la prueba respecto de un contribuyente de dicho impuesto, y en particular, en el caso que se trate de un contribuyente que respalde su crédito fiscal con una o más facturas falsas. Somos de la opinión de aplicar en plenitud las normas generales del Código Tributario y de su legislación supletoria respecto al tema de la carga de la prueba en las facturas falsas, es decir, a nuestro parecer el *onus probandi* en estas situaciones se regula de manera íntegra por el Art. 21 del código a partir de las siguientes razones:

- Por el tenor del Art. 1 del C.T. que señala “las disposiciones de este código se aplicarán exclusivamente a las materias de tributación fiscal interna que sean, según ley, de la competencia del Servicio”. Y justamente el I.V.A cumple con todos los requisitos señalados por la disposición.
- A propósito de la ubicación del Art. 21 dentro del Código (Libro Primero “De la Administración, fiscalización y pago”, Título I “Normas Generales”) que evidencian y dan cuenta del carácter general que se le otorga al precepto en materia tributaria.
- Finalmente, de acuerdo a lo visto en el capítulo anterior el Art. 21 se aplica exclusivamente en la prueba de las obligaciones tributarias (en las que se encuentra el impuesto al I.V.A) tanto en la etapa de fiscalización como en la posterior reclamación tributaria.

A partir de lo anterior podemos afirmar que en el caso de las facturas falsas tiene plena aplicación el Art. 21 del código y los demás principios que regulan el *onus probandi* en materia tributaria, y al aplicarse plenamente las normas generales en el caso de las facturas falsas es que cobra importancia lo revisado en el capítulo anterior de la presente investigación. Es por esta

---

<sup>109</sup> Los incs. 2 y 3 sólo cobran vigencia cuando se ha acreditado la falsedad de la factura y, en cuanto, el contribuyente reclamante pretenda conservar su crédito fiscal no obstante la falsedad comprobada del documento sustentatorio. De manera que para que se apliquen estos incisos se debe acreditar en la instancia procesal pertinente el carácter efectivamente falso de la factura con que el contribuyente sustenta su crédito. *Cfr.* DUMAY PEÑA, ALEJANDRO: *El crédito fiscal frente a la factura falsa*, *Op. Cit.*, pp. 84 a 88.

<sup>110</sup> *Cfr.* DUMAY PEÑA, ALEJANDRO: “La facturas falsas, el crédito fiscal y la prueba en los reclamos tributarios”, en *Gaceta Jurídica*, N° 223, 1999, pp. 9 a 10.

razón que la carga de la prueba en las facturas falsas se distribuirá de la siguiente manera en las diversas etapas de la determinación de los impuestos:

- En la etapa de fiscalización, le corresponderá al contribuyente probar con sus facturas correspondientes (ya que se trata de documentos necesarios u obligatorios para un contribuyente de I.V.A) y demás documentos, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto. Es decir, ante el requerimiento del Servicio en la etapa de fiscalización le corresponde al contribuyente probar que sus facturas son veraces.
- En el caso que la(s) factura(s) del contribuyente resulten ser falsas a juicio del Servicio, este practicará, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64 del C.T., las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder. Debiendo ser esa liquidación o reliquidación fundada, es decir no basta la mera impugnación al crédito fiscal del contribuyente por falsedad de las facturas, sino que además se deben otorgar antecedentes concretos y fundamentos suficientes que acompañen a la impugnación, situación que si se lleva a cabo repercute en forma directa en el tema de la carga de la prueba como vimos en el capítulo anterior.
- Solamente después que el Servicio impugne fundadamente la(s) factura(s) falsa del contribuyente, es que este último deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación. De esta manera le vuelve a corresponder al contribuyente probar la veracidad de sus facturas, actividad probatoria que realizará solo después de conocer las impugnaciones concretas del ente fiscalizador.

## **2) Análisis de la Circular N° 60 sobre impugnación al crédito fiscal por facturas falsas.**

Se ha establecido durante la investigación que la carga probatoria no es una actividad exclusiva del contribuyente, sino por el contrario, esta carga es *al menos* compartida por el Servicio al momento que este liquida los documentos presentados por el contribuyente en la fiscalización por ser no fidedignos, y en el caso específico de nuestra investigación, por ser falsas las facturas que respaldan el crédito fiscal del contribuyente.

Para arribar a la conclusión de que la liquidación debe ser fundada dimos una serie de argumentos en el capítulo tercero (*supra* III.2.2), argumentos que a nuestro juicio son perfectamente extrapolables y por tanto aplicables para el caso de las facturas falsas. No obstante lo anterior, hay que agregar otro antecedente que dice relación con la existencia de una Circular



de la Dirección Nacional del Servicio para el caso particular de las facturas falsas: La Circular N° 60 del 2001.

## 2.1 Contenido.

La Circular N° 60 del 2001 instruye sobre *el procedimiento a seguir en caso de detección de facturas falsas, en que no corresponde ejercer, en principio, una acción para perseguir la aplicación de sanciones por delito tributario*<sup>111</sup>. Con esta Circular se complementa el Art. 23 N° 5 del D.L. 825, disposición que en ninguno de sus tres incisos señala la manera concreta de cómo proceder a la impugnación de los créditos fiscales derivados de facturas falsas.<sup>112</sup>

Cabe citar en relación a nuestro tema lo siguiente:

(...) “Debe tenerse presente, en esta materia, que las circunstancias de no ser ubicado el presunto emisor del documento en el domicilio indicado en éste, de ser no concurrente a las notificaciones del Servicio o de encontrarse observado negativamente en los sistemas informáticos que mantiene la administración tributaria, no constituyen, por sí solas, presunciones que justifiquen la calificación de “factura falsa”. *En su caso, para llegar a esta calificación deberán considerarse aquellos elementos en conjunto con otros antecedentes que permitan arribar válidamente a tal conclusión*” (...).

(...) “Si el contribuyente compareciere en alguna de las dos oportunidades previstas en el numeral que antecede, *el fiscalizador asignado al caso procederá a exponer las irregularidades detectadas por las que se ha invocado su comparecencia y, en su caso, la gravedad del ilícito en que se ha incurrido*” (...).

## 2.2 Consecuencias de la Circular respecto al *Onus probandi*.

A partir de la lectura de esta Circular se desprende que no basta ni es suficiente que el Servicio simplemente haga valer la causal factura falsa -contemplada en el inc. 1 del Art. 23 N° 5 del D.L. 825-, sino que además debe fundamentar las razones por las cuales la(s) factura(s) se califican dentro de la causal de privación al crédito fiscal factura falsa.<sup>113</sup> Esto implica una actividad probatoria por parte del Servicio que repercute directamente en la carga de la prueba, ya que el ente fiscalizador al momento de calificar a una factura como falsa debe fundamentar las razones de su impugnación, no bastando y resultando insuficiente la mera impugnación por parte del Servicio hacia el contribuyente.

---

<sup>111</sup> Disponible en <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2001/circu60.htm> (25/05/2007).

<sup>112</sup> Cfr. UGALDE PRIETO, RODRIGO: *Prueba de las Obligaciones tributarias en el Derecho Tributario Chileno*, Op. Cit, pág. 76.

<sup>113</sup> *Loc. Cit.*

Y esta exigencia que se le impone al Servicio de fundamentar las razones por las cuales las facturas se califican de falsas, responde o se debe a una razón lógica, puesto que solamente una vez que el Servicio impugne un crédito fiscal por las facturas falsas que lo sustentan y fundamente debidamente tal causal, podrá el contribuyente asumir de acuerdo al Art. 21 del C.T. la carga probatoria para desvirtuar las impugnaciones del Servicio, ya que mal podría el contribuyente cumplir con tal carga, si no se le hacen saber las razones por las cuales se le impugnan las facturas de sus proveedores.<sup>114</sup>

### **2.3 Recepción de nuestra tesis por la Jurisprudencia.**

En general la jurisprudencia tiende a rechazar la tesis que hemos venido sosteniendo, es decir la tesis consistente en que “cada vez que el Servicio impugne un crédito fiscal por la falsedad de las facturas que lo sustentan, no le basta con invocar la causal factura falsa, sino que además es necesario que el Servicio otorgue razones suficientes y fundamente su impugnación”. A este hecho debemos agregar que la mayoría de la Jurisprudencia hace recaer la carga de la prueba siempre en el contribuyente, tanto en la etapa de fiscalización de los tributos como en el posterior reclamo tributario, sin que el Servicio deba soportar carga probatoria alguna.<sup>115</sup>

A modo de ejemplo podemos citar la *sentencia de la C.S. del 29.03.2004 publicada en la RDJ, Tomo 101, N° 1, Junio 2004, pp. 46 a 48, que resume de manera clara las ideas expuestas anteriormente y que en lo pertinente señala: (...) “El artículo 21 inciso primero del Código Tributario se refiere a la etapa de fiscalización, esto es, de indagación administrativa y hace recaer el peso de la prueba en el contribuyente. Sin embargo el inciso segundo del mismo precepto sienta el mismo principio relativo a la carga de la prueba, en la etapa de reclamación, o sea, en la tramitación jurisdiccional. Ello se advierte de la mera lectura del precepto, según el cual para obtener que se anule o modifique una liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del libro tercero. El mismo principio está recogido en otras disposiciones, pudiendo mencionarse a modo de ejemplo, el Art. 23 N° 5 D.L. sobre I.VA.” (cons. 4°) (...).*

*(...) “Resulta inefectivo que sea el Servicio el que deba acreditar el carácter de no fidedignos de los antecedentes presentados, sino que al revés: Si el Servicio formula la imputación de ser no fidedignos, debe ser el contribuyente el que desvirtúe, mediante los medios de coacción suficientes, tales impugnaciones” (cons. 5°) (...)*

Los argumentos utilizados por la Corte para hacer recaer la carga probatoria siempre en el contribuyente en caso de facturas falsas, son los mismos que revisamos a propósito de la carga de

---

<sup>114</sup> *Loc.Cit.*

<sup>115</sup> En este sentido los fallos de la C.S. 28.06.2006, Soc. Radiodifusora Integral Ltda. c/SII (cons. 16°); 23.11.2004, González Vargas c/SII (cons. 24°), 29.01.2002, Altamirano Salamanca c/SII (cons. 9°) todos disponibles en <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/indice.htm>.

la prueba en el derecho tributario, es decir se recurre a argumentos de tipo formal como el referido a que el Servicio no es parte, al de la naturaleza jurídica de las reclamaciones tributarias o el argumento del tenor literal de la ley, etc.

Por último vale la pena destacar los fallos que aceptan nuestra tesis<sup>116</sup>, como por ejemplo el fallo de la C.A. de Concepción del 05.09.2000, Soc. Agrícola Marta Neira Aguayo y Cía. Ltda. c/SII que en su considerando 5º dispone (...) “Sin embargo, no basta que el Servicio hubiera invocado la disposición legal del Nº 5 del artículo 23, sino que era necesario que indicara en forma precisa y determinada en que caso o casos se encontraban cada una de las facturas impugnadas al contribuyente a fin de que éste pudiera formular una defensa adecuada” (...); o el fallo de la C.A. de San Miguel del 30.05.2001, Carglioni Beraterrechea c/SII que en su considerando 29º sostuvo que (...) “en este procedimiento no se ha probado fehacientemente y con los medios legales pertinentes, por la parte a quien incumbía hacerlo, el cargo de no fidedignos formulados por el Servicio de Impuestos Internos recurrido en relación a las facturas otorgadas” (...). Estos fallos, a pesar de ser minoritarios y de darse a nivel de C.A., según nuestro entender se dirigen en la dirección correcta en el sentido de distribuir la carga probatoria entre el Servicio y el contribuyente. Es de esperar que con la reforma a la Justicia Tributaria la tesis de la distribución del *onus probandi* se consolide, ya que al adquirir expresamente el Servicio la calidad de parte deberá asumir un rol más preponderante en el ámbito probatorio, dejando de ser una actividad exclusiva del contribuyente como ha sido entendido hasta ahora.

### **3) Distinción entre las facturas materialmente falsas e ideológicamente falsas.**

Para finalizar con la presente investigación, resulta necesario revisar si el criterio que adoptamos respecto de la carga de la prueba en el derecho tributario –en general- y en las facturas falsas –en particular-, se aplica de igual manera en las facturas material e ideológicamente falsas, o si por el contrario, es pertinente realizar una diferenciación o aplicar un criterio distinto respecto de ellas.

#### **3.1 Facturas materialmente falsas.**

La Circular Nº 60 del 2001 las define como aquellas en que “se hayan adulterado los elementos físicos que conforman la factura”.

En este tipo de facturas se aplica el criterio ya sostenido, es decir en la etapa de fiscalización le corresponderá al contribuyente probar la veracidad de sus facturas y si el Servicio estima que estas son falsas, deberá realizar tal declaración solamente de manera fundada y otorgando antecedentes ciertos y concretos, para que a partir de dichos antecedentes el

---

<sup>116</sup> Ambos disponibles en <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/indice.htm>.

contribuyente se encuentre en condiciones de desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, trasladándose así nuevamente la carga probatoria al contribuyente.

### 3.2 Facturas ideológicamente falsas.

Nos encontramos ante este tipo de facturas “cuando la materialidad del documento no está adulterada, pero las operaciones que en ella se consignan son mentirosas o inexistentes” según la Circular N° 60 del 2001.

Como dispone la Circular, en este tipo de facturas se sostiene la inexistencia de la operación que sustenta al crédito fiscal, de manera que al impugnarse facturas ideológicamente falsas no se objeta solamente el documento sino que además se cuestiona la conducta o actuación del contribuyente, y al decir que la operación que sustenta es mentirosa o inexistente estamos en presencia de una simulación<sup>117</sup>, ya que existe una confabulación entre el contribuyente emisor u otorgante de la factura “que dice vender”, y el receptor y posterior titular del crédito “que dice comprar o recibir el servicio”.

¿Qué ocurre con la carga de la prueba?

En la fiscalización el *onus probandi* recae en el contribuyente, quien deberá acreditar la veracidad de sus facturas.

Pero al existir simulación, los términos del juicio tributario van a tener ciertas particularidades que difieren en relación a la carga de la prueba en el derecho tributario y en las facturas materialmente falsas. La controversia se iniciará con la liquidación, por diferencias de I.V.A, que se funda en la supuesta inexistencia de la operación de que da cuenta la factura que se objeta. Tal liquidación acarrea consigo una imputación de simulación, ya que lleva implícito el hecho que el contribuyente a quien va dirigida la liquidación se concertó con un tercero –el emisor de la factura-, para simular una operación que jamás se realizó y que no tuvo una existencia real.<sup>118</sup>

Si el contribuyente reclama la liquidación señalando que el hecho imputado no es efectivo –es decir la factura objetada si cuenta de una operación real-, posteriormente se evacuará el informe por parte del fiscalizador y se formularan las observaciones a dicho informe, el tribunal ordenará recibir la causa a prueba siendo el hecho sustancial, pertinente y controvertido: *La efectividad o realidad de la operación que da cuenta la factura objetada.*

---

<sup>117</sup> Cfr. DUMAY PEÑA, ALEJANDRO: *El crédito fiscal ante la factura falsa*, Op. Cit. pp. 21 a 22.

<sup>118</sup> Cfr. DUMAY PEÑA, ALEJANDRO: “Las facturas falsas, el crédito fiscal y la prueba en los reclamos tributarios”, Op. Cit., pág. 20.

¿Sobre quién recae el peso de la prueba en esta situación? ¿Es el contribuyente quién debe acreditar que la operación tuvo una existencia real? ¿O el Servicio es quién deberá demostrar que la factura del contribuyente es –ideológicamente- falsa?

Aplicando los argumentos utilizados en el capítulo tercero de la presente investigación, debemos concluir necesariamente que la impugnación del Servicio a los antecedentes presentados por el contribuyente debe ser fundada. A lo anterior debemos agregar un elemento adicional, que a juicio de la doctrina<sup>119</sup>, produce la diferencia sustancial entre los juicios tributarios en general y las reclamaciones en contra de liquidaciones fundadas en facturas ideológicamente falsas, lo que implica que la determinación del *onus probandi* en estos procesos no puede resolverse exclusivamente de acuerdo a la regla del Art. 21 del C.T.

*Esto se manifiesta en el doble carácter que poseen las liquidaciones dirigidas a objetar facturas ideológicamente falsas: ya que por una parte, estamos ante actos administrativos que persiguen la privación de un crédito fiscal por la causal factura falsa; pero por otra parte, esta liquidación constituiría una demanda que se funda en simulación.*<sup>120</sup> En consecuencia, no estamos en presencia de meras impugnaciones de orden impositivo que incidan exclusivamente en la determinación de la obligación tributaria, sino que se trata de una materia civil previa a la cuestión impositiva, que importa la declaración de nulidad de un acto y que puede tener implicancias de orden penal, en cuanto importa fraude a la ley a través de una conducta constitutiva de delito tributario.<sup>121</sup>

¿Qué consecuencias tiene lo anterior respecto a la carga de la prueba en los reclamos tributarios fundados en facturas ideológicamente falsas?

De lo anterior se deriva una importante consecuencia respecto a la carga de la prueba en las facturas ideológicamente falsas. Ya que aún cuando el tribunal interprete la norma del Art. 21, en el sentido de que esta pone siempre el peso de la prueba en el contribuyente (que como vimos en el capítulo III es la tesis más acogida por la C.S.) respecto de las reclamaciones tributarias en general, tal criterio no podría hacerse extensivo a los casos de liquidaciones que se sustenten en facturas ideológicamente falsas, ya que respecto de estas el *onus probandi* recae en quien alega la simulación, por tanto recaerá por lo general en el Servicio y no en el contribuyente.<sup>122</sup> De esta manera cobra aplicación el principio de acuerdo al cual la simulación debe ser probada, correspondiendo la prueba o acreditación de la simulación a quien la alega, o sea, al Servicio y no al contribuyente.

---

<sup>119</sup> *Ibid.* pág. 23.

<sup>120</sup> Cfr. DUMAY PEÑA, ALEJANDRO: *El crédito fiscal ante la factura falsa*, Op. Cit. pp. 22 a 23.

<sup>121</sup> Cfr. DUMAY PEÑA, ALEJANDRO: “Las facturas falsas, el crédito fiscal y la prueba en los reclamos tributarios”, Op. Cit., pág. 23.

<sup>122</sup> *Loc. Cit.*

## CONCLUSIONES

- El contribuyente de IVA tiene derecho al crédito fiscal por regla general, salvo que sea privado de éste por alguna de las causales taxativas de rechazo (entre las que se encuentra la factura falsa) consagradas en el art. 23 N° 5 del DL 825, esta disposición sólo se limita a enumerar las causales mas no a definir las. Su definición fue llevada a cabo mediante Circulares emitidas por la Dirección Nacional del Servicio, de esta manera se definió a la factura falsa como aquella factura que “en su materialidad o contenido falta a la verdad” (Circular N° 60 del 2001) o como aquella que “falte a la verdad o realidad de los datos contenidos en ella” (Circular N° 93 del 2001). La falsedad que se puede presentar en una factura puede ser de dos tipos, *material* si se han adulterado los elementos físicos o la materialidad de la factura, o *ideológica* si la materialidad del documento no está alterada sino que las operaciones que da cuenta el documento son mentirosas o inexistentes.
- Las Garantías Constitucionales del contribuyente son las encargadas de limitar y legitimar al sistema tributario, en particular son las encargadas de limitar y de legitimar la imposición, modificación, derogación y el cobro de un determinado impuesto. Dentro de estas Garantías se encuentra el Debido Proceso, garantía que es aplicable a todo órgano cualquiera sea su naturaleza incluyendo a los órganos que no ejercen jurisdicción, de manera que, resulta plenamente aplicable a los conflictos jurídicos que se susciten entre el contribuyente y el Servicio, sea en su etapa administrativa o “jurisdiccional”.
- En la actualidad en nuestra Justicia Tributaria no se resguarda la Garantía del debido proceso, decimos esto ya que durante la investigación tuvimos la oportunidad de observar la situación en que se encuentran los contribuyentes respecto a esta garantía, y concluimos que en nuestro ordenamiento jurídico-tributario no existe un juez independiente e imparcial que cautele sus intereses, además observamos que no se respetan los principios de igualdad de las partes litigantes y el de contradictoriedad o bilateralidad de la audiencia. Esto último tiene incidencia en la carga de la prueba, ya que se trata de nociones íntimamente relacionadas con una distribución equitativa y no unilateral del peso probatorio, y en el caso que estuviesen efectivamente garantizadas, permitirían salvaguardar al contribuyente evitando que el *onus probandi* se mantenga como una actividad privativa de él. Es de esperar que con la reforma a la Justicia tributaria, en particular cuando el Servicio sea reconocido expresamente como parte, la situación cambie para resguardar así de manera definitiva a los contribuyentes.
- El Art. 21 del Código Tributario es el encargado de regular la carga de la prueba en materia tributaria, tanto en la etapa de fiscalización como en el posterior reclamo. Esta

disposición regula exclusivamente el *onus probandi* en el ámbito de la prueba de las obligaciones tributarias, por lo tanto resulta plenamente aplicable al IVA y en particular para el caso de las facturas falsas, en cambio no se aplica a otros campos del derecho tributario como por ejemplo: derecho infraccional tributario o penal tributario. En cuanto a la relación existente entre este art. y el 1698 del C.C., adherimos a la doctrina que estima que ambas disposiciones encierran una misma lógica jurídica y que la primera desarrolla los principios contenidos en la segunda.

- Es común que a partir del tenor del Art. 21 se sostenga la tesis que el *onus probandi* recae siempre en el contribuyente, tanto en la etapa administrativa como jurisdiccional del reclamo tributario. Puede que en muchas ocasiones efectivamente el peso de la prueba recaiga en el contribuyente, sin embargo a nuestro entender el problema se encuentra en los fundamentos que otorga la Corte para respaldar tal tesis, argumentos que se caracterizan por ser de tipo meramente formal, y que se olvidan de la distinción que realiza el art. en relación a la carga de la prueba en las distintas etapas del accertamiento tributario: fiscalización y reclamo. En virtud de lo anterior, es que ya no podemos asumir *a priori* el postulado que es el contribuyente quién debe probar siempre la veracidad de sus documentos, en especial de sus facturas, sino que es necesario diferenciar en que etapa de determinación de los impuestos nos encontramos en relación a la carga de la prueba.
- De este modo en la etapa de fiscalización, según el inciso primero del art. 21, la carga probatoria recae efectivamente en el contribuyente quién deberá probar con sus facturas la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto. Si el Servicio estima que la(s) factura(s) son falsas, procederá a impugnar el crédito fiscal de manera fundada, no bastando la mera impugnación sino que además el organismo fiscalizador debe otorgar antecedentes concretos y suficientes que acompañen la objeción del crédito.
- El hecho que el Servicio al momento de impugnar una factura falsa deba fundamentar las razones de su rechazo, si implica un cambio de criterio respecto a la carga de la prueba, ya que al fundamentar su impugnación deja a un lado la pasividad probatoria que tuvo en la etapa de fiscalización para asumir un rol más activo, rol que implica acompañar con antecedentes suficientes la objeción al crédito fiscal de un contribuyente en razón del carácter falso de alguna de sus facturas. Solamente después de conocer las impugnaciones concretas del ente fiscalizador, le vuelve a corresponder al contribuyente probar la veracidad de sus facturas, ya que este último deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio en el reclamo tributario.

- De esta manera rechazamos la hipótesis sustentada al comienzo de la investigación, puesto que el hecho que el Servicio impugne fundadamente un crédito fiscal en razón a la factura falsa que lo sustenta, implica una actividad probatoria al menos compartida entre el organismo fiscalizador y el contribuyente, dejando de ser una actividad exclusiva de este último. Así el *onus probandi* en el juicio tributario puede recaer indistintamente en el Servicio o en el contribuyente, dependiendo de los términos en que se plantee la controversia y de las situaciones de hecho del caso concreto, pero nunca puede convertirse en una actividad que le competa exclusivamente a una de las dos partes de la contienda, como ocurre hoy en día con los contribuyentes en general y del IVA en particular.
- Somos de la opinión que la distribución del peso probatorio se verá reforzado cuando entre en vigencia la reforma al código tributario, en particular, a partir de la consagración expresa de la calidad de parte del Servicio en el procedimiento de reclamo. Al ser considerado el Servicio parte del procedimiento deberá cumplir con todas las cargas y obligaciones inherentes a esta calidad jurídica, así por ejemplo, deberá probar todas las pretensiones que formule, de manera tal que cada vez que impugne el crédito fiscal de un contribuyente a propósito del supuesto carácter falso de sus facturas, deberá necesariamente probar tal acción, siendo insuficiente la mera impugnación para trasladar el peso de la prueba al contribuyente.
- El único caso en que existe un criterio distinto de distribución del *onus probandi* se da en las facturas ideológicamente falsas, ya que al contener estas facturas operaciones mentirosas o inexistentes se cuestiona la actuación del contribuyente emisor y receptor del documento, y la liquidación dirigida en contra de este tipo de factura tiene un doble carácter: por un lado sigue siendo un acto administrativo que busca la privación de un crédito fiscal, pero a su vez, constituiría una demanda fundada en simulación. Y es en relación a esto último que cobra importancia el principio que la simulación debe acreditarla quien la alega, principio que influye en la carga de la prueba, puesto que en la generalidad de los casos quién la alegue será el Servicio y por lo tanto el *onus probandi* recaerá en el.



## BIBLIOGRAFÍA.

### a) Libros y apuntes.

- ABUNDIO PÉREZ, RODRIGO: *Manual de Código Tributario*, Cuarta Edición, Editorial LexisNexis, Santiago, 2006.
- ALBORNOZ ROBERTSON, JUAN: “Impuesto al valor agregado”, en *apuntes de clases Derecho Tributario*, UACH, Valdivia, 2006.
- BABRA LYON, SEBASTIÁN: *Teoría de la prueba de las obligaciones tributarias*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1962.
- BORDALÍ SALAMANCA, ANDRÉS: *Apuntes de clases Derecho Procesal I*, UACH, Valdivia, 2004.
- CASARINO VITERBO, MARIO: *Manual de Derecho Procesal. Derecho Procesal Civil*, Tomo IV, Editorial Jurídica, Santiago, 1997.
- COUTURE, EDUARDO: *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, Tercera Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1990.
- DEVIS ECHANDÍA, HERNANDO: *Teoría General de la Prueba Judicial*, Tomo 1, Editorial Zavalia, Buenos Aires, 1988.
- DUMAY PEÑA, ALEJANDRO: *El crédito fiscal ante la factura falsa*, Editorial Jurídica Conosur, Santiago, 2000.
- UGALDE PRIETO, RODRIGO: *Prueba de las obligaciones Tributarias en el Derecho Chileno*, Editorial LexisNexis, Santiago, 2004.
- ZAVALA ORTIZ, JOSÉ LUÍS: *Manual de Derecho Tributario*, Tercera Edición, Editorial Jurídica Conosur Ltda., Santiago, 2001.
- ZAVALA ORTIZ, JOSÉ LUÍS: *Facturas falsas*, Editorial PuntoLex, Santiago, 2006.

### b) Revistas y tesis.

- ALLIENDE CARRANZA, CAUPOLICÁN: “La prueba en el procedimiento tributario”, en *Memoria de Prueba Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales*, Universidad de Chile, 1992.
- ALVARADO VELLOSO, ADOLFO: “El debido proceso”, en *Revista Gaceta Jurídica*, Año XIV, 1989.
- ARANCIBIA MATTAR, JAIME: “Los tribunales tributarios como comisiones especiales. Una lectura del código tributario a la luz de la Constitución”, en *Revista Ius Publicum*, Universidad Santo Tomás, N° 8, 2002.
- CAROCCA PÉREZ, ALEX: “El debido proceso en el ordenamiento jurídico chileno y en el nuevo Código Procesal Penal”, en *Ius et Praxis*, N° 1, 1999.

- DUMAY PEÑA, ALEJANDRO: “Interpretación de la Excma. Corte Suprema a las normas legales que regulan los requisitos del crédito fiscal en el IVA”, en *Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales*, Tomo XCIV, 1997.
- DUMAY PEÑA, ALEJANDRO: “La facturas falsas, el crédito fiscal y la prueba en los reclamos tributarios”, en *Gaceta Jurídica*, N° 223, 1999.
- DUMAY PEÑA, ALEJANDRO, “Privación de crédito fiscal IVA por inexistencia de las operaciones”, en *Revista de Actualidad Jurídica*, Universidad del Desarrollo, N° 8, Julio 2003.
- DUMAY PEÑA, ALEJANDRO: “La carga de la prueba en las reclamaciones tributarias”, en [www.derechotributario.cl](http://www.derechotributario.cl) (15/05/2007).
- FELIÚ SEGOVIA, OLGA: “Principios Constitucionales y su aplicación en materia de Justicia Tributaria en Chile”, en *Revista de Derecho de la Universidad Finis Terrae*, Año IV, N° 4, 2000.
- FERNÁNDEZ SEGADO, FRANCISCO: “El derecho a la jurisdicción y las garantías del proceso debido en el ordenamiento constitucional español”, en *Ius et praxis*, N° 1, 1999.
- FIGUEROA VELASCO, PATRICIO: “El Estado de Derecho y la Justicia Tributaria”, en *Revista de Actualidad Jurídica*, Universidad del Desarrollo, N° 5, Enero 2002.
- GORZIGLIA BALBI, ARNALDO: “La necesidad de una justicia tributaria independiente”, en *Revista de Derecho de la Universidad Finis Terrae*, Año IV, N° 4, 2000.
- MASBERNAT MUÑOZ, PATRICIO: “Garantías Constitucionales del Contribuyente: Crítica al enfoque de la doctrina nacional”, en *Revista Ius et Praxis* (on line), Vol. 8, N° 2, Talca, 2002, disponible en [http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0718-00122002000200010&lng=es&nrm=iso](http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122002000200010&lng=es&nrm=iso).
- MORALES ROBLES, EDUARDO: “La Justicia Tributaria”, en *Revista de Derecho de la Universidad Finis Terrae*, Año III, N° 3, 1999.
- PALACIOS GÓMEZ, GALVARINO: “La Garantía Constitucional del racional y justo proceso”, en *Revista Gaceta Jurídica*, N° 84, 1992, pág. 3.
- RENCORET ORREGO, ERNESTO: “Cuestiones procesales. Prueba en materia tributaria”, en *Revista de Derecho Universidad Adolfo Ibáñez*, N° 1, 2004.
- ROMERO SEGUEL, ALEJANDRO: “La independencia e imparcialidad en la justicia arbitral”, [http://www.camsantiago.com/html/archivos/espanol/articulos/Recusacion\\_Alejandro\\_Romero.doc](http://www.camsantiago.com/html/archivos/espanol/articulos/Recusacion_Alejandro_Romero.doc)
- SAFFIE GÁTICA, FRANCISCO: “Cuestiones procesales. Prueba en materia tributaria”, en *Revista de Derecho Universidad Adolfo Ibáñez*, N° 2, 2005.
- TAPIA, JAVIER: “Bases para un debido proceso tributario: tres teorías acerca de la relación entre el estado y los contribuyentes”, en *Revista Chilena de Derecho*, PUC, Vol. 32, N° 2, 2005.

- TAVOLARI OLIVEROS, RAÚL: “Variaciones sobre la prueba en el proceso”, en *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, Tomo XCV, N° 2, 1998.
- UGALDE PRIETO, RODRIGO: “Reforma a la Justicia Tributaria”, en *Revista Actualidad Jurídica*, Universidad del Desarrollo, N° 5, Enero 2002.
- VARAS, PAULINO Y MOHOR, SALVADOR: “Acerca de la Constitucionalidad de la Delegación de Facultades Jurisdiccionales por los Directores Regionales del Servicio de impuestos internos”, en *Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso*, Tomo XVIII, 1997.
- VARGAS DELGADO, IRIS: “La garantía del justo y racional procedimiento en la jurisdicción tributaria”, en *Revista Chilena de Derecho*, PUC, Vol. 25, N° 3, 1998.

**c) Otra literatura relevante. (Consultada pero no citada).**

- A. A. V. V., *Excelentísima Corte Suprema: Fallos Legislación Tributaria. Facturas falsas*. Edición especial, Santiago, 1983.
- ANINAT URETA, EDUARDO: “La potestad Tributaria del Estado”, en *Revista de Derecho Público*, Universidad de Chile, Vol. 62, Santiago, 2000.
- BORDALÍ, ANDRÉS Y FERRADA, JUAN CARLOS: “Las facultades juzgadoras de la administración: Una involución en relación al principio clásico de la división de poderes”, en *Revista de Derecho Universidad Austral de Chile*, Vol. XII, 2002.
- BORDALÍ SALAMANCA, ANDRÉS: “Sentencia de Inaplicabilidad Sobre la Inconstitucionalidad del Juez Tributario” (Corte Suprema), en *Revista de Derecho Universidad Austral de Chile*, Vol. XVII, diciembre 2004.
- DE LA BARRA, FRANCISCO Y MORALES, EDUARDO: “Una Alternativa de Tribunales Tributarios”, en *Revista de Derecho Universidad Finis Terrae*, N° 4, 2000.
- GARCÍA ESCOBAR, JAIME: “Proyecto de ley de Tribunales Tributarios”, en *Revista Actualidad Jurídica*, Universidad del Desarrollo, N° 14, Julio 2006.
- IBACETA MEDINA, DAVID Y MEZA ENCINA, BÁRBARA: “Legalidad en la imposición de tributos. Una mirada Constitucional”, en *Revista de Derecho Público Universidad de Chile*, Vol. 66, 2004.
- MARTÍNEZ ESTAY, JOSÉ IGNACIO: “Jurisprudencia Comentada: La supremacía de la Constitución y los derechos fundamentales de los contribuyentes”, en *Revista Chilena de Derecho PUC*, Vol. XXVI, año 1999.
- MATHEUS LÓPEZ, CARLOS ALBERTO: “Reflexiones en torno a la función y objeto de la prueba”, en *Revista de Derecho Universidad Austral de Chile*, Vol. XIV, Julio, 2003.
- MICHELLE, GIAN: *La carga de la prueba*, Editorial Temis, Bogotá, 2004.
- MOYA GONZÁLEZ, LUÍS: “Tribunales Tributarios”, en *Revista Derecho Universidad Mayor*, Año III, N°3, Octubre 2004.

- PEÑA TORRES, MARISOL: “Aspectos Constitucionales del Sistema de Justicia Tributaria en Chile”, en *Revista de Derecho Universidad Finis Terrae*, N° 4, año 2000.
- PIERRY, PEDRO: “Tribunales Contencioso-Administrativos”. *Revista de Derecho Consejo de Defensa del Estado*, Año I, N° 2, 2000.
- PROKURICA, BALDO: “La justicia Tributaria y el Pacto de San José de Costa Rica”, en *Revista de Derecho Universidad Finis Terrae*, N° 4, año 2000.
- RENCORET ORREGO, ERNESTO: “Facturas falsas”, en *Revista de Derecho Universidad Adolfo Ibáñez*, N° 1, año 2004.
- RIBERA NEUMANN, TEODORO: “La potestad Tributaria del Estado”, ambas en *Revista de Derecho Público*, Universidad de Chile, Vol. 62, Santiago, 2000.
- RIOSECO, E., “Ley 19.983 regula la transferencia y otorga mérito ejecutivo a la copia de la factura”, en *Actualidad Jurídica*, en *Revista de Derecho Universidad del Desarrollo*, N° 12, Julio 2005.
- ROSENBERG, LEO: *La carga de la prueba*, Segunda Edición, Buenos Aires, 2002.
- SOTO KLOSS, EDUARDO: “Los llamados tribunales tributarios: ¿Son propiamente tribunales?”, en *Gaceta Jurídica*, N° 263, Mayo, 2002.
- TARUFFO, MICHELE: *La prueba de los Hechos*, Editorial Trotta, Madrid, 2002.
- UGALDE PRIETO, RODRIGO: *El recurso de protección en materia tributaria*, Editorial Jurídica Conosur Ltda., Santiago, 1993.

**d) Circulares.**

- *Circular N° 65 de 1999*: relativa a los principios para la coordinación entre las áreas que efectúan labores de fiscalización y los tribunales tributarios, disponible en <http://www.sii.cl/documentos/circulares/1999/circu65.htm>
- *Circular N° 8 del 2000*: relativa a instrucciones sobre fiscalización de inversiones, gastos y desembolsos, disponible en <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2000/circu08.htm>
- *Circular N° 60 del 2001*: instruye sobre el procedimiento a seguir en caso de detección de facturas falsas, en que no corresponde ejercer, en principio, una acción para perseguir la aplicación de sanciones por delito tributario, disponible en <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2001/circu60.htm>
- *Circular N° 93 del 2001*: actualiza instrucciones sobre procedimientos que deben observarse en caso de detectarse documentos que no dan derecho a crédito fiscal, disponible en <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2001/circu93.htm>
- *Circular N° 41 del 2006*: relativa a los derechos de los contribuyentes en sus relaciones y procedimientos ante el servicio de impuestos internos, disponible en <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2006/circu41.htm>

**f) Jurisprudencia.**

- Gaceta Jurídica.
- Revista del Consejo de Defensa del Estado.
- Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales.
- Revista Fallos del mes.
- <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/indice.htm>