

“Nuevas reglas sobre la prueba y la fundamentación de las sentencias en el juicio tributario. Análisis del nuevo texto del inciso 4 del art. 132 del C.T. y del nuevo inciso 13 del mismo precepto legal, en relación con los nuevos textos de los arts. 140, 144 y 145 del C.T.”

Tesina presentada ante la Facultad de Derecho de la Universidad del Desarrollo para optar al grado académico de Magíster en Derecho de la Empresa.

AUTOR: RICARDO LIRIO IGNACIO PÉREZ AHUMADA

PROFESOR GUÍA: RODRIGO UGALDE PRIETO

Abril 2021  
Concepción

En agradecimiento a mis amados padres Ricardo y Faviola. Por su amor y apoyo incondicional.

## 1 INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo se expondrán los principales cambios que sufrió el sistema probatorio en el procedimiento general de reclamación. Se realizará un recorrido por las modificaciones que sufrieron la carga probatoria, la derogación de la inadmisibilidad probatoria, la nueva exigencia que recae en el juez de expresar en la sentencia el razonamiento lógico y jurídico para alcanzar su convicción y las modificaciones en el sistema recursivo que implican la incorporación de nuevos recursos en el procedimiento.

## 2 LA CARGA PROBATORIA EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO DE RECLAMACIÓN EN LA REFORMA DE MODERNIZACIÓN TRIBUTARIA

### 2.1 La carga probatoria y su importancia en el proceso.

Para ir dilucidando esta importante institución es esencial identificar qué entendemos por “*onus probandi*”, que podemos conceptualizar como “la necesidad de las partes de establecer los hechos que constituyen el supuesto de la norma que invocan a su favor y, en caso necesario, la de probar su existencia”<sup>1</sup>, otro concepto nos entrega el profesor PEÑAILILLO, señalando al respecto que, “se entiende por *onus probandi* o peso de la prueba la necesidad en que se encuentra un litigante o interesado, de probar los hechos o actos que son el fundamento de su pretensión”<sup>2</sup>. Cabe agregar que, se entiende en sentido formal que tiene por objeto informar, los hechos que las partes tendrán que probar para aumentar sus expectativas de una sentencia favorable a sus pretensiones o resistencias<sup>3</sup>. Se comprende una especie de gravamen jurídico que se someten las partes del proceso, tendiente a la obtención de resultados en la forma y en el tiempo establecido por éste.<sup>4</sup> Por lo expuesto se justifica que, en materias sustantivas civiles o de Derecho común sean las partes quienes aportan las pruebas por regla general. Reservándose a ellas la facultad de disponer de la fase probatoria.<sup>5</sup>

Al respecto RIOSECO nos expone que “es mucha la importancia práctica de saber sobre quién recae en el juicio, la obligación de producir la prueba respecto de los hechos controvertidos, (...) si quien es llamado a probar no lo hace, su acción, excepción o alegación será desestimada en definitiva y porque probar es difícil, ya que hay que escoger el medio más eficaz y demostrar el hecho con todas sus características convenientes. Los

---

<sup>1</sup> Alessandri R. Arturo, *Tratado de Derecho Civil*, Editorial Jurídica de Chile, 2011, pp. 419-ss.

<sup>2</sup> PEÑAILILLO A. Daniel, *La prueba en materia sustantiva civil*, Editorial Jurídica de Chile, 1989, pág. 51.

<sup>3</sup> HUNTER A. Iván, *Rol del juez: Prueba y proceso*, Editorial DER, 2020 p. 422. en referencia a su vez de FERNÁNDEZ L. Mercedes, *La Carga de la Prueba en la Práctica Judicial Civil*, Editorial La Ley, 2006, p. 75.

<sup>4</sup> DEL PADRE T. Fabiana, *La prueba en el Derecho Tributario*, Editorial ARA, 2011 p. 358.

<sup>5</sup> PEÑAILILLO A. Daniel, *Ob. Cit.*, pp. 45-66)

hechos son oscuros, revisten graduaciones y matices difíciles de establecer muchas veces. En otras oportunidades, los medios de prueba son escasos, dudosos o contradictorios”<sup>6</sup>

Siguiendo la teoría normativa de ROSEMBERG explicada por CERDA SAN MARTIN, enmarcada dentro de la esquematización que realizó este último, en la cual identificó diversos criterios de determinación de distribución del deber de probar en un litigio. Pareciera que la teoría seguida por el legislador en materia de la carga probatoria tributaria, es aquella que “prescinde del carácter que asuman las partes en el proceso, así como de la categoría o naturaleza de los hechos afirmados por las partes, para apoyarse en la norma jurídica: cada parte soporta la carga de la prueba sobre la existencia de los presupuestos de las normas sin cuya aplicación no puede tener éxito su pretensión, es decir que cada parte debe afirmar y probar los presupuestos de las normas que le son favorables”<sup>7</sup>. Sobre todo, si tenemos en consideración que desde antes que se considerara parte al Servicio de Impuestos Internos en el procedimiento general de reclamación, ya existían fallos que lo obligaban a probar las pretensiones perseguidas, en concordancia con la función informativa de la carga formal de la prueba, que hace referencia gran parte de la doctrina.<sup>8</sup>

Que complementando con PEÑAILILLO que fundamentaba“(…) para la determinación del peso de la prueba debe considerarse no solamente la posición procesal de los litigantes y el hecho aislado objeto de la prueba, sino, fundamentalmente, el efecto jurídico que se persigue con el hecho en relación con la norma jurídica que deberá aplicarse, (…) debe examinarse, pues la substancial posición de cada parte, en cuanto a qué resultado pretende, con qué hecho sostiene, el cual será el presupuesto de la norma que se aplicará. (…) a cada parte le corresponde probar los hechos que sirven de presupuesto a la norma que consagra el efecto jurídico perseguido por ella, cualquiera que sea su posición procesal”<sup>9</sup>.

Por eso que las reglas que alteren o modifiquen la carga de probar constituyen auténticas reglas de juicio o decisión, que proporcionan al juez el criterio normativo para decidir cuando él mismo no alcanza la convicción sobre los hechos alegados por las partes.<sup>10</sup> Fijando las consecuencias de la falta de las pruebas de los hechos (sentido material de la carga de la prueba). Como decía ROSEMBERG, “la teoría de la carga de

---

<sup>6</sup> RIOSECO E. Emilio, “Nociones sobre la teoría de la prueba”, Revista de Derecho de la Universidad de Concepción, N° 74, 1950, pág. 301.

<sup>7</sup> CERDA S. Daniel, *Elementos fundamentales de la actividad probatoria*, Editorial Librotecnia, 2010, p.129. Citado en: IBARRA A. Daniel, *Sobre las leyes reguladoras de la prueba en el procedimiento general de reclamaciones*, Editorial Thomson Reuters, Vol. 5 y 6, 2019, p. 110).

<sup>8</sup> HUNTER A. Iván, Ob. Cit., p. 422. En el mismo sentido: MONTERO A. Juan, *La prueba en el proceso civil*, Editorial Thomson Reuters Civitas, 2005, p.127.

<sup>9</sup> PEÑAILILLO A. Daniel, Ob. Cit., pp. 54 y 55.

<sup>10</sup> GASCÓN A. Marina, *Los hechos en el derecho: Bases argumentales de la prueba*, Segunda edición, Editorial Marcial Pons, 2004, pp. 186 y 187.

la prueba es la teoría de las consecuencias de la falta de la prueba”<sup>11</sup>. Y en el mismo tenor MATURANA BAEZA, agrega que “como se ve, estas normas no tienen relación con problemas epistemológicos, ni con la verdad. Simplemente nos proveen de un criterio normativo, una regla de decisión que nos señala que hacer cuando no se ha podido establecer ni la verdad ni la falsedad de un enunciado probatorio”.<sup>12</sup>

Aunque cabe señalar que, si bien se dirigen al juez, también sirven indirectamente para indicar a las partes las expectativas si no logran probar los hechos base de sus pretensiones. Permitiéndoles a ellas determinar qué decisión deberán soportar en caso de que no logren probar los hechos base de sus pretensiones.<sup>13</sup>

2.2 La tesis tradicional de la carga probatoria en el procedimiento de reclamación tributaria. Teoría imperante previo a la reforma de modernización tributaria introducida por la Ley N° 21.210.

Esta postura denominada tradicional, planteaba que “el onus probandi en materia tributaria es exclusivo del contribuyente, a quien toca desvirtuar los hechos afirmados en la liquidación por la autoridad administrativa, las imputaciones que realice a su respecto el SII y sus fiscalizadores, en relación con sus mismas actividades, y, por cierto, acreditar sus propias afirmaciones realizadas en el reclamo a través de la contabilidad o documentación soportante.”<sup>14</sup> Y esto se veía reflejado en los fallos nuestro Tribunal Supremo en reiteradas oportunidades,<sup>15</sup> en las cuales se sostuvo que el peso de la prueba en el procedimiento general de reclamación tributaria correspondía al contribuyente.

Y aquello tenía una enorme repercusión en el procedimiento, tal como señalaba TARUFFO, “quien tenga la carga de la prueba es el que debe soportar los efectos negativos de la falta o de la insuficiencia en la liberación de ella.”<sup>16</sup>

Esta postura o teoría tradicional, fue ampliamente criticada por nuestra doctrina por ser considerada legalista y drástica. Sin embargo, pese a la crítica doctrinaria, fue inamovible a lo largo de los años, siendo su principal fundamento lo dispuesto en el art.

---

<sup>11</sup> MONTERO A. Juan, Ob. Cit., pp. 87-88. Cita extraída de: MATURANA B. Javier, *La Sana Crítica*, Editorial Thomson Reuters, 2014, p. 64.

<sup>12</sup> MATURANA B. Javier, Ob. Cit., p. 65.

<sup>13</sup> *Ibidem*

<sup>14</sup> WAHN P. Werner, *La prueba en el derecho tributario: Reflexiones desde la perspectiva de sus principios estructurales*, Universidad de Concepción, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, 2014, p. 117. Disponible en: <http://repositorio.udec.cl/jspui/handle/11594/1662> (29-04-21)

<sup>15</sup> C. Sup., Rec. Casación fondo, rol N° 1334-2000 (18-10-2000); C. Sup., Rec. Casación fondo, rol N° 1308- 2004 (06-12-2004); C. Sup., Rec. Casación forma y fondo, rol N° 5090- 2005 (30-08-2006); C.Sup., Rec. Casación fondo, rol N° 24739-2015 (05-09-2016); C.Sup., Rec. Casación fondo, rol N° 3479-2009 (17-05-2011); C.Sup., Rec. Casación fondo, rol N° 5719-2017 (10-12-2018). Citada en: IBARRA A. Daniel, Ob. Cit., pp. 112 y 113.

<sup>16</sup> TARUFFO, Michele, *La prueba de los hechos*, traducción de Jordi Ferrer Beltrán, Editorial Trotta, 2002, p. 146.

21 de Código Tributario, sumado a la interpretación administrativa y judicial que se había hecho de la norma, entre otros argumentos.<sup>17</sup>

Esta teoría fue superada luego de la entrada en vigor de la reforma de modernización tributaria Ley N° 21.210, que busca zanjar la discusión en cuanto a la interpretación del artículo mencionado.

### 2.3 ¿Significa un cambio de paradigma la regulación de la carga probatoria en la Ley N° 21.210?

Fue una discusión bastante abundada la que se desarrolló durante los años previos a la reforma de modernización tributaria. Nuestra doctrina nacional<sup>18</sup> fue quien encabezó las críticas a la confusa regulación al respecto y a su vez planteó diversas soluciones que dieron respuesta a las entonces reglas vigentes, difusas en materia del onus probandi en el Código Tributario, además, se manifestaba que asignarle la prueba al contribuyente podría implicarle a este, en ocasiones, la carga de acreditar hechos negativos indeterminados.

Sin embargo, como adelantamos, las modificaciones que introdujo la reforma de modernización tributaria Ley N° 21.210, en especial, el nuevo texto del artículo 132 del Código Tributario que incorporó en el inciso cuarto, la siguiente obligación: “El Servicio y el contribuyente deberán acreditar sus respectivas pretensiones dentro del procedimiento.” Vino a proyectar luz por parte del legislador respecto de las interpretaciones que existían respecto de la distribución de la carga probatoria en el procedimiento general de reclamación, poniéndole fin a la teoría tradicional que esbozamos brevemente en el apartado anterior, implicando una distribución nivelada de la carga probatoria, en concordancia con la función publicística del procedimiento tributario en el que prevalecen elementos de interés objetivo referentes a las necesidades financieras del Estado, la justicia distributiva de las cargas públicas y a la igualdad de los ciudadanos en materia de impuestos<sup>19</sup>.

El Servicio de Impuestos Internos haciendo resonancia de las modificaciones realizadas a este respecto en la circular N° 12, de fecha 17 de febrero del presente año,

---

<sup>17</sup> Otro argumento que sustentaba esta postura lo encontramos en la negativa de considerar como parte (procesal) al SII. Cuestión que fue zanjada totalmente con la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322, publicada en el Diario Oficial el 27 de enero del año 2009. En este sentido: WAHN P. Werner, Ob. Cit., p. 119.

<sup>18</sup> VARGAS V. Manuel, *Obligación civil y obligación tributaria*, Editorial Jurídica Conosur, 1987, p. 77; UGALDE P. Rodrigo, *Prueba de las Obligaciones Tributarias en el Derecho Chileno*, Editorial Lexis Nexis, 2004 (impreso el año 2006), pp. 1-13; BABRA L. Sebastián, *Teoría de la Prueba de las Obligaciones Tributarias*, Editorial Jurídica de Chile, 1962, pp. 30 y ss. Citados en: IBARRA A. Daniel, Ob. Cit., p. 116.

<sup>19</sup> RODRÍGUEZ L. María, *La prueba en el Derecho Tributario*, Editorial Aranzadi, 2007. Citado en: WAHN P. Werner, Ob. Cit., pp. 126-127.

expone: “(...) esta incorporación tiene por objeto reforzar el debido proceso en materia tributaria, asemejándose así la carga de la prueba a las reglas generales del ordenamiento jurídico.” -Consideración que comparto y como veremos en el desarrollo del presente trabajo, fue uno de los principios que más se tuvo en consideración, en la reciente reforma tributaria-.

El legislador decide en esta ocasión ser claro y zanjar las interpretaciones, referente a la distribución del onus probandi en el procedimiento general de reclamación tributaria<sup>20</sup>. Cual fuera una de las principales críticas que existían al respecto, como señalamos anteriormente. Puesto que, la anterior regulación dejaba abierto a interpretación la distribución de la carga de probar, permitiendo nacer diversas interpretaciones que buscaban dar respuesta en este punto, principalmente en base a la interpretación del artículo 21 del Código Tributario. Artículo que fue terreno fértil para dar cabida a múltiples interpretaciones en las que discurrió nuestros tribunales y doctrina naciones. Y que es del caso señalar, no sufrió ninguna modificación en lo relativo al tema en cuestión.

Principalmente figuraban dos posturas al respecto, una por su parte, planteando respecto del artículo 21 una función reguladora de la forma y medios de que puede valerse el contribuyente para acreditar la verdad de su declaración ante la administración, además la actitud del Servicio frente a la prueba rendida. Y, en segundo lugar, la postura que al mismo artículo no le atribuía la calidad de norma reguladora relativa a la carga de la prueba en el juicio tributario<sup>21</sup>, esto incluso amparado en la historia fidedigna del artículo 21 del D.F.L N° 190 -que en la parte que nos interesa se mantiene idéntico- en cuanto advierte LABRA LYON que “según expone, la Dirección General de Impuestos Internos de la época adhirió a la opinión de que el artículo 21 del D.F.L. N° 190, del año 1960, regulaba el peso de la prueba, haciéndolo recaer en el contribuyente; no obstante, señala, “en el anterior proyecto de Código tributario, el párrafo que contenía la disposición aludida (art. 318) hacía mención en su epígrafe al ‘peso de la prueba’. La comisión revisora de dicho proyecto y elaboradora del definitivo acordó, a propósito del miembro de ella Sr. Cordero, modificar el epígrafe del actual párrafo 3 del título I: ‘disposiciones varias’, eliminando 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, (...) quienes son de opinión de que la cuestión del ‘onus probandi’ de las obligaciones tributarias, está resuelta, en defecto de normas especiales tributarias, por la regla de

---

<sup>20</sup> A mayor abundamiento, en relación a una diversa técnica legislativa para solucionar obstáculos procesales, nos plantea GIRARD, “En algunos casos, los obstáculos procesales en materia probatoria pueden reducirse introduciendo requisitos específicos sobre cuál de las partes ha de probar los elementos del caso (requisitos sobre la carga de la prueba)”. GIRARD, Fabien, *Essai sur la preuve dans son environnement culturel*, Editorial PUAM, 2013, p. 26. Citado en: PÉREZ R. Álvaro, “La flexibilidad probatoria: En especial el dilema sobre la carga de la prueba” en SANTIBÁÑEZ T. María (editor), *La Prueba en Los Procedimientos: VII Jornadas Nacionales de Derecho Procesal*, Editorial Thomson Reuters, 2019, p. 105.

<sup>21</sup> IBARRA A. Daniel, *Ob. Cit.*, p. 119.

Derecho Común contenida en el Código Civil (art. 1698), aplicable supletoriamente (art. 2º C.T.)”<sup>22</sup>

Por lo que, respondiendo a la pregunta que inicia este acápite. Si estamos frente a un cambio sustancial o un nuevo paradigma, en donde no interfiere la interpretación de la norma o la necesidad de recurrir a otro cuerpo normativo para definir la distribución probatoria en el procedimiento tributario de reclamación.

#### 2.4 Críticas a la nueva normativa referente a la carga probatoria en el procedimiento general de reclamación.

La principal crítica que podemos realizar a la actual regulación de la carga probatoria a este respecto es que si bien, el Servicio de Impuestos Internos se verá obligado a sostener una actividad probatoria, tendiente a acreditar sus pretensiones en el procedimiento general de reclamación tributaria, asemejando así la carga de la prueba a las reglas generales del ordenamiento jurídico. Deja subsistente el art. 21 del código del ramo, que si confrontamos con la nueva regulación en cuanto a la carga probatoria resulta contradictoria en un principio. Crítica que podemos visibilizar en el voto en contra del ministro Sr. Kunsemuller, en un reciente fallo de la Corte Suprema, en que, a propósito de un recurso de casación en el fondo en contra de la sentencia de segunda instancia, que guarda relación con el exceso del pago por regalías hacia el exterior, señala: “(...) 5º. Que, en las circunstancias expuestas, resulta contradictorio y carente de racionalidad exigirle al contribuyente que pruebe ante el Servicio lo que este organismo debe verificar por imperativo legal, incluso de oficio. Resulta evidente que ante la norma que le impone el deber en cuestión, debe ceder y considerarse inaplicable lo previsto en el artículo 21 del Código Tributario de manera general, estando consagrada en nuestro ordenamiento la prevalencia de las reglas especiales, establecidas para resolver sobre casos determinados. ¿Cómo se explicaría la convivencia de dos preceptos legales que sobre una misma materia imponen dos cargas probatorias que, por radicarse en actores que sostienen tesis opuestas y exigir, por ende, distintos impulsos procesales, resultan inconciliables entre sí?”<sup>23</sup>

Materia a la que se refirió el SII finalmente en su circular N° 12, de fecha 17 de febrero de 2021, en el punto 3.1.4: “En consecuencia, le corresponderá al Servicio, en su calidad de parte en el respectivo procedimiento de reclamo, acreditar sus pretensiones, lo cual significa que éste deberá acreditar por los medios de prueba que resulten pertinentes, aquellos hechos que resulten necesarios para sostener la efectividad de sus propias afirmaciones. Es decir, se exige una actividad probatoria de parte del Servicio, sin que ello suponga, en modo alguno dejar sin aplicación lo dispuesto en el artículo 21 del CT, en cuanto a que corresponde al contribuyente acreditar la verdad de sus declaraciones y

---

<sup>22</sup> BABRA L. Sebastián, Ob. Cit., pp. 36-27.

<sup>23</sup> C.Sup., Rec. Casación fondo, Rol 12496-2019 (30-06-2020).



antecedentes de respaldo.”<sup>24</sup> Dejando subsistente la obligación presente en el artículo 21 del CT, que le exige al contribuyente acreditar la veracidad de sus declaraciones de impuestos, en un claro desvanecimiento de la presunción de buena fe de los actos del contribuyente.<sup>25</sup>

Sobre todo teniendo en cuenta el contexto actual en donde la tecnología es parte de los procesos de fiscalización e incluso con la incorporación de sistemas informáticos de fiscalización<sup>26</sup> destinados a conectarse directamente con los sistemas de contabilidad de los contribuyentes, pierde sentido la justificación de la inversión de la carga probatoria del artículo 21, de acreditar la veracidad de las declaraciones de impuesto, frente a un Servicio de Impuestos Internos que se ve en muchas ocasiones posicionado con un mejor acceso a la información del contribuyente, he incluso con la capacidad de contrastar con los clientes y proveedores del mismo. Herramientas que cumplen la función de corregir esta desigualdad técnica capaz de lesionar el derecho de defensa que provoca la indefensión, que como indica HUNTER AMPUERO, se justifica en “la superioridad técnica de una de las partes también puede ser suficiente para considerar a una parte débil en relación a la otra estimada fuerte, especialmente cuando la complejidad técnica de los hechos y la posibilidad de producir prueba es particularmente más difícil para una de las partes”<sup>27</sup>.

Por lo que, en el contexto actual en donde el Servicio de Impuestos cuenta con sistemas de análisis de dato con tecnología de Data Mining, en la información de facturación de los contribuyentes (facturación electrónica) y con la información relevante de los contribuyentes digitalizada, facilita la tarea del Servicio en principio y dicta mucho del contexto en el que fue establecido esta inversión de la carga probatoria, en la que el ente fiscalizador se encontraba con una barrera propia de la documentación física respecto de su recopilación y análisis.

### 3 LA DEROGACIÓN DE LA INADMISIBILIDAD PROBATORIA

Resulta pertinente comenzar indicando que entendemos la admisión de la prueba dentro de la etapa probatoria como “un acto de dirección procesal del órgano

---

<sup>24</sup> Circular N°12, SII, fecha 17 de febrero de 2021, [https://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/circulares/2021/circul2.pdf](https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2021/circul2.pdf).

<sup>25</sup> BÁEZ C. Roberto, “Carga probatoria del contribuyente ante el SII en la era digital: ¿Un abuso?”, Diario Constitucional, 2020. Disponible en: <https://www.diarioconstitucional.cl/articulos/carga-probatoria-del-contribuyente-ante-el-sii-en-la-era-digital-un-abuso/> (29-04-2021)

<sup>26</sup> “La autoridad fiscal chilena ha informado que desde el año 2017 ha fiscalizado a 119 contribuyentes bajo esta modalidad, conectándose a sus sistemas a distancia para recabar antecedentes, de los cuales 116 casos corresponden a empresas y solo 3 a personas naturales” Diario Financiero (06/02/2020) p. 14. Citado en: FAÚNDEZ U. Antonio, MELLADO S. Rafael y PINO M. Mario, “Sistemas informáticos de fiscalización tributaria y derecho de defensa” en NAVARRO S. María y MAGASICH A. Álvaro (editores), *Reforma Tributario 2020: Principales cambios*, Editorial Tirant Lo Blanch, 2020, p. 60.

<sup>27</sup> HUNTER A. Iván, Ob. Cit., p. 677.

jurisdiccional, consistente en ordenar, después de haber constatado la concurrencia de los requisitos legales, que se practiquen los medios de prueba propuestos”<sup>28</sup>.

Y bajo esta misma conceptualización podemos vislumbrar su importancia, puesto que constituye una fase esencial en el iter lógico sobre el merito<sup>29</sup> y que, tal como indicaba FABRINI “la admisión o exclusión de uno u otro medio de prueba es un fenómeno potencialmente capaz de influir en el resultado del proceso”<sup>30</sup>. Esta etapa sin duda es decisiva y trascendental en el proceso, desarrollando una depuración de la prueba que conformará el subconjunto de las pruebas que servirán para su posterior valoración y determinación judicial de los hechos. Repercutiendo en el material probatorio con el que contará el juez.<sup>31</sup>

### 3.1 ¿Responde la reforma de modernización tributaria respecto a la derogación de la inadmisibilidad probatoria al Principio anglosajón del Free Proof? En boga a la tendencia legislativa internacional.

Primero debemos conceptualizar el principio mencionado, bajo su premisa elemental, planteándonos que “salvo en el caso que existan normas específicas, la prueba es libre, en el sentido que todo elemento relevante puede ser empleado, sobre la base de los cánones del sentido común y de la racionalidad, para probar los hechos”<sup>32</sup> Esto en coherencia con lo deslizado por GAZCÓN: “desde la perspectiva del modelo cognocitivist, orientado a la búsqueda de la verdad, el criterio que rige la investigación de los hechos es la búsqueda de información libre y sin restricciones, criterio que fue formulado a través de la regla epistemológica que establece que: iii) cualquier elemento que permita aportar información relevante sobre los hechos que se juzgan debe poder usarse.”<sup>33</sup> Transitando en la misma línea argumental, que la doctrina denominó el principio o máxima de “*pro probatione*”, conforme al cual “es preferible incurrir en exceso en la admisión de prueba que en su denegación”<sup>34</sup>

---

<sup>28</sup> ORTELLS R. Manuel, *Derecho procesal civil*, Editorial Thomson Aranzadi, 2008, p. 356. Citado en: HUNTER A. Iván, Ob. Cit., p. 435.

<sup>29</sup> MANDRIOLI, Crisanto, *Corso de Diritto Processuale Civile*, Editorial Giappichelli Editore, 2005, p. 107. Citado en: HUNTER A.Iván, Ob. Cit., p. 434.

<sup>30</sup> FABRINI, Giovanni, *Potere del giudice*, Editorial Giuffrè Editore, 1985, p. 425. Citado en: HUNTER A. Iván, Ob.Cit., p. 437.

<sup>31</sup> ORELLANA C. Ethian, “Lo relevante de la relevancia: Más que un control probatorio formal” en SANTIBÁÑEZ T. María (editor), *La Prueba en Los Procedimientos: VII Jornadas Nacionales de Derecho Procesal*, Editorial Thomson Reuters, 2019, p. 772.

<sup>32</sup> TARUFFO Michele, *La prueba de los hechos*, Editorial Trotta, 2011 pág. 357. Citado en: ORELLANA C. Ethian, Ob. Cit., p. 772.

<sup>33</sup> GASCÓN A. Marina, Ob. Cit., p. 117.

<sup>34</sup> HUNTER A. Iván, Ob. Cit., p. 438. En relación con: ABEL L. Xavier, “La audiencia previa: entre el deseo y la realidad”, *Revista del Poder Judicial*, N° 69, 2003 p. 363; PICÓ I. Joan, *Problemas actuales de la prueba civil*, editorial Bosh, 2005, pp. 31-32 y ABEL L. Xavier, “Diez reflexiones en torno al juicio de admisión o inadmisión de los medios de prueba en el proceso civil” en *Libro homenaje al Dr. D. Eduardo Font Serra*, Ministerio de Justicia España y Centro de Estudios Jurídicos del Ministerio de Justicia (editores), 2004, pp. 968- ss.

Teorías que buscan dar solución a la limitación jurídica de pruebas, que como nos indicaba FERRER son un “conjunto de limitaciones jurídicas que excluyen pruebas relevantes en el momento de conformación del conjunto de elementos de juicio hacen que este sea epistemológicamente más pobre o más rico.”<sup>35</sup>

Por ese motivo parece pertinente preguntarnos si la derogación de la inadmisibilidad probatoria se enmarca en estas corrientes, teniendo en consideración que corresponde a los sistemas probatorios hacerse cargo, además, de minimizar los errores en la decisión en aquellos casos donde no hay prueba o es insuficiente.<sup>36</sup> Y que, a quedado atrás la posición simplista que consideraba la liquidación de impuestos -uno de los actos administrativos reclamables- como no mucho más que un calculo aritmético de resta que no requería mayor fundamentación.<sup>37</sup>

### 3.2 Críticas a la técnica legislativa en cuando a la derogación de la inadmisibilidad probatoria.

La derogación del inciso 12 y 13 del artículo 132 del Código Tributario<sup>38</sup> por la reforma de modernización tributaria, viene a representar la derogación de la inadmisibilidad probatoria, significando un avance en la justicia tributaria, que se veía reflejada eventualmente en la imposibilidad de rendir prueba y en la indefensión total en la instancia judicial. Cuestión a la que el propio Servicio de Impuestos Interno refiere en la circular N° 12, de fecha 17 de febrero de 2021, en la que expresa: “Con el objetivo de reforzar el debido proceso en materia tributaria, la Ley elimina los incisos duodécimo y décimo tercero del antiguo artículo 132 del CT, con lo que se consagra que no es aplicable la denominada “inadmisibilidad probatoria”, en cuya virtud se establecía que no debían aceptarse en juicio aquellos documentos que, habiéndose solicitado de forma determinada y específica, mediante citación del artículo 63 del CT, el contribuyente no los hubiese aportado durante la etapa administrativa de fiscalización. Asimismo, de manera sistemática y para estos efectos, debe considerarse que tácitamente se entienden

---

<sup>35</sup> FERRER B. Jordi, *La valoración racional de la prueba*, Editorial Marcial Pons, 2007, p. 46.

<sup>36</sup> PÉREZ R. Álvaro, Ob. Cit., pp. 100-ss.

<sup>37</sup> MONTECINOS A. Jorge, *Las leyes reguladoras de la pruebapropias del contencioso tributario. Las normas de derecho común, como derecho supletorio de la legislación fiscal*, *Revista de derecho tributario*, Vol. 6, 2019, p. 487. En referencia a las sentencias del Tribunal Constitucional: T.C., rol N° 2723-2014 (03-09-2015); T.C., rol N° 2862-2015 (21-06-2016) ; T.C. , rol N° 3220-2016 (20-06-2017).

<sup>38</sup> CT, Art. 132 incs. 12 y 13 (previo a la LEY N° 21.210): No serán admisibles aquellos antecedentes que, teniendo relación directa con las operaciones fiscalizadas, hayan sido solicitados determinada y específicamente por el Servicio al reclamante en la citación a que se refiere el artículo 63 y que este último, no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo del inciso segundo de dicho artículo. El reclamante siempre podrá probar que no acompañó la documentación en el plazo señalado, por causas que no le hayan sido imputables, incluyendo el caso de haber solicitado al Servicio prórroga del plazo original para contestar la referida citación y ella no fue concedida o lo fue por un plazo inferior al solicitado. El Juez Tributario y Aduanero se pronunciará en la sentencia sobre esta inadmisibilidad.”

derogadas otras disposiciones que se remiten al artículo 132, tales como el inciso tercero del artículo 63 e inciso tercero del artículo 60 bis, ambos del CT.”<sup>39</sup> Como podemos evidenciar la circular se hace cargo de la desatención del legislador en cuanto a la inadvertencia del inciso tercero del artículo 63 del Código del ramo, que hace una referencia expresa a la inadmisibilidad del derogado inciso 12 del artículo 132, pese a la eliminación completa de esta institución.<sup>40</sup>

#### 4 MOTIVACIÓN DE LA SENTENCIA EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

La obligación de fundamentar las sentencias<sup>41</sup> de acuerdo al sistema de valoración de la prueba de la Sana Crítica en el procedimiento de reclamación tributaria y en general de la justicia tributaria fue construido claramente teniendo como norma rectora<sup>42</sup> el artículo 14 de la ley N° 18.287, que regula la sana crítica como sistema de valoración de la prueba, cual dispone en su inciso segundo “Al apreciar la prueba de acuerdo con las reglas de la sana crítica, el tribunal deberá expresar las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas o técnicas en cuya virtud les asigne valor o las desestime. En general, tomará en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas y antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador.” Que si confrontamos a nuestro actual inciso 12 del artículo 132 del Código Tributario: “La prueba será apreciada por el Juez Tributario y Aduanero de conformidad con las reglas de la sana crítica. Al apreciar las pruebas de esta manera, el tribunal deberá expresar en la sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las

---

<sup>39</sup> Circular N°12, SII, fecha 17 de febrero de 2021, [https://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/circulares/2021/circu12.pdf](https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2021/circu12.pdf).

<sup>40</sup> MERIÑO M. Oscar, SÁNCHEZ S. Raúl, *Manual de litigación tributaria. administrativa y judicial*, Editorial Libromar, 2020, p. 97.

<sup>41</sup> La fundamentación de las sentencias se observa primigeniamente como fenómeno en la revolución francesa. A mayor abundamiento, en este sentido Accatino cita a Ramat, quien expresa: “Una vez abandonado todo residuo de la idea sacra del derecho y de la justicia, el juez debe darse cuenta, aceptar con la debida humildad, que frente a él no se encuentran ya súbditos o “profanos” sino ciudadanos: ciudadanos que tienen el derecho a saber en qué consiste la justicia, puesto que es un asunto que les pertenece, y de entender por tanto cómo se administra justicia, y es sobre todo a través de la motivación de la sentencia que, eliminando toda clausura de casta, el juez cumple los deberes correspondientes a estos derechos” ACCATINO S. Daniela, *La motivación de las sentencias generalología y teoría*, tesis para la obtención del grado de doctor presentada en la Universidad de Granada, 2005. Citado en: MATUS D. Rodrigo, *La premisa fáctica. Consideraciones metodológicas para su establecimiento en el contexto judicial*, Editorial Thomson Reuters, 2019, p. 5. Podemos encontrar su primer vestigio en Chile en la Constitución de 1822, pronunciada en el gobierno de O’Higgins, y que dejó de regir el 28 de enero de 1823 tras la renuncia del Director Supremo, se da un primer paso hacia el deber de fundamentación de las sentencias. Así en su artículo 219, el que se ubicaba en el Capítulo 4° “De la administración de justicia, y de las garantías individuales”, se disponía: “Toda sentencia civil y criminal deberá ser motivada”.

<sup>42</sup> SELMAN N. Arturo, “La infracción a las reglas de la sana crítica en la nueva justicia tributaria. Corte Suprema, 18 de diciembre de 2013, ROL N° 1160-2013”, *Revista de estudios tributario*, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, N° 10, 2014 p. 244. Disponible en: <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40777/42333>

cuales les asigna valor o las desestima y, asimismo, el razonamiento lógico y jurídico para llegar a su convicción. En general, tomará en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas o antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador.” Vemos la evidente raigambre de este texto con el aludido artículo 14 de la ley que establece el procedimiento ante los juzgados de policía local.

No obstante, se destaca en su lectura esta nueva exigencia incorporada por la ley de modernización tributaria Ley N° 21.210, que exige al tribunal expresar el razonamiento lógico y jurídico para llegar a la convicción. Exigencia que resulta novedosa y que intentaremos desmigajar en el presente acápite.

#### 4.1 Necesidad de robustecer el sistema de Sana Crítica en el procedimiento tributario.

Nuestra jurisprudencia desde la llegada del sistema de Sana Crítica en la etapa probatoria a presentado evidenciables falencias que se ven reflejadas en lo que por algunos autores se denominó “el mantra de la sana crítica”<sup>43</sup>, que no es otra cosa que la falta de fundamentación de la valoración de la prueba por parte del juez, expresado en una frase estandarizada por los Tribunales, que por lo general, consistía en: “Por lo tanto este Tribunal, valorando los medios de prueba conforme las reglas de la sana crítica, tomando en especial relevancia las normas técnicas sobre la materia, estima procedente confirmar la determinación fiscal.”<sup>44</sup>

En total desatención de las reglas de la sana crítica que implican la efectiva fundamentación de la valoración expresada en la sentencia, en respeto a los principios de la lógica, las máximas de la experiencia, los conocimientos científicamente afianzados - ahora además el razonamiento lógico y jurídico para llegar a su convicción-. Confluyendo en este caso en excesos propios de la arbitrariedad, que decoloran las propiedades que COUTURE preveía en este sistema probatorio.<sup>45</sup>

Es por estas prácticas señaladas de nuestros tribunales, tendientes a la escasa o nula expresión de valorización probatoria en la sentencia, que la nueva exigencia incorporada

---

<sup>43</sup> Esta denominación fue propuesta por Maturana Baeza, quien a propósito de la práctica formal del antiguo procedimiento penal y laboral. Haciendo referencia a las frases estandarizadas utilizadas por los tribunales que hacía cree que fundamentaban su decisión sobre los hechos. Al respecto, “se mostraba que no se había efectuado una fundamentación, o que bajo la apariencia de una valoración conjunta de la prueba se había soslayado justificar por qué se otorgaba o se desestimaba de valor probatorio a determinada prueba”. Maturana B. Javier, Ob. Cit., p. 527.

<sup>44</sup> T. Trib., Recl. Evalúo, rol 13-9-0001151-7 (23-06-2015).

<sup>45</sup> “La sana crítica que domina el común de nuestros códigos es, sin duda, el método mas eficaz de valoración de la prueba. Sin los excesos de la prueba legal, que llevan muchas veces a consagrar soluciones contrarias a la convicción del juez, pero también sin los excesos a que la arbitrariedad del magistrado podría conducir en el método de la libre convicción tomado en sentido absoluto, reúne las virtudes de ambos, atenuando sus demasías” Couture E. Eduardo, *Fundamentos del derecho procesal civil*, ediciones De Palma, 1985, p. 276. Citado en: Maturana B. Javier, Ob. Cit., p. 102.

por el legislador se dirige en el camino correcto para construir las denominadas condiciones esenciales para la Sana Crítica que plantea MATORANA BAEZA: “Racionalidad y objetividad en la valoración; valoración discrecional dentro de ciertos parámetros racionales genéricos; y fundamentación.<sup>46</sup> Y que podemos complementar con TARUFFO, que nos expone que “dentro del contexto de justificación, la elección es racional en la medida en la que es racionalizada ex post, es decir, en tanto que el juez, independientemente de que aquella sea intrínsecamente correcta, está en condiciones de presentarla como la mejor consecuencia de premisas y reglas de juicio establecidas ad hoc (...)”.<sup>47</sup> Es por ello que resulta indudable que estas prácticas significan un debilitamiento del sistema de sana crítica, deviniendo en un sistema de íntima convicción a propósito de su arbitrariedad.

Así mismo lo observa el Servicio de Impuestos Internos al referirse al respecto en su circular N° 12, de fecha 17 de febrero de 2021, en el número 3.3, expresa que “se refuerza la necesidad de fundamentación de las sentencias, especialmente en orden a explicitar, por parte del Juez Tributario y Aduanero, el razonamiento a través del cual llega a adquirir convicción.(...) En concreto, se somete a los fallos de los Tribunales Tributarios a exigencias similares a las contenidas en el artículo 170, del Código de Procedimiento Civil, especialmente en su numeral 4, referido a las consideraciones de hecho y de derecho que sirven de fundamento a la sentencia.”<sup>48</sup>

#### 4.2 La obligación del juez de expresar en la sentencia el razonamiento lógico y jurídico para alcanzar su convicción.

Esta nueva obligación es una clara respuesta a los problemas que esbozamos en el apartado anterior. No cabe ninguna duda la relevancia de la motivación de las sentencias.<sup>49</sup> Sin embargo, esta nueva exigencia, como acertadamente indica el Servicio en su circular N° 12 del presente año, corresponde a la explicitación del proceso lógico que ha seguido el juez al valorar la prueba conforme a las reglas de la sana crítica,

---

<sup>46</sup> *Ibidem*, p. 107.

<sup>47</sup> TARUFFO Michele, *Ob. Cit.*, p. 212. Citado en: MATUS D. Rodrigo, *Ob. Cit.*, pág. 111.

<sup>48</sup> Circular N°12, SII, fecha 17 de febrero de 2021, [https://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/circulares/2021/circu12.pdf](https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2021/circu12.pdf).

<sup>49</sup> Respecto a la motivación de la sentencia, “Es la exteriorización de la justificación razonada que permite llegar a una conclusión. El deber de motivar las resoluciones es una garantía vinculada a la correcta administración de justicia, que protege el derecho de los ciudadanos a ser juzgados por las razones que el Derecho suministra, y otorga credibilidad de las decisiones jurídicas en el marco de una sociedad democrática” Sentencia Corte Interamericana de Derechos Humanos, 27 de enero de 2009. Serie C N° 193, “Tristán Donoso Vs. Panamá”, Párrafo 152. En el mismo sentido sentencia Corte Interamericana de Derechos Humanos, 1 de julio de 2011, “Chocrón Chocrón Vs. Venezuela”, párrafo 118. Citado en: GEBAUER P. Ximena, “Falta de motivación de las sentencias en el procedimiento de reclamación tributaria. Análisis en torno al recurso de casación”, *Revista de Derecho Tributario*, Universidad de Concepción, Vol. 5, 2019, p. 67. Disponible en: [https://www.revistaderechotributarioudec.cl/pagina\\_revista/rddt-vol5-falta-de-motivacion-de-las-sentencias-en-el-procedimiento-de-reclamacion-tributaria/](https://www.revistaderechotributarioudec.cl/pagina_revista/rddt-vol5-falta-de-motivacion-de-las-sentencias-en-el-procedimiento-de-reclamacion-tributaria/) (29-04-2021).

indicando además el razonamiento jurídico. Además, agrega el Servicio que “no basta el mero señalamiento de normas sino explicar cómo ha llegado a concluir qué normas son aplicables, expresando las razones para ello.” Esto en clara consonancia con la motivación de la sentencia que el autor DIAZ CANTÓN conceptualizaba, “la motivación es la exteriorización por parte del juez de la justificación racional determinada por la conclusión jurídica.”<sup>50</sup>

Es destacable mencionar que, un sector minoritario de la doctrina<sup>51</sup>, ya lo agregaba como parámetro racional<sup>52</sup> de la sana crítica. Incorporando como parte de los parámetros de la sana crítica<sup>53</sup> las “razones jurídicas”, que pueden definirse como el conjunto de razones que un tribunal puede proporcionar, de carácter legítima para justificar sus decisiones.<sup>54</sup> En lineamientos similares, se refiere FONSECA Y PIVA, al formular que “nada vale que la motivación exista en la parte interna del juez, se requiere además que la exteriorice por medio de la sentencia, adicionalmente se requiere para satisfacer las exigencias del debido proceso y tutela judicial efectiva que debe ser producto de un razonamiento racional dialéctico, puesto que una decisiones dictada sin tomar la información probatoria, sería una sentencia arbitraria, es decir, se debe exponer las razones de hecho y de derecho en la que se sostiene la sentencia. El juez debe consignar en la motivación lo que se denomina argumentos de prueba lo cual está representado por los motivos que hacen reconocer el valor o fuerza probatoria a un medio de prueba o varios en su conjunto, la explicación de los argumentos de pruebas siguiendo las reglas de la sana crítica es lo que racionalmente demuestra que se trata de una sentencia razonada en derecho, y a su vez facilita la fiscalización del control casacional.”<sup>55</sup>

La circular de Servicio de Impuestos Internos, N° 12, de fecha 17 de febrero de 2021, en el número 3.3. señala al respecto que, “Se refuerza la necesidad de fundamentación de las sentencias, especialmente en orden a explicitar, por parte del Juez Tributario y Aduanero, el razonamiento a través del cual llega a adquirir convicción. De esta forma se

---

<sup>50</sup> DÍAZ C. Fernando, *La motivación de la sentencia y otros estudios*, Editores del Puerto, 2005. Citado en: FONSECA G. Inmaculada, PIVA M. Carlos, *La lógica en la valoración de la prueba. La Sana Crítica. Método para regular la actividad intelectual del juez*, Editorial Hammurabi, 2020, p. 139.

<sup>51</sup> LASO C. Jaime, “Lógica y Sana Crítica”, *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 36, N° 1, 2009, p. 145. En el mismo tenor incorporando como elemento de la sana crítica la obligación de fundamentación: GONZÁLEZ C. Joel, “La fundamentación de las sentencias y la sana crítica”, *Revista Chilena de Derecho*, Pontificia Universidad Católica de Chile, Vol. 33, 2006, p. 100. Citado en: GEBAUER P. Ximena, *Ob. Cit.*, p. 66.

<sup>52</sup> A propósito de lo que entendemos como parámetros racionales, “(...) la apreciación de la prueba debe hacerse ajustada a las reglas de la lógica, las máximas de la experiencia y los conocimientos científicamente afianzados, pues el principio de interdicción de la arbitrariedad constituye un límite a la facultad jurisdiccional de libre valoración de la prueba”. PRAMBS J. Claudio, *El control del establecimiento de los hechos en las sentencias penales*, Editorial Metropolitana, 2005, p. 313.

<sup>53</sup> COUTURE E. Eduardo, *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, Editorial Julio César Faira, 2007, pp. 221-223.

<sup>54</sup> NÚÑEZ V. Álvaro, *¿Deciden los jueces por razones políticas?*, Editorial Jurídica Manizales, Vol. 9, 2012, p. 28.

<sup>55</sup> FONSECA G. Inmaculada, PIVA M. Carlos, *Ob. Cit.*, p. 139.

exige que el juez explicita cuál ha sido el proceso lógico que ha seguido, al valorar la prueba conforme a las reglas de la sana crítica, indicando, además, el razonamiento jurídico. Al respecto, no basta el mero señalamiento de normas sino explicar cómo ha llegado a concluir qué normas son aplicables, expresando las razones para ello. En concreto, se somete a los fallos de los Tribunales Tributarios a exigencias similares a las contenidas en el artículo 170, del Código de Procedimiento Civil, especialmente en su numeral 4, referido a las consideraciones de hecho y de derecho que sirven de fundamento a la sentencia.”<sup>56</sup>

Esta nueva exigencia se verá reflejada en fallos debidamente motivados, permitiéndole a las partes tener claridad en cuanto a cómo llegó a la convicción el magistrado que lo llevó a fallar de tal o cual forma. Concordando con la reflexión de MATURANA BAEZA, en cuanto a que “(...) no sólo la sana crítica adquiere sentido únicamente en la medida que se establezca una obligación de fundamentación, sino que correlativamente una motivación de la sentencia en torno a los hechos sólo adquiere sentido frente a un sistema de sana crítica. Sólo cuando exigimos al juez que valore la prueba de acuerdo a criterios racionales, tiene sentido exigirle que exprese en su sentencia las razones por la cuales ha tenido por establecidos determinados hechos.”<sup>57</sup> Y esta fundamentación no debe confundirse con describir procedimientos mentales o la exteriorización de intima convicción del proceso mental del juez, porque es algo que le ocurre a él de forma personal, es un acto involuntario, al que no podría recurrir como justificación<sup>58</sup>.

Esta fundamentación busca revelar la motivación de la sentencia debiendo permitir a la parte conocer el iter lógico de la sentencia y las razones de por qué un hecho está probado o no, transparentando el proceso de valoración de la probatoria.<sup>59</sup> Tal como señala ACCATINO, sirviendo como garantía complementaria e instrumental de la imparcialidad oficiosa del juez.<sup>60</sup>

Así las cosas, podemos considerar que la modificación que implicó en este respecto significa una consecuente adecuación que imprime un reforzamiento al sistema de sana crítica. Consolidando estas condiciones esenciales que hacíamos patente al inicio, para que resulte eficaz el sistema probatorio.

---

<sup>56</sup> Circular de SII, N° 12, de fecha 17 de febrero de 2021, p. 32, [https://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/circulares/2021/circu12.pdf](https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2021/circu12.pdf).

<sup>57</sup> MATURANA B. Javier, Ob. Cit., pp. 117-167.

<sup>58</sup> Ibídem, p. 296. En el mismo sentido: ACCATINO S. Daniela, “Convicción, justificación y verdad en la valoración de la prueba”, *Anuario de Filosofía Jurídica y Social, Ponencias en Santiago I*, Sociedad Chilena de Filosofía Jurídica y Social, N° 24, 2006, p. 45; GEBAUER P. Ximena, Ob. Cit., p. 68.

<sup>59</sup> HUNTER A. Iván, Ob. Cit., p. 583.

<sup>60</sup> ACCATINO S. Daniela, “La Fundamentación de las Sentencias: ¿Un rasgo distintivo de la judicatura moderna?”, *Revista de Derecho Universidad Austral de Chile*, Vol. XV, N° 2, 2003, pp. 9-35.



Un claro adherente y defensor de la objetivación valoración probatoria, es NIEVA FENOLL, quien plantea entregarle las herramientas necesarias al juez para efectuar una valoración racional y objetiva de la prueba. Con miras de ser utilizado especialmente en la motivación de la sentencia, para un posterior control a través de su impugnación mediante recursos.<sup>61</sup> Resulta interesante además del mismo autor, hacer presente que plantea que la apreciación de la prueba debe basarse sobre todo en la valoración del testimonio y la declaración y no en la persona del testigo o del declarante.

Y es a propósito de esto que mencionaré una interesante columna reciente del Diario Constitucional, que propone la procedencia y otorgamiento de valor probatorio a la declaración de parte en el procedimiento general de reclamación. Presentando como principales argumentos la materialización de tres principios establecidos en el Código Tributario: la presunción de buena fe de los actos del contribuyente, la obligación tanto del contribuyente como del Servicio de Impuestos Internos de probar sus alegaciones y el derecho de ser oído<sup>62</sup>.

## 5 MODIFICACIONES AL SISTEMA RECURSIVO EN EL PROCEDIMIENTO DE RECLACIÓN TRIBUTARIA.

### 5.1 Aspectos generales de la Casación y su aplicación en el sistema de sana crítica.

Parece oportuno iniciar recalando la relevancia de un consistente sistema recursivo en un sistema probatorio de sana crítica, para luego dar cuenta de los cambios y de sus implicancias ante la reciente reforma tributaria.

Es del caso hacer mención que en nuestro derecho la posibilidad de recurrir de un fallo ante un tribunal superior encuentra reconocimiento en la Constitución Política de la República, estableciéndose como una garantía del debido proceso. En correspondencia clara a los principios de favor persona y de progresividad en materia de interpretación de derechos humanos, que son recogidos en tratados internacionales vigentes e incorporados al derecho interno. El Derecho al recurso encuentra su consagración expresa en el artículo 8.2 letra h, de la Convención Americana de Derechos Humanos y en el artículo 14. 5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.<sup>63</sup>

---

<sup>61</sup> MATURANA B. Javier, Ob. Cit., p. 261. En referencia a lo señalado en: NIEVA F. Jordi, *La valoración de la prueba*, Editorial Marcial Pons, 2010, p. 209.

<sup>62</sup> BÁEZ C. Roberto, “¿Nuevo medio probatorio en el juicio tributario?”, Diario Constitucional, 2021. Disponible en: <https://www.diarioconstitucional.cl/articulos/nuevo-medio-probatorio-en-el-juicio-tributario/> (29-04-2021).

<sup>63</sup> GEBAUER P. Ximena, Ob. Cit., p. 72. En relación con lo expuesto en: VALENZUELA V. Williams, “Reflexiones sobre el derecho al recurso a partir de la sentencia "Mohamed vs. Argentina" de la Corte Interamericana de Derechos Humanos: Cuestiones a tener en consideración sobre el sistema recursivo en el proyecto de Código Procesal Civil”, *Estudios Constitucionales*, Vol. 11, N° 2, 2013, pp. 724-725. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-52002013000200019> (29-04-2021)

Tal como señala IGLESIAS, los sistemas recursivos vienen a reforzar la imparcialidad del juzgador, con la posibilidad de “subsanan los posibles errores en que pudo haber incurrido la autoridad judicial a la hora de resolver las controversias mediante la aplicación del derecho objetivo al concreto supuesto de hecho”<sup>64</sup>.

Con este marco previo, y adentrándonos propiamente en la institución de la casación, PALOMO VELEZ, nos entrega las siguientes consideraciones históricas del recurso de casación “(...) El recurso de casación es una institución que surge en Francia durante el *ancien régime* con el nombre de *Conseil des parties* y replanteada durante la Revolución francesa con su conocido nombre de “Corte de Casación”, y cuya finalidad es asegurar el cumplimiento de las leyes emanadas de la Asamblea, representante de la soberanía nacional. En su origen tuvo una finalidad claramente política al configurarse como una suerte de freno frente a los tribunales inferiores, cuya función es tutelar la recta aplicación de las leyes, impidiendo que éstos se transformaren en creadores del Derecho, desconociendo las disposiciones del Poder Legislativo. La casación se crea, por tanto, con una función nomofiláctica, cuyo objetivo es la protección de la norma”<sup>65</sup> Estas consideraciones desarrolladas desde una faz histórica, nos servirán para comprender las implicancias de las modificaciones efectuadas respecto del sistema recursivo en el procedimiento general de reclamación, desde una mirada a la técnica legislativa y las implicancias en el proceso.

## 5.2 Recursos incorporados por la Ley N° 21.210 de modernización tributaria.

Previo a adentrarnos en detalle a los recursos incorporados, una de las modificaciones introducida por la reciente reforma tributaria, que tiene implicancias tanto en el recurso de Casación de primera como de segunda instancia, se ubica en el artículo 145 del Código Tributario, cuyo nuevo texto normativo expresa que no regirán las limitaciones contenidas en el inciso segundo del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil. Implicando que, se podrán fundar en cualquiera de las causales establecidas en el Código de Procedimiento Civil.<sup>66</sup>

---

<sup>64</sup> IGLESIAS C. Inñes, “El derecho a los recursos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Revista Jurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, Vol. 4, N° 1, 1995 p. 273. Disponible en: <http://hdl.handle.net/10347/2229> (29-04-2021).

<sup>65</sup> PALOMO V. Diego, *Proceso Civil Los recursos y otros medios de impugnación*, Editorial Legal publishing, 2016, p. 196. Citando a su vez a: SILVA V. José, *La casación civil. Su crisis actual. Necesidad de derogarla y de sustituirla por el recurso extraordinario de justicia procesal y el "certiorari"*, Editorial Ara Editores, 2010. En el mismo sentido: DE LA OLIVA S. Andrés, *Casación, Oralidad y Nuevo Proceso Civil. tres conferencias chilenas*, Editorial Jurídica de Chile, 2009.

<sup>66</sup> Las causales en que podrían fundarse los recurso de casación son: a) En haber sido la sentencia pronunciada por un tribunal incompetente o integrado en contravención a lo dispuesto por la ley; b) En haber sido pronunciada por un juez, o con la concurrencia de un juez legalmente implicado o cuya recusación esté pendiente o haya sido declarada por tribunal competente; c) En haber sido acordada en los tribunales colegiados por menos número de votos o pronunciada por menor número de jueces que el requerido por la ley o con la concurrencia de jueces que no asistieron a la vista de la causa, y viceversa; d)

Esta modificación que fuera instada por nuestra doctrina nacional cobra total sentido en vista a la restricción normativa que resultaba contraria a las garantías constitucionales de igualdad ante la ley y el debido proceso. Y, tal como concluía una tesis previa a la reforma, esta nueva regulación significa un perfeccionamiento de la protección al justiciable en el procedimiento tributario.<sup>67</sup>

#### 5.2.1 El recurso de Casación en la forma respecto de la sentencia definitiva que falla el reclamo tributario.

En cuanto a la incorporación de este recurso vemos que el legislador, ha prestado atención a la doctrina que planteaba que impedir la procedencia de este recurso en el caso planteado, imposibilitaba la corrección de un vicio de fondo contenido en la sentencia.<sup>68</sup> Además, de aquella que planteaba la existencia de una contradicción entre su limitación y mandato constitucional contenido en el artículo 19 numeral 3 inciso sexto.<sup>69</sup> Representando un reforzamiento al debido proceso en el procedimiento de reclamación tributaria.

Respecto de su interposición, este podrá impetrarse dentro del plazo de 15 días contados desde la fecha de notificación de la sentencia que falle el reclamo. En el caso que se decida interponer en forma conjunta con el recurso de apelación, deberán ser interpuestos en un mismo escrito.

---

En haber sido dada ultra petita, esto es, otorgando más de lo pedido por las partes, o extendiéndola a puntos no sometidos a la decisión del tribunal, sin perjuicio de la facultad que éste tenga para fallar de oficio en los casos determinados por la ley; e) En haber sido pronunciada con omisión de cualquiera de los requisitos enumerados en el artículo 170; f) En haber sido dada contra otra pasada en autoridad de cosa juzgada siempre que esta se haya alegado oportunamente en el juicio; g) En contener decisiones contradictorias; h) En haber sido dada en apelación legalmente declarada desistida, y I) En haberse faltado a algún trámite o diligencia declarados esenciales por la ley o a cualquier otro requisito por cuyo defecto las leyes prevengan expresamente que hay nulidad.

<sup>67</sup> AGUAYO G. Octavio, GONZÁLEZ B. Joaquín, *Análisis de jurisprudencia del requerimiento por inaplicabilidad por inconstitucionalidad del inciso segundo del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil en materia tributaria*, 2019. Disponible en: <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/170666> (29-04-2021).

A mayor abundamiento, en relación al restablecimiento del debido proceso en proceso extrapenales es dable considerar que la Corte Interamericana de Derechos Humanos, se pronunciaba al respecto en la Sentencia “Tribunal Constitucional vs. Perú” de fecha 24 de septiembre de 1999: “Ya la Corte ha dejado establecido que a pesar de que el citado artículo (8º) no especifica garantías mínimas en materias que conciernen a la determinación de los derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 del mismo precepto se aplica también a esos órdenes y, por ende, en ese tipo de materias el individuo tiene también el derecho, en general, al debido proceso que se aplica en materia penal Sentencia Corte Interamericana de Derechos Humanos, 24 de septiembre de 1999, Serie C, Nº55, “Tribunal Constitucional vs Perú”, Párrafo 70. Citado en: GEBAUER P. Ximena, Ob. Cit., p. 73.

<sup>68</sup> *Ibidem*, p. 61.

<sup>69</sup> *Ibidem*, p. 60. A propósito de la postura que posibilitaba la impugnación de la sentencia por falta de motivación.

### 5.2.2 El recurso de Casación en el fondo y en la forma respecto de las sentencias dictadas por el Tribunal de Alzada.

La tramitación de estos recursos de casación, tal como lo indica el artículo 145 del Código Tributario, se sujetarán a las reglas contenidas en el Título XIX del Libro III del Código de Procedimiento Civil. Por lo que, el plazo para su presentación será de 15 días contados desde la notificación de la sentencia de segunda instancia, tal como lo indica el artículo 770 del Código de Procedimiento Civil. Otra de las modificaciones introducida, que se hizo referencia anteriormente, es que no regirán las limitaciones contenidas en el inciso segundo del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil. Esto quiere decir que, tanto en el recurso de Casación de primera como de segunda instancia, se podrá fundar en cualquiera de las causales establecidas en el Código de Procedimiento Civil<sup>70</sup>.

Tal como refiere el SII en su Circular N° 12: “En virtud de esta modificación legal, se pone fin a la limitación de procedencia del recurso de casación en la forma en los procesos de reclamo tributario, a que se refería el inciso segundo del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil. De esta forma, resultará procedente el recurso de casación en la forma, por las causales contenidas en el artículo 768, numerales 5 y 9 del mismo cuerpo legal. En consecuencia, se podrá recurrir cuando la irregularidad se encuentre constituida por la omisión de alguno de los requisitos de las sentencias del artículo 170 del mismo Código, y no sólo por la omisión de la decisión, como acontecía hasta antes de esta modificación. Asimismo, se podrá recurrir en caso de la omisión de algún trámite esencial o de cualquier otro requisito que la ley sancione con nulidad, por ejemplo, la no recepción de la causa a prueba, existiendo hechos controvertidos.”<sup>71</sup> Teniendo en consideración que la posible infracción debe ser de aquella que influya de forma sustancial en lo dispositivo

---

<sup>70</sup> Las causales en que podrían fundarse los recurso de casación son: a) En haber sido la sentencia pronunciada por un tribunal incompetente o integrado en contravención a lo dispuesto por la ley; b) En haber sido pronunciada por un juez, o con la concurrencia de un juez legalmente implicado o cuya recusación esté pendiente o haya sido declarada por tribunal competente; c) En haber sido acordada en los tribunales colegiados por menos número de votos o pronunciada por menor número de jueces que el requerido por la ley o con la concurrencia de jueces que no asistieron a la vista de la causa, y viceversa; d) En haber sido dada ultra petita, esto es, otorgando más de lo pedido por las partes, o extendiéndola a puntos no sometidos a la decisión del tribunal, sin perjuicio de la facultad que éste tenga para fallar de oficio en los casos determinados por la ley; e) En haber sido pronunciada con omisión de cualquiera de los requisitos enumerados en el artículo 170; f) En haber sido dada contra otra pasada en autoridad de cosa juzgada siempre que esta se haya alegado oportunamente en el juicio; g) En contener decisiones contradictorias; h) En haber sido dada en apelación legalmente declarada desistida, y I) En haberse faltado a algún trámite o diligencia declarados esenciales por la ley o a cualquier otro requisito por cuyo defecto las leyes prevengan expresamente que hay nulidad.

Cabe mencionar que la reciente reforma tributaria para efectos de la procedencia del recurso de casación en la forma se ha dispuesto que se considerarán trámites esenciales, los mencionados en el CPC. Lo que es reiterado por la Circular N° 12 del SII.

<sup>71</sup> Circular de SII, N° 12 (17-02-2021), p. 35, [https://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/circulares/2021/circu12.pdf](https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2021/circu12.pdf).

del fallo, tal como reitera la propia circular del Servicio de Impuestos Internos del presente año, recientemente citada.<sup>72</sup>

Algunos autores ya planteaban como una de las principales críticas a la normativa previa a la reforma de modernización tributaria, la inobservancia de un mecanismo que permitiera al afectado con el vicio ejercer los derechos que correspondan para él ser subsanado. Se argüía que esta inobservancia devenía en el incumplimiento del mandato constitucional, constituyendo una diferencia arbitraria la excepción contenida en el inciso 2º del artículo 768 del CPC aplicada en el procedimiento de reclamación tributaria, resultando contraria a la constitución.<sup>73</sup> Añadiendo además a la discusión la no insignificante cantidad de sentencias del tribunal constitucional que acogieron la inaplicabilidad del artículo 768 inciso 2º del CPC en materia tributaria.<sup>74</sup>

Ahondando al respecto, se esgrimía que estas infracciones resultaban indemnes, viéndose vulnerado el principio del debido proceso, agregando que solo podría satisfacerse suficientemente este imperativo de justicia y evitar el ejercicio arbitrario del poder con la publicidad de la sentencia y sus motivos.<sup>75</sup> En consonancia con lo que PALOMO VELEZ apuntaba en cuento a la finalidad de los recursos, “(...) el legislador al regular los recursos que procederán sobre la sentencia de segunda instancia persigue finalidades que van más allá de la sola protección de los intereses de los litigantes.”<sup>76</sup>

Por lo que vemos derrotada la postura que rechazaba la procedencia de estos en el procedimiento de reclamación. Sobre todo, aquel argumento que planteaba que las reclamaciones tratan acerca de diferencias en cuanto a liquidación, y no serían mucho mas que cálculos aritméticos de resta. Señalando por esto, que la improcedencia del recurso de casación en la forma por falta de motivación de la sentencia no suponía la indefensión del afectado.<sup>77</sup>

---

<sup>72</sup> Circular del Servicio de Impuestos Internos, N° 12 (17-02-2021): “(...) se exige que, en todo caso, esta posible infracción debe ser de aquella que influyen de forma sustancial en lo dispositivo del fallo.”

<sup>73</sup> GEBAUER P. Ximena, Ob. Cit., p. 62.

<sup>74</sup> Sentencias del Tribunal Constitucional: rol N° 1373-2009 (23-06-2010); rol N° 1873-2010 (25-08-2011); rol N° 2529-2013 (02-01-2015); rol N° 2873-2015 (21-07-2016) y rol N° 2898-2015 (21-07-2016). Citado en: GEBAUER P. Ximena, Ob. Cit., p. 60.

<sup>75</sup> *Ibíd.*, p. 72. En referencia a: (MATURANA B. Javier, Ob.Cit., pp. 313-ss.). A mayor abundamiento, nos agrega VALENZUELA VILLALOBOS respecto de la importancia del debido proceso “El debido proceso es uno y sus garantías se deben aplicar a todo proceso independiente del objeto del mismo, ya que las exigencias mínimas que reclama son en interés del justiciable y no del juez o tribunal, por ello, en una interpretación armónica del texto constitucional y por imposición del postulado favor persona su contenido es exigible en jurisdicciones extrapenales”. VALENZUELA V. Williams, Ob. Cit., p. 728.

<sup>76</sup> PALOMO V. Diego, Ob. Cit., p. 196.

<sup>77</sup> GEBAUER P. Ximena, Ob. Cit., p. 63.

#### 5.2.2.1 Nueva causal del recurso de casación en el fondo en contra de las sentencias que infrinjan las normas sobre apreciación de la prueba conforme a las reglas de la Sana Crítica.

Nuestro legislador con la reforma de modernización tributaria Ley N° 21.210, viene a zanjar en esta materia un aspecto nebuloso en la jurisprudencia judicial, tal como fuera comentado respecto de otros puntos en el desarrollo del presente trabajo.

El legislador viene a fijar por medio de la incorporación de esta nueva causal, que corresponde ser revisado por medio del recurso de casación en fondo los vicios a propósito de la infracción de la norma reguladora de la prueba en la apreciación de la prueba conforme a la reglas de la sana crítica, cuestión que si contrastamos con algunos fallos de la Corte Suprema previos a la reforma de modernización tributaria, se identificaba una comprensión distinta en cuanto a la vulneración del derecho, expresando que era un vicio que debía tratarse por la vía del recurso de casación en la forma, siendo rechazados los recursos de casación en el fondo intentados respecto del vicio aludido, tal como podemos exponer mediante las causas: ROL N° 42.436-2016 en la sentencia de fecha 27 de septiembre de 2017, en donde previene el ministro Sr. Juica que “(...) La desatención a dichos aspectos valorativos que determinan un torcido ejercicio de la razón o sea fruto de irrealidades que deriven en falsedades o inexactitudes, devienen consecencialmente en ausencia de fundamentos cuya sanción es la nulidad formal, lo que no ocurre en este caso, y que constituye un remedio procesal distinto al promovido por la recurrente”<sup>78</sup> esto a propósito del recurso de casación en el fondo interpuesto en la citada causa. También en el mismo tenor encontramos la sentencia de la causa ROL N° 38.133-2016 de fecha 4 de julio de 2017, que en su considerando quinto expuso: “(...) En relación a la acusada infracción al inciso 14° del artículo 132 del Código Tributario que consagra la sana crítica como sistema de valoración de la prueba, resulta de claridad meridiana que lo que el recurso cuestiona, incluso aludiendo al principio de razón suficiente, corresponde en verdad a defectos de carácter ordenatorio litis, por falta o insuficiente análisis del fallo de la prueba rendida por el reclamante, así como por ausencia o deficiencia en la fundamentación entregada para no dar por probados los hechos que interesan a esa parte en base a la prueba presentada, vicios todos ellos que, de existir, no pueden ser conocidos ni enmendados mediante este recurso de casación en el fondo.”<sup>79</sup> Dejando hasta ese entonces cierta claridad en la jurisprudencia de nuestra Corte Suprema, respecto de un criterio restrictivo, para la admisibilidad como acoger por razones de fondo los recursos de casación sustantivo a propósito del carácter excepcional de la revisión de los hechos en un recurso de derecho estricto como el recurso de casación, además por la incorrecta utilización de esta causal y el recurso por parte de los litigantes que buscaban una revisión de los hechos en lo que pretendían configurar como una tercera instancia, repercutiendo por todos estos motivos en una considerable cantidad de recursos

---

<sup>78</sup> C. Sup., Rec. Casación forma y fondo, rol N° 42.436-2016 (27-09-2017).

<sup>79</sup> C. Sup., Rec. Casación fondo, rol N° 38.133-2016 (04-07-2017).

interpuestos siendo rechazados.<sup>80</sup> Cuestión que tal como adelantábamos el legislador en la reciente reforma tributaria decide dejar claramente establecido que la infracción de las normas de la sana crítica es un tema de casación en el fondo y no en la forma.<sup>81</sup>

Nuestra Corte Suprema ha mantenido que el objeto del recurso de casación en el fondo es “fijar el recto sentido y alcance de las leyes sustantivas aplicadas a la solución de la Litis, sin que sea admisible por su intermedio la alteración de los presupuestos fijados, salvo que en ese establecimiento los jueces del grado hayan infringido las leyes reguladoras de la prueba, lo que, en la especie, no se advierte, ni ha sido así denunciado por el recurrente quien no explica la forma en que la lógica o la experiencia habrían sido transgredidas en la decisión adoptada”<sup>82</sup> Y esto tiene un sustento que hace referencia a la historia fidedigna del establecimiento de la norma.<sup>83</sup> Otro fallo que resulta interesante destacar en este mismo sentido, es la causa ROL N° 7.213-2010 de 25 de abril de 2011 de la Corte Suprema que refiriéndose latamente a la sana crítica nos plantea la relevancia

---

<sup>80</sup> RODRÍGUEZ V. Manuel, CASAS F.Patricio, “Jurisprudencia reciente de la Corte Suprema de Chile sobre infracción a normas reguladores de la prueba en el ámbito tributario”, *Revista de derecho (Valdivia)*, Vol. 31, N° 2, 2018, pp. 289-290. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-09502018000200263> (29-04-2021).

<sup>81</sup> A mayor abundamiento, es del caso citar un artículo que a propósito del análisis jurisprudencial de la materia expone: “(...) En ese contexto, parece que el recurso procesal idóneo para controlar dicha infracción por insuficiencia en materia tributaria es precisamente el recurso de casación en el fondo, el que si bien es de derecho estricto y no se considera instancia, admite como excepción a la revisión de los hechos del proceso la existencia de alguna infracción a las normas reguladores de la prueba, como es el caso del inciso 14 del artículo 132 del Código Tributario, cuyos criterios jurisprudenciales ya se han expuesto latamente”. *Ibidem*, p. 284.

<sup>82</sup> C. Sup., Rec. Casación fondo, rol N° 6362-2010 (05-10-2010). Citada en: GEBAUER P. Ximena, *Ob. Cit.*, p. 79.

<sup>83</sup> “Incorporada por la Ley N° 3.390 de 15 de julio de 1918. El artículo 5° transitorio de la ley dispuso que la Corte Suprema establecerá, por medio de un auto acordado, la forma en que deben ser redactadas las sentencias definitivas para dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 170 y 785 del Código de Procedimiento Civil, ante lo cual el Máximo Tribunal procedió a dictar el Auto Acordado sobre la forma de las sentencias, de 30 de septiembre de 1920, expresando que las sentencias definitivas de primera o de única instancia y las que revoquen o modifiquen las de otros tribunales, contendrán, en lo que resulta pertinente: 5° Las consideraciones de hecho que sirvan de fundamento al fallo. Se establecerán con precisión los hechos sobre que versa la cuestión que deba fallarse, con distinción de los que hayan sido aceptados o reconocidos por las partes y de aquellos respecto de los cuales haya versado la discusión; 6° En seguida, si no hubiere discusión acerca de la procedencia legal de la prueba, los hechos que se encuentren justificados con arreglo a la ley y los fundamentos que sirvan para estimarlos comprobados, haciéndose, en caso necesario, la apreciación correspondiente de la prueba de autos conforme a las reglas legales; 7° Si se suscitare cuestión acerca de la procedencia de la prueba producida, la exposición de los fundamentos que deben servir para aceptarla o rechazarla, sin perjuicio del establecimiento de los hechos en la forma expuesta en los párrafos precedentes para los fines consiguientes; 8° Establecidos los hechos, las consideraciones de derecho aplicables al caso; 9° La enunciación de las leyes o en su defecto de los principios de equidad con arreglo a los cuales se pronuncia el fallo; 10° Tanto respecto de las consideraciones de hecho como las de derecho, el tribunal observará al consignarlas en el orden lógico que el encadenamiento de las proposiciones requiera, y, al efecto, se observará, en cuanto pueda ser aplicable a tribunales unipersonales, lo dispuesto en el artículo 186 del Código de Procedimiento Civil, actual artículo 83 del Código Orgánico de Tribunales. *Ibidem*, p. 61.

de la explicitación de la motivación en el fallo para la aplicación del sistema recursivo que en su considerando sexto, expone: “(...) e) Los sentenciadores dejarán explicitadas en la sentencia las razones jurídicas, los principios de la lógica, las máximas de la experiencia y los conocimientos científicamente afianzados en cuya virtud le asignan valor o desestiman las pruebas. (...) g) La explicitación en la aplicación de las reglas de la sana crítica está dirigido al examen de las partes y ciudadanos en general, como el control que eventualmente pudieran llegar a efectuar los tribunales superiores mediante la aplicación del sistema recursivo que cada materia o procedimiento contemple, en que deba revelar y conducir lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador en la ponderación de la prueba. Resulta incuestionable el hecho que el legislador fijó su atención en dotar de garantías a las reglas de la sana crítica, con el objeto que fueran fácilmente observables. Pero del mismo modo, el aspecto fundamental queda determinado en precisar en la sentencia las razones jurídicas, los principios de la lógica, las máximas de la experiencia y los conocimientos científicamente afianzados en cuya virtud le asignan valor o desestiman las pruebas rendidas en el proceso”.

Estos fallos citados nos colocan en la posición de comprender los motivos de su incorporación, sobre todo en un sistema probatorio de sana crítica que como expone el Servicio de Impuestos Internos en su circular N° 12 del presente año: “En este sentido es pertinente tener presente que, en el procedimiento general de reclamo, existe un régimen de valoración de la prueba, que es precisamente el de la sana crítica, y en relación con dicha valoración, la ley exige que se exprese en la sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales se le asigna un determinado valor a un antecedente o medio probatorio o bien se le desecha. Esta infracción podrá encontrarse constituida por la falta de expresión de estas razones o explicaciones o bien que, al expresarlas, no se hubiera aplicado ese método de valoración de la prueba, por ejemplo, que en las razones expresadas no se respeten o no se apliquen correctamente esas reglas lógicas, científicas, técnicas, o de la experiencia”<sup>84</sup>

Planteamiento que complementando con MATORANA BAEZA, quien señala al respecto de los sistemas de sana crítica que “el control de una sentencia por defectos relacionados con la fundamentación de la determinación de los hechos procede paradigmáticamente en tres casos: cuando existe una ausencia de fundamentación, cuando la motivación es incompleta o cuando es simplemente defectuosa.”<sup>85</sup> Además considerando como punto de partida lo que señalaba FERRER BELTRAN, a propósito de que “(...) para juzgar la corrección del razonamiento probatorio del juez, será necesario que éste explicita los diversos pasos del mismo y, en particular, las generalizaciones en las que está fundado”<sup>86</sup>

---

<sup>84</sup> Circular de SII, N° 12 (17-02-2021), p. 36.

<sup>85</sup> MATORANA B. Javier, Ob. Cit., p. 372.

<sup>86</sup> FERRER B. Jordi, Ob. Cit., p. 133.



Se comprenden por tanto las intenciones y razonamiento seguido por el legislador con la incorporación de esta causal que facultaría a la Corte Suprema de conocer y pronunciarse acerca de la determinación y alcance de los hechos en tanto se habrían vulnerado las normas aplicables para la determinación y establecimiento.<sup>87</sup> Controlando la vulneración que se fundaba en la ausencia de motivación en la sentencia o en la desviación en la determinación de los hechos y la valoración de la prueba para acreditarlos de las razones jurídicas, los principios de la lógica, los conocimientos científicamente afianzados y las máximas de la experiencia.

Ahora bien, con la incorporación de los recursos indicados nacen nuevas interrogantes que dilucidar. Una de ella es el alcance de la expresión de razonamiento jurídico y razonamiento lógico a la hora de fundamentar un recurso de casación.<sup>88</sup> Tal como argüía MATURANA BAEZA siguiendo lo expuesto por TARUFFO, en cuanto a que “una parte no sólo puede impugnar una valoración en base a las pruebas rendidas, sino que también puede hacerlo cuestionando el grado de corroboración que disponen las generalizaciones y reglas que se utilizaron en el razonamiento probatorio.”<sup>89</sup>

## 6 CONCLUSIÓN

Con el estudio de las principales modificaciones introducidas por la reciente reforma denominada de modernización tributaria vemos a un legislador que hizo suya las críticas y contribuciones provenientes de la doctrina y jurisprudencia nacional. Aportando la reforma de modernización tributaria a la consolidación del sistema probatorio de la sana crítica en la justicia tributaria nacional.

Imprimiendo con las distintas modificaciones que fueron estudio del presente trabajo un reforzamiento a los principios rectores en materia tributaria y garantías constitucionales, con especial atención al debido proceso, reflejado en medidas tales como la respectiva a la carga probatoria, en la que el legislador busca asemejar la carga de la prueba a las reglas generales del ordenamiento jurídico. Así como también, en la modificación que elimina la inadmisibilidad probatoria, que tiene un claro objetivo de reforzar el debido proceso y en la nueva exigencia que recae en el juez de expresar en la sentencia el razonamiento lógico y jurídico para alcanzar su convicción.

Sin lugar a dudas, las modificaciones estudiadas en el presente trabajo importan una consistente mejora en la justicia tributaria, pese a las críticas que pudiesen surgir al respecto y que fueran evidenciadas en el presente trabajo.

---

<sup>87</sup> GEBAUER P. Ximena, Ob. Cit., p. 78.

<sup>88</sup> Agregar que en el mismo sentido: “La determinación del alcance de esta expresión pudiere resultar relevante a la hora de pretender fundar un recurso de casación en el fondo en su omisión o errada aplicación en la fundamentación de la sentencia”. *Ibidem*, p. 67.

<sup>89</sup> MATURANA B. Javier, Ob. Cit., p. 166. En relación con lo indicado por: TARUFFO, Michele, Derrotabilidad de la verdad judicial. En Páginas sobre Justicia Civil, Traducción Maximiliano Aramburo, Editorial Marcial Pons, 2009, pp. 482- 488.

## 7. BIBLIOGRAFÍA

- ABEL L. Xavier, “La audiencia previa: entre deseo y realidad”, Revista del Poder Judicial, N° 69, 2003.
- ABEL L. Xavier, “Diez reflexiones en torno al juicio de admisión o inadmisión de los medios de prueba en el proceso civil” en Libro homenaje al Dr. D. Eduardo Font Serra, Ministerio de Justicia España y Centro de Estudios Jurídicos del Ministerio de Justicia (editores), 2004.
- ACCATINO S. Daniela, “Convicción, justificación y verdad en la valoración de la prueba”, Anuario de Filosofía Jurídica y Social, Ponencias en Santiago I, Sociedad Chilena de Filosofía Jurídica y Social, N° 24, 2006.
- ACCATINO S. Daniela, “La Fundamentación de las Sentencias: ¿Un rasgo distintivo de la judicatura moderna?”, Revista de Derecho Universidad Austral de Chile, Vol. XV, N° 2, 2003.
- ACCATINO S. Daniela, La motivación de las sentencias generalología y teoría. Tesis para la obtención del grado de doctor presentada en la Universidad de Granada, 2005.
- AGUAYO G. Octavio, GONZÁLEZ B. Joaquín, Análisis de jurisprudencia del requerimiento por inaplicabilidad por inconstitucionalidad del inciso segundo del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil en materia tributaria, 2019. Disponible en: <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/170666> (29-04-2021).
- ALESSANDRI R. Arturo (2011). Tratado de Derecho Civil (7ª edición ed.). Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- BABRA L. Sebastián, Teoría de la Prueba de las Obligaciones Tributarias. Editorial Jurídica de Chile, 1962.
- BÁEZ C., Roberto, Diario Constitucional, 2020. Disponible en: <https://www.diarioconstitucional.cl/articulos/carga-probatoria-del-contribuyente-ante-el-sii-en-la-era-digital-un-abuso/> (29-04-2021).
- BÁEZ C., Roberto, Diario Constitucional, 2021. Disponible en: <https://www.diarioconstitucional.cl/articulos/nuevo-medio-probatorio-en-el-juicio-tributario/> (29-04-2021).
- CERDA S. Daniel, Elementos fundamentales de la actividad probatoria, Editorial Librotecnia, 2010.
- COUTURE E. Eduardo Fundamentos del Derecho Procesal Civil, Editorial Julio César Faura, 2007.

- COUTURE E. Eduardo, Fundamentos del derecho procesal civil, Ediciones De Palma, 1985.
- DE LA OLIVA S. Andrés, Casación, Oralidad y Nuevo Proceso Civil. tres conferencias chilenas, Editorial Jurídica de Chile, 2009.
- DEL PADRE T. Fabiana, La prueba en el Derecho Tributario, Editorial ARA, 2011.
- DÍAZ C. Fernando, La motivación de la sentencia y otros estudios, Editores del Puerto, 2005.
- DIAZ CANTÓN, F. (2005). La motivación de la sentencia y otros estudios. Editores del Puerto. Argentina.
- FABRINI, Giovanni (1985). Potere del giudice, Editorial Giuffrè Editore, 1985.
- FAÚNDEZ U. Antonio, MELLADO S. Rafael y PINO M. Mario, “Sistemas informáticos de fiscalización tributaria y derecho de defensa” en NAVARRO S. María y MAGASICH A. Álvaro (editores), Reforma Tributario 2020: Principales cambios, Editorial Tirant Lo Blanch, 2020.
- FERNÁNDEZ L. Mercedes, La Carga de la Prueba en la Práctica Judicial Civil, Editorial La Ley, 2006.
- FERRER B. Jordi, La valoración racional de la prueba, Editorial Marcial Pons, 2007.
- FONSECA G. Inmaculada, PIVA M. Carlos, La lógica en la valoración de la prueba. La Sana Crítica. Método para regular la actividad intelectual del juez, Editorial Hammurabi, 2020.
- GASCÓN A. Marina, Los hechos en el derecho: Bases argumentales de la prueba, Segunda edición, Editorial Marcial Pons, 2004.
- GEBAUER P. Ximena, “Falta de motivación de las sentencias en el procedimiento de reclamación tributaria. Análisis en torno al recurso de casación”, Revista de Derecho Tributario, Universidad de Concepción, Vol. 5, 2019. Disponible en: [https://www.revistaderechotributarioudec.cl/pagina\\_revista/rddt-vol5-falta-de-motivacion-de-las-sentencias-en-el-procedimiento-de-reclamacion-tributaria/](https://www.revistaderechotributarioudec.cl/pagina_revista/rddt-vol5-falta-de-motivacion-de-las-sentencias-en-el-procedimiento-de-reclamacion-tributaria/) (29-04-2021).
- GIRARD, Fabien, Essai sur la preuve dans son environnement culturel , Editorial PUAM, 2013.
- GONZÁLEZ C. Joel, “La fundamentación de las sentencias y la sana crítica”, Revista Chilena de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Chile, Vol. 33, 2006.
- HUNTER A. Iván, Rol del juez: Prueba y proceso, Editorial DER, 2020.
- IBARRA A. Daniel, Sobre las leyes reguladoras de la prueba en el procedimiento general de reclamaciones, Editorial Thomson Reuters, Vol. 5 y 6, 2019.

- IGLESIAS C. Inñes, “El derecho a los recursos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, Revista Xurídica da Universidade de Santiago de Compostela, Vol. 4, Nº 1, 1995. Disponible en: <http://hdl.handle.net/10347/2229> (29-04-2021).
- LASO C. Jaime, “Lógica y Sana Crítica”, Revista Chilena de Derecho, Vol. 36, Nº 1, 2009.
- MANDRIOLI, Crisanto, Corso de Diritto Processuale Civile, Editorial Giappichelli Editore, 2005.
- MATURANA B. Javier, La Sana Crítica, Editorial Thomson Reuters, 2014.
- MATUS D. Rodrigo, La premisa fáctica. Consideraciones metodológicas para su establecimiento en el contexto judicial, Editorial Thomson Reuters, 2019.
- MERIÑO M. Oscar, SÁNCHEZ S. Raúl, Manual de litigación tributaria. administrativa y judicial, Editorial Libromar, 2020.
- MONTECINOS A. Jorge, Las leyes reguladoras de la prueba propias del contencioso tributario. Las normas de derecho común, como derecho supletorio de la legislación fiscal, Revista de derecho tributario, Vol. 6, 2019.
- MONTERO A. Juan, La prueba en el proceso civil, Editorial Thomson Reuters Civitas, 2005.
- NIEVA F. Jordi, La valoración de la prueba, Editorial Marcial Pons, 2010.
- NÚÑEZ V. Álvaro, ¿Deciden los jueces por razones políticas?, Editorial Jurídica Manizales, Vol. 9, 2012.
- ORELLANA C. Ethian, “Lo relevante de la relevancia: Más que un control probatorio formal” en SANTIBÁÑEZ T. María (editor), La Prueba en Los Procedimientos: VII Jornadas Nacionales de Derecho Procesal, Editorial Thomson Reuters, 2019.
- ORTELLS R. Manuel, Derecho procesal civil, Editorial Thomson Aranzadi, 2008.
- PALOMO V. Diego, Proceso Civil Los recursos y otros medios de impugnación, Editorial Legal Publishing, 2016.
- PEÑAILILLO A. Daniel, La prueba en materia sustantiva civil, Editorial Jurídica de Chile, 1989.
- PÉREZ R. Álvaro, “La flexibilidad probatoria: En especial el dilema sobre la carga de la prueba” en SANTIBÁÑEZ T. María (editor), La Prueba en Los Procedimientos: VII Jornadas Nacionales de Derecho Procesal, Editorial Thomson Reuters, 2019.
- PICÓ I. Joan, Problemas actuales de la prueba civil, editorial Bosh, 2005.

- PRAMBS J. Claudio, El control del establecimiento de los hechos en las sentencias penales, Editorial Metropolitana, 2005.
- RIOSECO E. Emilio, “Nociones sobre la teoría de la prueba”, Revista de Derecho de la Universidad de Concepción, N° 74, 1950.
- RODRÍGUEZ L. María, La prueba en el Derecho Tributario, Editorial Aranzadi, 2007.
- RODRÍGUEZ V. Manuel, CASAS F. Patricio, “Jurisprudencia reciente de la Corte Suprema de Chile sobre infracción a normas reguladores de la prueba en el ámbito tributario”, Revista de derecho (Valdivia), Vol. 31, N° 2, 2018. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-09502018000200263> (29-04-2021)
- SELMAN N. Arturo, “La infracción a las reglas de la sana crítica en la nueva justicia tributaria. Corte Suprema, 18 de diciembre de 2013, ROL N° 1160-2013”, Revista de estudios tributario, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, N° 10, 2014. Disponible en: <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40777/42333> (29-04-2021).
- SILVA V. José, La casación civil. Su crisis actual. Necesidad de derogarla y de sustituirla por el recurso extraordinario de justicia procesal y el "certiorari", Editorial Ara Editores, 2010
- TARUFFO, Michele, Derrotabilidad de la verdad judicial. En Páginas sobre Justicia Civil, Traducción Maximiliano Aramburo, Editorial Marcial Pons, 2009.
- TARUFFO, Michele, La prueba de los hechos, Editorial Trotta, 2011.
- TARUFFO, Michele, La prueba de los hechos, traducción de Jordi Ferrer Beltrán, Editorial Trotta, 2002.
- UGALDE P. Rodrigo, Prueba de las Obligaciones Tributarias en el Derecho Chileno, Editorial Lexis Nexis, 2004 (impreso el año 2006).
- VALENZUELA V. Williams, “Reflexiones sobre el derecho al recurso a partir de la sentencia "Mohamed vs. Argentina" de la Corte Interamericana de Derechos Humanos: Cuestiones a tener en consideración sobre el sistema recursivo en el proyecto de Código Procesal Civil”, Estudios Constitucionales, Vol. 11, N° 2, 2013. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-52002013000200019> (29-04-2021).
- VARGAS V. Manuel, Obligación civil y obligación tributaria, Editorial Jurídica Conosur, 1987.
- WAHN P. Werner, La prueba en el derecho tributario: Reflexiones desde la perspectiva de sus principios estructurales, Universidad de Concepción, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, 2014. Disponible en: <http://repositorio.udec.cl/jspui/handle/11594/1662> (29-04-21).