



Santiago, dieciséis de octubre de dos mil diecinueve.

VISTOS:

Con fecha 11 de julio de 2018, Los Parques S.A., representada convencionalmente por Arturo Fernandois Vöhringer, ha requerido la declaración de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto de los artículos 21, inciso primero, y 24, inciso primero, en la parte que indica, ambos del Código Tributario, en los autos caratulados "Los Parques S.A. con Servicio de Impuestos Internos", sobre reclamación de liquidaciones tributarias, que conoce la Corte de Apelaciones de Santiago bajo el Rol Civil-8304-2017.

Preceptos cuya aplicación se impugna

El texto de los preceptos impugnados dispone:

"Código Tributario

(...)

Artículo 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.*

[...]"

Artículo 24.- *A los contribuyentes que no presentaren declaración estando obligados a hacerlo, o a los cuales se les determinaren diferencias de impuestos, el Servicio les practicará una liquidación en la cual se dejará constancia de las partidas no comprendidas en su declaración o liquidación anterior. En la misma liquidación deberá indicarse el monto de los tributos adeudados y, cuando proceda, el monto de las multas en que haya incurrido el contribuyente por atraso en presentar su declaración y los reajustes e intereses por mora en el pago.*

[...]"

Síntesis de la gestión pendiente

Refiere la requirente que ésta consiste en un recurso de casación en el fondo deducido contra de una sentencia dictada por la Undécima Sala de la Corte de Apelaciones de Santiago que rechazó un recurso de apelación interpuesto por su parte.

Expone que el conflicto ha estado determinado por la recalificación que ha realizado el Servicio de Impuestos Internos respecto de los contratos de promesa de compraventa de sepultura celebrados por Los Parques, considerándolos, ahora, como contratos de compraventa.



Indica que conforme la Ley sobre Impuesto a la Renta, Los Parques durante largo tiempo no recibió objeciones del ente recaudador.

Pero esto fue modificado en 2005, recalificándose la naturaleza jurídica de los contratos celebrados por Los Parques, modificando retroactiva y unilateralmente su régimen de tributación, emitiéndose liquidaciones sumamente cuantiosas con efectos devastadoras.

Así, la casación pendiente en que recae la inaplicabilidad de estos autos tiene como eje basal probatorio la impugnación a la aplicación del artículo 21, inciso primero, del Código Tributario.

Conflicto constitucional sometido al conocimiento y resolución del Tribunal

Expone que se producirían diversas vulneraciones a la Constitución. Argumenta que el artículo 21, inciso primero, del Código Tributario, invierte el principio constitucional de la buena fe en su aplicación en la gestión pendiente. La norma produce como efecto probatorio eximir al Servicio de Impuestos Internos de probar la simulación y presumir la mala fe del contribuyente. La palabra del ente recaudador será la verdad en el proceso.

Agrega que el precepto desconoce el principio de buena fe, bien jurídico de rango constitucional en Chile y en el derecho constitucional comparado, con íntima vinculación con la idea de justicia, que funda una presunción general en las actuaciones de los particulares, de aplicabilidad general y capacidad estructurante: apto para iluminar y redefinir diversas instituciones jurídicas. La regla general es que la "verdad" y "naturaleza de los antecedentes" emanan de las declaraciones de las personas, de los antecedentes mismos, de su esencia, de las formas y de lo que las partes hayan pactado, regla que, para ser alterada, debe ser probada.

Por el contrario, indica que la norma exige al contribuyente probar la verdad de sus declaraciones y la naturaleza de los contratos, liberando al Servicio de Impuestos Internos de probar una recalificación contractual.

En nuestra sistemática, Los Parques refiere que la buena fe es consecuencia constitucional directa, aunque implícita, de las ideas de dignidad humana, del artículo 1º, inciso primero; del principio de probidad del artículo 8º, al suponer el Constituyente que la rectitud es lo normal como principio orientador que rige las relaciones entre Administración y ciudadanos y no al inverso; de la igualdad y no discriminación arbitraria del artículo 19 N° 2, no siendo lícito para el legislador establecer diferencias que remuevan por principio la confianza en las actuaciones de la persona y la presuman fraudulentas; de la presunción de inocencia de las personas, del artículo 19 N° 3, inciso séptimo, dado que debe probarse la culpabilidad; y de la no afectación de los derechos en su esencia, desde el artículo 19 N° 26, que configura la seguridad jurídica, siendo la buena parte integrante de ésta, conforme lo informa la jurisprudencia constitucional comparada.



Agrega que desde 2014 la buena fe encuentra consagración en materia tributaria, en el código del ramo, en su artículo 4° bis, introducido por la Ley N° 20.780. Los actos y contratos celebrados por los contribuyentes deben ser reconocidos por la administración según la forma que éstos les hayan dado.

En este contexto, el artículo 21, inciso primero, es una anomalía completa de patente inconstitucionalidad. De esta norma el Servicio de Impuestos Internos presumió, sin pruebas fehacientes, la mala fe del contribuyente.

Luego expone que el artículo 24, inciso primero, del Código Tributario, vulnera el debido proceso. Comienza definiendo el instituto de la liquidación tributaria. Refiere que ésta reúne en sí una doble finalidad: no sólo constata la deuda del contribuyente, sino que también lo sanciona a través de multas e intereses penales.

Comenta que estas multas e intereses aplicados a Los Parques son castigos impuestos por el Servicio de Impuestos Internos por el supuesto incumplimiento de las normas legales tributarias, constituyendo una privación de su patrimonio y complemento adicional al pago del tributo presuntamente incumplido y a su reajuste, por lo que no puede equivaler al cumplimiento de la obligación original.

Resulta evidente que las liquidaciones aplicadas presentan contenido sancionatorio, traduciéndose en el cobro de intereses y multas.

No obstante estar precedidas de citaciones, no hay constancia de haberse estructurado un real procedimiento previo a la dictación de las liquidaciones. Su texto sólo hace mención de la existencia de fiscalizaciones y notificaciones. Se careció de los contenidos mínimos del debido proceso.

Se han vulnerado desde el artículo 19 N° 3, inciso sexto, de la Constitución, en sede de debido proceso, dos elementos: el derecho a rendir prueba dentro de una etapa probatoria, la que debe ser examinada y ponderada y a controvertir la prueba contraria; y, la bilateralidad de la audiencia.

Añade que el artículo 24, inciso primero, del Código Tributario, permitió que no se respetara ninguno de estos contenidos. La norma autorizó la dictación de las liquidaciones sin tener la debida oportunidad de ejercer su derecho a rendir y controvertir prueba en un término probatorio especialmente consagrado a tal efecto, prueba que, además, debió ser examinada y ponderada. El solo hecho de la posibilidad de responder a las citaciones no satisface el derecho.

En cuanto a la bilateralidad de la audiencia, refiere si bien este Tribunal ha admitido eventuales excepciones a su observancia, ha aclarado que ello es excepcional y vinculado con casos de urgencia calificada, criterio seguido por la jurisprudencia constitucional comparada.

Pero ello es ajeno a este caso, comenta Los Parques a fojas 39. No son medidas cautelares indispensables para asegurar el procedimiento, sino que, por el



contrario, de la declaración de tributos e imposición de sanciones, lo que no admite ni requiere de una celeridad que prive de garantías procesales básicas.

Las liquidaciones fueron emitidas por el Servicio de Impuestos Internos sin entregar un conocimiento previo suficiente a Los Parques. No obstante contener cierta información, ésta dista de entregar al contribuyente lo requerido para ejercer debidamente su derecho a defensa, no haciendo referencia a medio de prueba alguno utilizado por el ente recaudador o por el mismo contribuyente.

Así, Los Parques nunca tuvo conocimiento de lo que el SII le estaba imputado, vulnerándose el principio de bilateralidad de la audiencia, concluye a fojas 40.

Finalmente refiere que los artículos 21, inciso primero y 24, inciso primero, vulneran la presunción de inocencia. Las normas que se cuestionan permitieron considerar a Los Parques como culpable sin una verdadera simulación en relación con los contratos objetados, pero sin imputación ni prueba posterior alguna provista por su acusador.

Peor aún, expone que el SII hizo unilateralmente deudora a su parte, liquidándole impuestos retroactivos, fundándose sólo en que los contratos de promesa de compraventa serían contratos de compraventa, devengándose cuantiosos impuestos que sólo se detonaron por esta nueva calificación.

Ello implicó que se presumiera que su parte no actuó de conformidad con el ordenamiento jurídico, presunción atribuida por un órgano administrativo a través de liquidaciones sin rendirse prueba.

De este principio se tiene una importante consecuencia: el peso de la prueba corresponde al órgano que desea imponer la sanción y no a quien se desea sancionar, cuestión plenamente aplicable en materia tributaria en Chile y lo que informa el derecho comparado.

Tramitación

El requerimiento fue acogido a trámite por la Primera Sala, a fojas 203, con fecha 20 de julio de 2018, para luego ser declarado admisible, a fojas 238, el día 9 de agosto del mismo año, confiriéndose traslados de estilo.

Traslados evacuados

A fojas 258, el Consejo de Defensa del Estado evacúa traslado y solicita el rechazo del requerimiento. Expone que en la gestión pendiente se discute respecto a una presunta divergencia en torno a la naturaleza jurídica de los contratos que generaron los ingresos del contribuyente. Pero, refiere que no ha existido un cambio de criterio del SII a nivel normativo.



En oficio de 2001 se estimó que la venta de sepulturas de carácter perpetuo dice relación con la venta de un bien inmueble cuyos ingresos obtenidos con motivo de promesa de compraventa quedan comprendidos en la norma del inciso tercero del art. 29 de la Ley de Impuesto a la Renta, que dispone que tales ingresos se incluirán en los ingresos brutos del año en que se suscriba el contrato de venta correspondiente.

No obstante, se señaló, en aquel oficio, que dicho tratamiento tributario no se aplica a la promesa de venta de sepulturas de uso temporal, las cuales, al tratarse de bienes incorporeales, les resultan aplicables las normas generales de reconocimiento de ingresos contenidos en los arts. 15 a 29 de la Ley de Impuesto a la Renta.

En el sistema tributario chileno la determinación de la obligación tributaria recae, por regla general, en el propio contribuyente. Se entrega a éste el deber de declarar la existencia de los hechos gravados por él, en un periodo determinado. Nuestra ley tributaria consagra el principio de la buena fe en la presentación de las declaraciones de los contribuyentes. Lo anterior es sin perjuicio de la facultad del Servicio de Impuestos Internos para revisar e impugnar estas declaraciones.

Frente a un requerimiento del Servicio, es 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, lo que además es coherente con la circunstancia que es el contribuyente quien declara los impuestos y quien tiene o debe tener los antecedentes que sustentan sus asientos contables que sirven de base a las declaraciones de impuestos.

Agrega que este asunto es un problema de aplicación e interpretación de contratos, lo que constituye un tema de mera legalidad. La disputa entre las partes está en definir la naturaleza jurídica de los contratos suscritos por Los Parques con los adquirentes de las sepulturas, para, a partir de esa definición, determinar el tratamiento tributario de los ingresos del contribuyente. No existe un conflicto de constitucionalidad entre los preceptos impugnados y la Constitución, sino que disconformidad con lo resuelto tanto por el SII como por la Corte de Apelaciones, y, en última instancia podría haber un cuestionamiento a la ponderación de la prueba que corresponde realizar a los jueces de fondo.

El Tribunal Constitucional no es el órgano llamado a examinar si un determinado órgano administrativo ajustó su actuar a la juridicidad vigente.

Agrega que el asunto es una impugnación abstracta de constitucionalidad y no concreta. Y que el artículo 21 cuestionado no será decisivo en la resolución del asunto. En el actual estado de la causa tributaria no resulta posible imaginar cómo o en qué forma, una norma que solo regula la carga probatoria pueda tener aplicación en la discusión de autos, norma que ni siquiera ha sido acusada derechamente como infringida en la gestión pendiente, sino solo relacionada a otra que está denunciada como infringida.



Lo mismo ocurre respecto del artículo 24. Mediante la realización de todas las etapas de fiscalización y esencialmente mediante la liquidación que fue realizada de conformidad con las normas establecidas en el Código Tributario, la Corte de Apelaciones por su parte, al confirmar la sentencia del SII, hizo suyo lo obrado por ese órgano fiscalizador.

La Corte Suprema no puede conocer materias que no hayan sido sometidas a juicio por las partes en un recurso de derecho estricto, como es la casación en la gestión pendiente.

El recurso de casación no constituye instancia judicial, ya que no cabe la discusión de hechos, y está limitado a la pura cuestión jurídica ya que sólo el error de derecho autoriza esta casación.

Añade que la carga probatoria es una cuestión de regulación legal. Ésta toma en consideración diversos elementos de política pública como el tipo de tribunal en que se litiga, su composición, su especialización, la posición de las partes, el tipo de procedimiento, etc. De ahí que las alegaciones del requerimiento pretenden enervar una decisión adoptada por el legislador que a Los Parques S.A. no le parece correcta.

El procedimiento de fiscalización supone una determinada vinculación entre la autoridad y el contribuyente, quienes asumen diversas obligaciones. Por un lado, el Estado debe garantizar al contribuyente el debido proceso, y en especial, el derecho de audiencia, de contradicción, de aportación de pruebas, de motivación de sus actos, entre otras garantías. Por otro, el contribuyente se encuentra obligado a comparecer ante el Servicio y acreditar su situación tributaria, acompañando los antecedentes que posea o deba poseer en virtud de sus actividades.

En este procedimiento deben observarse garantías como la contradictoriedad y la impugnabilidad. Se concede y garantiza al contribuyente un espacio de tiempo suficiente para que aporte los antecedentes que acrediten su situación tributaria, garantizando los derechos a audiencia y de contradictoriedad.

Indica que si los contribuyentes se encuentran obligados por ley a llevar al día un sistema de contabilidad particular con determinados libros, documentos e informaciones, son justamente éstos los antecedentes que deben aportar cuando sean objeto de fiscalización, incluso sin necesidad de que sean solicitados en forma expresa o nominal, pues el contribuyente no puede menos que saber cuáles resultan necesarios y suficientes.

Este precepto legal no se contiene ninguna norma que suponga una alteración o modificación de las reglas sobre carga de la prueba. Viene sino a ratificar las normas generales establecidas en el Código Civil, artículo 1698.

Se trata, de una obligación nacida cuando acaece la especie fáctica prevista por la ley, estando su contenido predeterminado en la propia norma que impone la obligación.



La carga de la prueba recae lógicamente e ineludiblemente en la persona que, conociendo la ocurrencia del hecho gravado, voluntariamente determina la obligación y, coetáneamente le manifiesta al representante del acreedor (la administración tributaria) la forma y los antecedentes que ha tenido en consideración para hacerlo. Este obrar es racional y justo, en cuanto poner la carga de la prueba en esta instancia.

Por otra parte, una eventual declaración de inaplicabilidad del inciso primero del art. 21 no dejaría al contribuyente en una mejor situación dado que el inciso primero del art. 35 del mismo Código reitera la obligación probatoria del contribuyente en relación con la corrección de su declaración.

Luego desvirtúa las alegaciones relativas al principio de buena fe, sostenidos por la requirente.

Expone que carece de lógica suponer que de la protección de la buena fe se deriva que en cualquier situación debe hacerse fe simple a las declaraciones de los contribuyentes o ciudadanos.

Son muchas las leyes que exigen a las personas requisitos para pedir beneficios, para adquirir determinados status, todo ello bajo el apercibimiento que si no las cumplen se les negará sus peticiones.

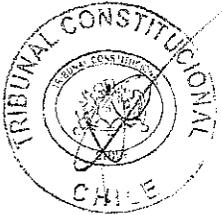
Ello los obliga a cumplir los requisitos sin que baste su mera declaración para acceder a sus peticiones, lo que no implica suponer que se esté de mala fe.

Igualmente una liquidación de impuesto no presupone mala fe del contribuyente tal como se indica en el reclamo. Lo único que supone es que el contribuyente no fue capaz de demostrar con los antecedentes acompañados el hecho imponible en la forma declarado por él. Lo contrario supondría que todo el sistema tributario descansaría en las simples declaraciones del contribuyente y que la autoridad y tributaria sería un mero recaudador, sin capacidad de fiscalizar ni controlar.

Agrega, también, que deben desvirtuarse las alegaciones relativas a restricciones probatorias en el marco del debido proceso. Es dentro del procedimiento de auditoría tributaria en donde el contribuyente cuenta con un lapso razonable de tiempo, incluso superior a los plazos jurisdiccionales de prueba, para acompañar los antecedentes que acrediten su situación tributaria muchos de los cuales deben encontrarse al día y a disposición del contribuyente, según las diversas normas que imponen obligaciones al respecto.

Finalmente solicita sean rechazadas las alegaciones en torno al artículo 24, inciso primero, del Código Tributario. Indica que toda la acción administrativa no se acerca en lo más mínimo a la naturaleza sancionatoria.

Lo que efectúa la administración es hacer posible el cumplimiento por parte del contribuyente de su obligación legal. Toda cuestión relativa al monto del tributo





es una materia de legalidad que debe ser discutida en sede de reclamo de las liquidaciones.

La Liquidación en el proceso de revisión del cumplimiento tributario es un acto en que se contiene la pretensión fiscal en relación a un eventual incumplimiento por parte del contribuyente de sus obligaciones impositivas. Esta pretensión lo que hace es liquidar, esto es, determinar la totalidad de las acreencias debidas, en las que se incluye los recargos por la mora en el entero del monto adeudado a título de impuestos de conformidad con la ley. Expone que:

i) La multa y el interés no son aplicados por el Servicio como castigo del incumplimiento como pretende el ocurrente, en cuanto se encuentran establecidos expresamente por la ley y dependen aritméticamente del impuesto debido. Lo que el Servicio efectúa es la liquidación, esto es la determinación administrativa o cálculo aritmético del monto a pagar.

ii) La fijación de los recargos no es definitiva, en cuanto el contribuyente puede también controvertirlos en su reclamo de la obligación principal. Existe un debido procedimiento establecido por la ley para la fijación de estos recargos.

iii) Estos recargos por la mora en el cumplimiento de la obligación tributaria son objetivos, en cuanto dependen aritméticamente del monto del impuesto adeudado y no de las circunstancias personales del infractor, por lo que el Servicio se limita en su actuar a efectuar el cálculo o liquidación de las cantidades correspondientes de conformidad a la ley.

El requirente confunde la existencia de una infracción de tipo formal, consistente en el retardo en presentar una declaración de impuestos, y el retardo en enterar en arcas fiscales un determinado impuesto, con la responsabilidad de tipo penal que pudiere surgir de la misma situación.

Añade que SII sí confía en la presunción de inocencia y en la conducta correcta y bienintencionada de las personas. Prueba de ello es que casi toda la recaudación tributaria tiene su origen en declaraciones o transacciones de los contribuyentes realizadas bajo su propia responsabilidad y sin que medie fiscalización.

Y, finalmente, el artículo 24 no contraría el debido proceso. La aplicación de la multa no resulta independiente de la determinación de la carga tributaria, en la que el contribuyente durante la tramitación del proceso administrativo tributario sí ha tenido la posibilidad de acreditar que la pretensión del Servicio no es ajustada a la realidad.

Agrega que aun cuando pueda discutirse la vigencia del principio de la buena fe a nivel constitucional y que también pueda discutirse sobre el contenido del mismo, no se puede poner en duda que es obligación de la autoridad actuar en forma correcta, ética y con estricto apego a la legalidad. La exigencia de requisitos específicos en las declaraciones de impuestos no supone una presunción de mala fe del contribuyente, sino que la simple asignación de deberes al mismo y para que el



SII puede acreditar el hecho imponible y con ello liquidar de manera correcta el impuesto que corresponda.

Vista de la causa y acuerdo

En Sesión de Pleno de 3 de abril de 2019 se verificó la vista de la causa, oyéndose la relación pública y los alegatos por la parte requirente del abogado don Arturo Fernandois Vöhringer y por el Consejo de Defensa del Estado, del abogado don Jaime Varela Aguirre, adoptándose acuerdo con fecha 10 de abril del mismo año, conforme fue certificado por el relator de la causa.

Y CONSIDERANDO:

I.- CONFLICTO CONSTITUCIONAL PLANTEADO

PRIMERO: La gestión pendiente es una reclamación de liquidaciones tributarias, ante la Corte de Apelaciones de Santiago (rol 8304-2017). Se encuentra pendiente ante la Corte Suprema el recurso de casación en el fondo deducido por la requirente en contra de la sentencia del tribunal de alzada que confirmó la sentencia de primera instancia, emanada del Director Regional del Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII) como Juez Tributario.

Sucede que el SII recalificó los contratos de promesa celebrados por la requirente con sus clientes, considerándolos como contratos de compraventa. En atención a ello practicó liquidaciones de impuestos, en el 2008 y en el 2010, por concepto de impuesto de primera categoría y reintegro del artículo 97 de la Ley de Impuesto a la Renta, correspondiente a los años tributarios 2005, 2006, 2007, 2008 y 2009.

SEGUNDO: Alega que la aplicación de los preceptos reprochados vulnera el principio constitucional de la buena fe, sostenido en diversos principios y derechos constitucionales (dignidad humana, probidad, igualdad ante la ley y certeza jurídica, de conformidad con los artículos 1º, 8º y 19 Nos. 2º y 26º de la Constitución), así como el derecho a un proceso racional y justo y a la presunción de inocencia (artículo 19 numerales 2º, 3º incisos sexto y séptimo y 26º, de la Constitución).

TERCERO: Explica que la recalificación efectuada por el SII produce consecuencias tributarias importantes, lo que amenaza la existencia misma de la requirente como entidad económica. Expone que durante quince años, entre 1990 y 2005, declaraba el ingreso obtenido con motivo de contratos de promesa de venta al celebrarse la compraventa prometida y no al celebrar la mera promesa, lo cual nunca fue objetado por el SII, habiendo practicado sucesivas fiscalizaciones, de manera que la requirente tenía la convicción de hallarse en pleno cumplimiento de las normas tributarias.



Posteriormente, al recalificar el SII la naturaleza jurídica de los contratos celebrados, modifica retroactiva y unilateralmente el régimen de tributación de la requirente. El SII efectuó dicha recalificación sin imputar simulación, mala fe u otro proceder ilícito de la requirente y sin rendir prueba alguna que lo soporte, lo que vulnera el principio de buena fe, al transferirse el peso de la prueba al contribuyente y, consecuentemente, eximiendo al SII de tener que aportar prueba, y la presunción de inocencia, además del debido proceso. Agrega que un precepto legal no puede hallarse conforme con la Constitución si con su aplicación se invierte el principio general de la buena fe del derecho, que obliga a estarse a los contratos tal como fueron otorgados por las partes contratantes y que obliga también a quien alega lo contrario o imputa fraude a probarlo.

CUARTO: En seguida, sostiene que la recalificación del SII es una verdadera sanción administrativa, porque por medio de la liquidación no sólo se cobran impuestos, sino que también se imponen multas por el atraso en la presentación de la declaración e intereses penal por mora en el pago, y, en este caso, el procedimiento no está revestido de las garantías mínimas del debido proceso, pues la requirente no pudo rendir prueba en una etapa probatoria ni controvertir la prueba contraria ni tampoco hubo bilateralidad de la audiencia, ya que las liquidaciones fueron emitidas por el SII sin entregar un conocimiento previo suficiente a la requirente.

II.- NORMAS LEGALES REPROCHADAS

QUINTO: El requerimiento se dirige a obtener la declaración de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del artículo 21, inciso primero:

"Artículo 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."

Y de las frases "les practicará una liquidación en la cual se" y "En la misma liquidación deberá indicarse el monto de los tributos adeudados y, cuando proceda, el monto de las multas en que haya incurrido el contribuyente por atraso en presentar su declaración y los reajustes e intereses por mora en el pago", contenidas en el artículo 24, inciso primero, ambos, del Código Tributario, las que se precisan subrayadamente en un contexto que permita su entendimiento:

"Artículo 24.- A los contribuyentes que no presentaren declaración estando obligados a hacerlo, o a los cuales se les determinaren diferencias de impuestos, el Servicio les practicará una liquidación en la cual se dejará constancia de las partidas no comprendidas en su declaración o liquidación anterior. En la misma liquidación deberá indicarse el monto de los tributos adeudados y, cuando proceda, el monto de las multas en que haya incurrido el



contribuyente por atraso en presentar su declaración y los reajustes e intereses por mora en el pago.”

III.- CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN

SEXTO: La presente Sentencia se guiará por los siguientes criterios interpretativos. Primero, es necesario precisar que hay reproches planteados que sólo pueden resolverse en el ámbito de la legalidad por el juez de fondo. En segundo lugar, la configuración del parámetro constitucional relativo al principio de buena fe no ofrece un auxilio sólido sin recurrir a cuestiones de legalidad. En tercer lugar, si existiera el parámetro constitucional de buena fe de éste no se derivaría una regla relativa a la carga de la prueba. En cuarto término, hay que entender la carga de la prueba en el marco del sistema tributario chileno que privilegia la auto declaración de impuestos como deber y no carga. En quinto lugar, la presunción de inocencia, especialmente, en su vertiente de regla de juicio no se ve afectada por normas que no imponen una carga de la prueba. Finalmente, no se vulnera el debido proceso.

a. Cuestiones de legalidad

SÉPTIMO: No le corresponde al Tribunal Constitucional pronunciarse sobre cuestiones que entrañan un conflicto de mera legalidad, como son determinar la naturaleza de los contratos que la requirente celebra con sus clientes, así como ponderar la prueba allegada en la gestión pendiente.

En este sentido, esta Magistratura ha señalado, respecto de un requerimiento que impugnaba el mismo artículo 21 del Código Tributario, que “se plantea una cuestión de mera legalidad en la medida que se formula un cuestionamiento a la tramitación del proceso, en lo referido a la carga de la prueba y la ponderación que se hizo de la misma para arribar a las conclusiones contenidas en la sentencia definitiva que rechazó la reclamación tributaria en primera instancia, en el marco de la gestión invocada. (...) / La determinación del sentido y alcance del precepto impugnado en función del valor probatorio de los medios que obren en los procesos seguidos ante los jueces del fondo no es una materia propia de esta jurisdicción constitucional, dado que esto último importa igualmente una cuestión de legalidad cuya resolución es propia de los jueces de fondo. Se trata, por ende, de un conflicto que no se encuentra dentro del marco de atribuciones de este órgano de jurisdicción constitucional (...) / A mayor abundamiento, del examen de las copias de las piezas principales de la reclamación tributaria que constituye la gestión invocada, consta que el requirente ha ejercido todas y cada una de las facultades procesales que le son inherentes por los derechos a la defensa y a un debido proceso” (Resolución Rol N° 2465, de inadmisibilidad, de 25 de julio de 2013, cc. 9° a 11°).



b. ¿Parámetro constitucional del principio de buena fe?

OCTAVO: El requirente sostiene como vulnerado un principio constitucional que no aparece explícitamente en la Constitución. La tesis de parte deduce el principio constitucional de buena fe como consecuencia constitucional de la dignidad humana (artículo 1º de la Constitución) y como antecedente inmediato de la probidad (artículo 8º de la Constitución). Asimismo, estaría ínsita en la presunción de inocencia (artículo 19, numeral 3º inciso 7º de la Constitución) y en la certeza jurídica (numeral 26º del artículo 19 de la Constitución). Lo califica como visión sistémica y principio inequívoco bajo múltiple presencia y protección (fs. 21 del expediente Rol 5006).

Añade algún criterio constitucional comparado y la buena fe como principio general del derecho.

NOVENO: Lo anterior, genera dificultades interpretativas significativas para esta Magistratura puesto que lo ofrecido como parámetro de control es el resultado de una interpretación indicada por una parte, en ausencia de normas constitucionales que reciba directamente dicho principio.

Por lo mismo, desarrollaremos algunos criterios relativos al parámetro interpretativamente indicado a partir de las referencias que allí se realizan.

DÉCIMO: En cuanto al recurso al Derecho Constitucional Comparado, revisada la trazabilidad del concepto en un examen horizontal de la noción de buena fe, cabe indicar que su presencia en las Constituciones es una auténtica excepción, encontrando 8 ejemplos sobre 160 Constituciones del mundo.

En esos casos, podemos verificar que no existe ninguna unidad en su recepción por dichos ordenamientos ni tampoco obedecen a un patrón común. Es así como encontramos esta referencia a la buena fe en la protección a la posesión de bienes cuando dicha ocupación, usualmente en un ámbito indígena, proviene de la buena fe (Brasil, Kenia y México). En otro orden de cosas, se cautela la consulta previa en materia indígena exigiendo que esta consulta se realice de buena fe (Bolivia). Asimismo, se protege la interpretación de buena fe de los tratados internacionales (Rumanía) o se exige que los órganos del Estado deban cooperar entre sí de buena fe (Sudáfrica).

En fin, solo cabe considerar dos casos en donde existe alguna orientación aproximativa al planteamiento del requirente. Son los casos de la Constitución de Colombia que indica que "las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la **buena fe**, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante éstas" (artículo 83 de la Constitución de Colombia de 1991) y la de la Constitución de Portugal "los órganos y los funcionarios de la administración estarán sujetos a esta Constitución y la ley y deberán actuar, en el desempeño de sus funciones, con respeto por los principios de igualdad, proporcionalidad, justicia, imparcialidad y **buena fe**" (artículo 266.2 de la Constitución de Portugal de 1976).



En consecuencia, este somero examen descarta que se trate de un asunto del nivel constitucional y menos que se reconozca de un modo uniforme a una tesis que parezca plausible.

DECIMOPRIMERO: En el ámbito doctrinario cita autores que han relevado el principio de la buena fe al ámbito del derecho público (fs. 20 del expediente Rol 5006). Sin embargo, cabe examinar brevemente el modo en que se recoge dicho principio. De acuerdo al Diccionario Constitucional Chileno, la buena fe “[e]n el ámbito del Derecho constitucional, es el principio que protege la honesta conducta en el legítimo ejercicio de los derechos fundamentales y en el respeto y recto ejercicio de las competencias institucionales” (García, Gonzalo y Contreras, Pablo. Diccionario Constitucional Chileno, Cuadernos del Tribunal Constitucional, (55). 2014. p. 113). En relación al ejercicio de los derechos fundamentales y su protección, se ha señalado que “la acción de protección es una garantía que protege los derechos que la Constitución individualiza, cuando su *ejercicio legítimo* se vea privado, perturbado o amenazado por una acción u omisión ilegal o arbitraria (...) El ejercicio legítimo supone una conducta de buena fe. Por otra parte, se suele argumentar que el legislador no puede lesionar los derechos adquiridos de buena fe por un particular, en base a lo dispuesto en los arts. 19 Nos 21 y 24 de la Constitución” (García y Contreras, Ob. cit., p. 114).

En conclusión, otra tesis interpretativa, respecto de otros preceptos constitucionales y carentes de uniformidad conceptual.

DECIMOSEGUNDO: Sin embargo, nos encontramos frente a un principio surgido en el seno del Derecho Civil y que ha adquirido un carácter de principio general de derecho. La doctrina civilista define la buena fe como “la persuasión subjetiva interna, con carácter eminentemente ético, de estar actuando o de haber actuado con rectitud, corrección y lealtad” (López Santa María, Jorge (2005): *Los Contratos. Parte General*. Cuarta edición (Santiago, Editorial Jurídica de Chile), p. 397).

Se despliega en un ámbito subjetivo y objetivo pero desde el punto de vista interpretativo no tiene autonomía explicativa propia al margen de la disciplina que lo regula. Es distinto configurarlo como principio general que encontrar en el ordenamiento, incluido el constitucional, manifestaciones de la buena fe.

A título meramente ejemplar, resulta contrario a un sentido normativo primigenio reconocer que este atributo vulnera la dignidad humana cuando la causa de base dice relación con una persona jurídica que, por muy valioso que sean sus bienes jurídicos a proteger, carece de dignidad humana.

En consecuencia, no es razonable la construcción de un parámetro ad hoc al margen de una interpretación que nazca de la literalidad de una regla constitucional. No es que no puedan existir criterios sistemáticos pero deben nacer o afincarse en una norma del más alto nivel.





c. Si existiera el parámetro de buena fe de éste no se derivaría una regla relativa a la carga de la prueba

DECIMOTERCERO: La tesis interpretativa planteada por el requirente se funda, parcialmente, en el artículo 8° de la Constitución en el entendido que el principio de probidad se deriva en la exigencia de una conducta leal y honesta. Se vulneraría dicha exigencia cuando el Estado no se funda en el respeto del principio de confianza en las personas y presumen sus actos como fraudulentos "como lo hace para efectos probatorios el artículo 21 inciso primero del Código Tributario" (fs. 22 del expediente Rol 5006).

De este modo, no solo se reconoce un principio sino que la mera exigencia de probar, en este caso la procedencia de documentación que desvirtúe una tesis relativa a impuestos, importa una infracción al modo en que se confía en las personas, afectando su inocencia y su seguridad jurídica.

DECIMOCUARTO: Esta tesis parte de tres presupuestos erróneos. El primero de ellos, es derivar una consecuencia de un antecedente especulativo. No resulta razonable configurar una abstracción tan amplia como el principio constitucional de buena fe e imponer puros deberes estatales sin ningún deber para los ciudadanos. En segundo lugar, que el propio artículo 8° de la Constitución desmiente este aserto puesto que si el resultado de la exigencia del principio de probidad se basara únicamente en la confianza en las personas, no podría exigirse ninguna obligación a éstas. Ello es desmentido por los propios incisos tercero y cuarto del artículo 8° que imponen la regla de exigir declaraciones de intereses y de patrimonio a autoridades y demás personas que la ley identifique como una manifestación de una carga que acredite el control de la probidad. Nada más lejos de una ausencia de deberes. Y, finalmente, esta regla no puede operar para privados porque en el escenario tributario estas personas, particularmente las jurídicas, lo asumen como contribuyentes en el marco de una carga pública real (artículo 19, numeral 20°, de la Constitución).

d.- La auto declaración de impuestos y la carga de la prueba

DECIMOQUINTO: El modelo impositivo chileno está fundado en el reconocimiento de la condición de contribuyente que tiene toda persona, natural o jurídica, susceptible de declarar impuestos.

Tal circunstancia dimana directamente de la Constitución, en cuanto su función "impositiva" deriva de una "carga pública" que exige la contribución a toda persona. Por lo mismo, nuestra jurisprudencia nos indica que el derecho esencial que la Constitución asegura a todas las personas es su igual repartición en proporción a las rentas o en la progresión que fije la ley, así como la prohibición de que ellos sean manifiestamente desproporcionados o injustos. En tal sentido, la Carta no asegura *per se* el derecho a no ser objeto de tributos ni menos a la exención de los mismos (STC Rol 2614, c. 7°).



DECIMOSEXTO: Los impuestos configuran un ámbito de complejidades naturales para la propia disciplina normativa y, con mayor razón, para los contribuyentes. Por lo mismo, existiendo miles de contribuyentes el principio organizativo del sistema tributario, en el nivel teórico, apunta a la estructuración del modelo más simple posible tanto en el establecimiento de la obligación tributaria como en el modo en que acontece su determinación concreta.

DECIMOSÉPTIMO: Por lo mismo, en el ámbito de la determinación del impuesto rige el principio de la auto declaración del impuesto debido. Con ello, queremos dar cuenta que "por regla general, es el sujeto pasivo quien debe cumplir los deberes de declaración y pago, así como los deberes de llevar contabilidad para el impuesto a la renta, y documentación y registros especiales en materia de IVA. Así el procedimiento de determinación se inicia normalmente con la declaración del contribuyente" [Massone Parodi, Pedro (2016), *Principios de Derecho Tributario. Aplicación y extinción del impuesto*, Cuarta edición revisada y ampliada, Thomson Reuters, Santiago, p.2151].

De esta forma, es en el artículo 21 del Código Tributario impugnado en donde se inicia la autoliquidación donde "el contribuyente, en forma autónoma e independiente, propone a través de su declaración de impuestos, el monto a pagar" [Aste Mejías, Christian (2016), *Código Tributario*, Thomson Reuters, p. 50].

Este es el modelo que se utiliza para la generalidad de los impuestos en Chile, "especialmente para aquellos cuya base imponible está integrada con elementos que el servicio no conoce" [Aste Mejías, Christian (2016), *Curso sobre Derecho y Código Tributario*, Tomo I, Séptima edición actualizada, Thomson Reuters, Santiago, p. 342].

DECIMOCTAVO: En línea de principio, resulta difícil estimar que el punto de partida de determinación del impuesto, reconociendo ampliamente la autonomía de los contribuyentes, ofrezca un aspecto que resulte inconciliable con el principio de buena fe. Justamente, la norma parte de la base de la actuación con ese carácter de todo contribuyente puesto que se presume que tal declaración ha sido hecha de buena fe.

Y si existiera duda es el propio SII el que ha promovido, mediante propuestas de declaraciones de impuestos, una alternativa a objeto de iniciar la liquidación del impuesto mismo.

Por lo anterior, el problema no residiría en la liquidación misma sino que en su etapa posterior de información y fiscalización.

DECIMONOVENO: La autoliquidación del impuesto no es lo mismo que el acto administrativo de concretización del impuesto. Por lo mismo, ha sido cuestionado que exista una forma de "autodeterminación" impositiva (Massone, 2016, pp. 2147-2151).

En tal sentido, "es oportuno distinguir los casos en que entre la verificación del impuesto no se inserta acto alguno del sujeto activo (autodeterminación





seguida de declaración, liquidación y pago del sujeto pasivo) y los casos en los cuales la obligación se extingue luego de su determinación concreta por parte de la administración tributaria, mediante acto expreso (determinación de oficio o determinación rectificadora" (Massone, 2016, p. 2151).

Por tal razón, resulta coherente con el modelo tributario que el inciso primero del artículo 21 del Código Tributario exija probar la "verdad de sus declaraciones" relativas a cuestiones propias como "la veracidad de los datos, regularmente numéricos, contenidos en dicha presentación" [Aste Mejías, Christian (2016), *Código Tributario*, Thomson Reuters, p. 50]. Y, otro lado, confirmar que debe probar "la naturaleza de sus antecedentes" relativas a las cuestiones normativas de aplicación del impuesto debido. Son esas obligaciones las que derivan en la necesidad de obligar al "*contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él*".

VIGÉSIMO: En una secuencia regular de determinación del impuesto una enorme mayoría de los contribuyentes no tiene nada que probar y los obligados a llevar la contabilidad indiciada es un conjunto específico de contribuyentes que pueden no tener problema alguno con la determinación del impuesto.

Y ahí opera el artículo 24 del Código Tributario en donde el SII practica la determinación tributaria cuando un contribuyente no presenta declaración o cuando se determinen "diferencias de impuestos" y el propio SII "en la misma liquidación deberá indicarse el monto de los tributos adeudados y, cuando proceda, el monto de las multas en que haya incurrido el contribuyente por atraso en presentar su declaración y los reajustes e intereses por mora en el pago".

VIGESIMOPRIMERO: Esta causa solo cuestiona la relación existente entre los incisos primero del artículo 21 y partes del inciso primero del artículo 24 del Código Tributario. La esencia de la discusión refiere a la vulneración que existiría en función de que la carga de la prueba de los impuestos debidos residiría en el propio contribuyente y no en la administración tributaria.

Más allá de que la doctrina advierte dificultades acerca de la interpretación que han seguido los tribunales ordinarios respecto de los demás incisos no cuestionados del artículo 21 del Código Tributario y de cómo se articulan estas concepciones en el marco del Código Tributario modelo, lo cierto es que "la función (o fin esencial) del artículo 21, inciso 1º, no es regular la carga de la prueba ni atribuir esa carga a una de las partes en conflicto" (Massone, 2016, p. 2262).

La tarea propiamente explicativa del régimen de prueba tributaria y sus medios de impugnación reside en otros artículos no reprochados. Por lo mismo, "con todo lo indicado, especialmente, la limitación del objeto de la prueba (veracidad, naturaleza y monto) y los medios (solo los necesarios u obligatorios), consideramos que no es posible sostener que este inciso regule en forma general la



carga probatoria en materia tributaria" (Aste, 2016, p. 51). Entonces malamente puede impugnarse como normas que presuman mala fe a alguien.

VIGESIMOSEGUNDO: Por otro lado, el precepto legal que establece la carga de la prueba sobre el contribuyente para desvirtuar una liquidación o reliquidación es el inciso segundo del artículo 21 del Código Tributario: "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, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64 practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder.

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."

Asimismo, el art. 35, inciso primero, faculta al SII para exigir a los contribuyentes documentación que respalde su declaración de impuestos: "[j]unto con sus declaraciones, los contribuyentes sujetos a la obligación de llevar contabilidad presentarán los balances y copia de los inventarios con la firma de un contador. El contribuyente podrá cumplir dicha obligación acreditando que lleva un libro de inventario debidamente foliado y timbrado, u otro sistema autorizado por el Director Regional. El Servicio podrá exigir la presentación de otros documentos tales como libros de contabilidad, detalle de la cuenta de pérdidas y ganancias, documentos o exposición explicativas y demás que justifiquen el monto de la renta declarada y las partidas anotadas en la contabilidad.". Por consiguiente, existen otras disposiciones legales no impugnadas en el presente requerimiento que permiten arribar al mismo resultado que la requirente pretende evitar con esta acción.

VIGESIMOTERCERO: En consecuencia, y sin referirnos a todo el complejo régimen tributario, la naturaleza de la cuestión constitucionalmente planteada, es que la dimensión de buena fe está presente en el tratamiento del contribuyente al momento de la autoliquidación del impuesto. Y, en segundo lugar, no se precisa el modo en que se puede vulnerar, por el inciso primero del artículo 21 del Código Tributario, un régimen de la carga de la prueba que no reconozca que el cuestionamiento tributario de la Administración es una respuesta al acto de autoliquidación y que no configura un modo de carga porque el artículo 21 distingue el deber (inciso primero) de la carga misma.

e.- La presunción de inocencia y la regla de la carga de la prueba

VIGESIMOCUARTO: La parte requirente funda la vulneración de la presunción de inocencia, reconocida en el inciso 7º, del numeral 3º, del artículo 19 de la Constitución, por cuanto los artículos 21, inciso primero y 24, inciso primero



reprochados del Código Tributario consideran a la requirente Los Parques como culpable sin una verdadera simulación en relación con los contratos objetados, pero sin imputación ni prueba posterior alguna provista por su acusador.

VIGESIMOQUINTO: El Tribunal Constitucional ha formulado dos reglas respecto de la presunción de inocencia. La primera es considerar a dicha presunción “como regla de juicio” en virtud de la cual le corresponde a las personas su derecho a que la prueba corresponda a quien acusa (*in dubio pro reo*). Y la segunda es entender la presunción de inocencia como “regla de trato” de un modo tal que a las personas se las trate como inocente hasta que exista sentencia condenatoria firme (*nulla poena sine iudicio*).

Entendemos que el reproche planteado por el requirente solo abarca el primer aspecto de la presunción de inocencia en lo que dice relación con la carga de la prueba. Nuestra jurisprudencia desde hace más de una década en materias propiamente penales, en lo general, estima que el efecto de quién promueve una acusación penal exige que ésta deba probarla, que la parte acusadora pruebe la existencia del hecho punible y la participación del acusado en dichos hechos y no le traslade dicha carga a personas que son inocentes aunque imputadas (Sentencias roles N° 739, c.8°; N° 993, c. 4°; N° 1351, c. 45°; 1443, c. 45° y 1584, c.6°, entre otras).

VIGESIMOSEXTO: Respecto a la presunción de inocencia en cuanto a la función de las normas en el efecto probatorio, el Tribunal Constitucional ha sostenido que “lo que prohíbe el principio constitucional es que el legislador se adelante a presumir de derecho la responsabilidad y con ello impida al imputado o procesado demostrar su inocencia por los medios de prueba que le franquea la ley y que, consecuentemente, se altere el peso de la prueba liberándose de ésta al autor, de modo que se convierta en incontrarrestable el juicio de reproche que supone la declaración de culpabilidad” (Alejandro Silva Bascuñán: Tratado de Derecho Constitucional, Tomo XI, Ed. Jurídica de Chile, 2006, p. 160). Así de la lectura del referido precepto constitucional (el artículo 19 N° 3° inciso séptimo) “se desprende que para que alguien se vea expuesto a sufrir una sanción penal, es indispensable que a su respecto se hayan acreditado o establecido los presupuestos que conforman la estructura de un hecho delictivo: la conducta, la tipicidad, la antijuridicidad y la culpabilidad; entonces y sólo entonces puede surgir la responsabilidad penal, y por ello sufrir la imposición de una sanción penal” (Jaime Náquira Riveros: Teoría del Delito, Tomo I, Ed. Mac Graw Hill, 1998, p. 322)” (STC 519, c. 41°).

VIGESIMOSÉPTIMO: Tal cual lo explicamos en el criterio interpretativo relativo a la determinación impositiva, resulta claro que el inciso primero del artículo 21 del Código Tributario no establece una regla de juicio que condene o imponga una carga de prueba como si las personas fueren acusadas. El efecto de una autoliquidación impositiva cuestionada no afecta en nada la posibilidad de estimar el impuesto definitivo.



f.- No se vulnera el debido proceso

VIGESIMOCTAVO: En primer lugar, cabe señalar que no se está ante un proceso administrativo sancionatorio, ya que la liquidación no tiene por objeto imponer una sanción tras comprobarse la comisión de una infracción tributaria, sino determinar la obligación tributaria.

Como señala la Corte Suprema, “conviene comenzar aclarando que el procedimiento en que incide el recurso en examen es el procedimiento general de reclamación del Título II del Libro III del Código Tributario, que tiene por objeto en este caso, revisar la legalidad de una liquidación de impuestos practicada por el Servicio, y no la imposición de una sanción penal o administrativa, de manera que la presunción de inocencia consagrada en el artículo 19 N° 3 de la Constitución Política de la República con vigencia en dichos procedimientos sancionatorios, y que conlleva liberar de la carga de la prueba al imputado o administrado, no resulta pertinente al caso sub lite, razón por la cual el artículo 21, inciso 2°, del Código Tributario, no confronta ni se opone a la mentada garantía constitucional cuando grava procesalmente al contribuyente con el peso de desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio./(...) De esa forma, al no tener por objeto este procedimiento efectuar un reproche al contribuyente, ni en el ámbito penal ni en el administrativo, sino perseguir el pago de los impuestos adeudados y sus recargos, no pudieron quebrantar el mentado artículo 21 los jueces recurridos ni la garantía constitucional de presunción de inocencia, como postula el recurrente.” (Sentencia de la Corte Suprema Rol N° 5146-2013, de 25 de marzo de 2014, c. 2°).



VIGESIMONOVENO: Adicionalmente, la Constitución no preconfigura un sistema de carga probatoria. Sobre la prueba el Tribunal Constitucional ha establecido que forma parte del debido proceso, el derecho a presentar pruebas (STC Rol N° 3171 c. 28°, entre otras), el derecho a la producción libre de pruebas conforme a la ley (STC Rol N° 3119 c. 19°, entre otras) y el derecho a contradecir pruebas (STC Rol N° 2921 c. 32°, entre otras). El Tribunal nunca ha afirmado que exista un modelo de carga probatorio, ni que la Constitución lo determine.

La regla general en materia de carga probatoria está prevista en una norma de rango legal, como es el artículo 1698 del Código Civil, pero otros cuerpos legales establecen reglas distintas, como por ejemplo, el artículo 493 del Código del Trabajo, que contempla una regla de facilidad probatoria.

TRIGÉSIMO: En tercer lugar, la requirente, de manera previa a la emisión de las liquidaciones reclamadas, fue citada por el SII (fs. 33), oportunidad en que la requirente hizo sus descargos, los que, en definitiva, fueron desestimados, que reclamó de las liquidaciones practicadas ante el Director Regional del SII en calidad de juez tributario, que apeló del fallo dictado por éste y que contra la sentencia de segunda instancia dedujo recurso de casación en el fondo. En consecuencia, no es posible advertir una vulneración al debido proceso, toda vez que la requirente no vio menoscabado su derecho a defensa.



IV.- APLICACIÓN DE CRITERIOS AL CASO CONCRETO

a.- Cuestiones de legalidad en relación con la gestión pendiente

TRIGESIMOPRIMERO: La gestión pendiente es el recurso de casación en el fondo para ante la Corte Suprema (fs. 182 y ss. del expediente Rol 5006), fundado en tres motivos de casación: 1º) la infracción a las reglas sobre interpretación de los contratos; 2º) infracción a las normas reguladoras de la prueba, "particularmente el artículo 341 del Código de Procedimiento Civil y artículo 1698 del Código Civil, en relación a los artículos 2 y 21 del Código Tributario, al artículo 1554 del Código Civil, todos en relación con los artículos 29 y 30 de la Ley sobre Impuesto a la Renta." (fs. 196); y 3º) la infracción al artículo 97 N° 11 del Código Tributario, "en relación con el inciso final del artículo 24 del mismo cuerpo normativo, al artículo 97 incisos 4º y 6º de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y al artículo 13 del Código Civil" (fs. 201 del expediente Rol 5006).

TRIGESIMOSEGUNDO: Al respecto cabe puntualizar lo siguiente: en primer lugar, la requirente no denuncia la infracción al artículo 24, inciso primero del Código Tributario, tachado de inconstitucional en estos autos, por lo cual no se vislumbra cómo podría éster tener aplicación ni menos resultar decisivo, en la gestión pendiente, ya que no se cuestiona tampoco las normas relativas a las liquidaciones tributarias, y, en segundo lugar, en cuanto al segundo motivo de casación, la requirente sostiene que "los tribunales de primera y de segunda instancia en sus sentencias, aplicaron irrefutablemente contra derecho el artículo 21 del Código Tributario" (fs. 197), lo que da cuenta de que se trata de un problema de interpretación legal.

b.- Las normas impugnadas no tienen aplicación decisiva en el asunto

TRIGESIMOTERCERO: Respecto al estado de la gestión pendiente, el Tribunal Constitucional estimó, sobre un requerimiento que impugnaba el artículo 21 del Código Tributario, que estando el término probatorio vencido, el requerimiento carecía de fundamento plausible: "En efecto, el artículo 21 del Código Tributario es impugnado por la sociedad requirente en cuanto establecería una carga probatoria que reside en el contribuyente desconociendo, a su juicio, que el Servicio de Impuestos Internos es parte en los procesos de reclamación tributaria como el que constituye la gestión pendiente. Habiéndose concluido el término probatorio, resulta inoficioso que esta Magistratura se pronuncie sobre la inaplicabilidad de un precepto legal que ya ha recibido aplicación en la gestión pendiente y que se encuentra en la fase procesal de dictación de la sentencia;" (Resolución del Tribunal Constitucional Rol N° 2339, de inadmisibilidad, c. 9º).



c.- La cuestión debatida es un asunto normativo y no de prueba

TRIGESIMOCUARTO: La cuestión debatida en sede casatoria dice relación con la dimensión acerca de la "naturaleza de los antecedentes" de la obligación tributaria, asunto que está referido a la recalificación de los contratos como de compraventa y no de promesa de compraventa.

TRIGESIMOQUINTO: Pues bien, la requirente pone a disposición de los clientes en su página web (<https://parguedelrecuerdo.cl/contratos/>) dos tipos de contratos de promesa de compraventa de sepultura: uno al contado o en cuotas (A07) y el otro a plazo (A06). El primero contempla, como una de las alternativas disponibles, que el precio de la sepultura se pague en el acto de celebrar el contrato de promesa; el segundo, por su parte, estipula el pago de una parte del precio al momento de celebrarse el contrato de promesa y un saldo de precio a pagarse posteriormente, debiendo el cliente suscribir un pagaré a fin de facilitar el pago de las cuotas del saldo de precio y sus intereses.

Por consiguiente, los contratos de promesa de compraventa celebrados por la requirente dan origen no sólo a una obligación de hacer, sino también a una de dar, lo que es contrario a su naturaleza.

TRIGESIMOSEXTO: En esta materia, el fallo de dictado por la Corte de Apelaciones de Santiago, confirmando la sentencia dictada por el Director Regional del SII (fs. 174 y ss. del requerimiento) sostiene: "(...) de los cuestionados contratos de promesa, aparece que de los acompañados a fojas 167, contienen todos los elementos del contrato definitivo que se promete celebrar, máxime si se autoriza la entrega de los mismos, lo que es independiente de la calificación de las sepulturas como bienes muebles e inmuebles, aspecto que, a juicio de estos sentenciadores, no tiene incidencia en la calificación contractual de los mismos.

(...) Por otro lado, las modalidades contenidas en los mismos pierden fuerza al configurarse las obligaciones esenciales del contrato de compraventa al celebrar la llamada promesa de compraventa, esto es, la entrega de la cosa y el pago del precio, lo que deviene en cláusulas accidentales y no la condición que se exige en los elementos del contrato de promesa en los términos del artículo 1554 del Código Civil respecto a las cláusulas de pago del precio en cuotas y, además, priva de sus efectos el plazo que en dichos contratos se fija para la celebración del contrato definitivo." (fs. 177 y 178).

d.- La buena fe en la gestión pendiente

TRIGESIMOSÉPTIMO: El artículo 706 del Código Civil, incisos primero y segundo, define la buena fe "como la conciencia de haberse adquirido el dominio de la cosa por medios legítimos, exentos de fraude y de todo otro vicio. Así en los títulos traslativos de dominio la buena fe supone la persuasión de haberse recibido la cosa de quien tenía la facultad de enajenarla y de no haber habido fraude ni otro vicio en el acto o contrato."



TRIGESIMOCTAVO: En materia tributaria, la buena fe "supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes. No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imposables establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos imposables en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente." (Artículo 4° bis del Código Tributario).

TRIGESIMONOVENO: La cuestión normativa central se refiere al supuesto cambio interpretativo de criterio del SII.

Consta en autos (fs. 569 y 570 del expediente Rol N° 5006) el Oficio N° 13, de 2 de Enero de 2001, firmado por el Director del SII Sr. Javier Etcheberry relativo al período en que deben computarse como ingresos brutos los provenientes de ventas de sepulturas de parques cementerios.

Allí se estimó que la venta de sepulturas de carácter perpetuo dice relación con la venta de un bien inmueble cuyos ingresos obtenidos con motivo de promesa de compraventa quedan comprendidos en la norma del inciso tercero del artículo 29 de la Ley de Impuesto a la Renta, que dispone que tales ingresos se incluirán en los ingresos brutos del año en que se suscriba el contrato de venta correspondiente.

No obstante, se señaló, en aquel oficio, que dicho tratamiento tributario no se aplica a la promesa de venta de sepulturas de uso temporal, las cuales, al tratarse de bienes incorporeales, les resultan aplicables las normas generales de reconocimiento de ingresos contenidos en los arts. 15 a 29 de la Ley de Impuesto a la Renta.

CUADRAGÉSIMO: Desde este punto de vista, es difícil sostener que el debate cuestione la buena fe por la manera en que están reflejadas las normas del inciso primero del artículo 21 y partes del artículo 24 del Código Tributario.

Por otro lado, la aplicación de los preceptos legales tachados de inconstitucionales no vulnera el principio de buena fe. En efecto, el artículo 21, inciso primero del Código Tributario solo establece un limitado deber probatorio, en el sentido que la declaración de impuestos del contribuyente esté respaldada con documentos que acrediten su veracidad y ello porque nuestro sistema impositivo es de autodeclaración y autoliquidación del impuesto, según ya explicamos.

Por su parte, el artículo 24, inciso primero del Código Tributario, faculta al SII para determinar la obligación tributaria en caso que el contribuyente no presente una declaración de impuestos, o bien, se constaten diferencias con la declaración del impuesto presentada por el contribuyente, de manera que no se observa cómo esta norma infringiría el principio de buena fe.



Cuestión del todo ajena a nuestras competencias es la calificación acerca de si las conductas de los actores en este expediente entrañen un mayor compromiso o fidelidad con la buena fe.

CUADRAGESIMOPRIMERO: Adicionalmente resulta cuestionable, según ya vimos, la construcción de la norma parámetro de control relativa al principio de buena fe en sede constitucional como una interpretación de parte. Con ello, se desestima que pueda verse vulnerado el artículo 1º y 8º de la Constitución.

e.- No se ha vulnerado el debido proceso ni la presunción de inocencia

CUADRAGESIMOSEGUNDO: Pues bien, los preceptos legales impugnados no han impedido que la requirente pudiera ejercer en plenitud su derecho a la defensa y, en particular, hacer valer todos los medios de prueba que le franquea la ley, de manera que no se ha infringido el principio de la presunción de inocencia. Cuestión distinta es que no esté conforme con la ponderación que de la prueba han efectuado los jueces del fondo, ya que ello es materia de legalidad y no de constitucionalidad. Por lo demás, a la requirente no se le está imputando delito alguno ni infracción a la normativa tributaria.

CUADRAGESIMOTERCERO: En consecuencia, en este requerimiento deducido por la sociedad requirente, no se advierte la existencia de un efecto inconstitucional que vulnere los artículos 1º, 8º y 19, numerales 2º y 3º, incisos sexto y séptimo y 26º de la Constitución, en relación con la aplicación de los artículos 21, inciso primero, y 24, del Código Tributario en la gestión pendiente del Recurso de Casación ante la Corte Suprema.

Y TENIENDO PRESENTE lo preceptuado en el artículo 93, incisos primero, Nº 6º, y decimoprimer, y en las demás disposiciones citadas y pertinentes de la Constitución Política de la República y de la Ley Nº 17.997, Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional,

SE RESUELVE:

- I. **QUE SE RECHAZA EL REQUERIMIENTO DEDUCIDO A LO PRINCIPAL DE FOJAS 1. OFÍCIESE.**
- II. **ÁLCESE LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DECRETADA EN AUTOS. OFÍCIESE.**
- III. **QUE NO SE CONDENA EN COSTAS A LA PARTE REQUIRENTE POR ESTIMARSE QUE TUVO MOTIVO PLAUSIBLE PARA LITIGAR.**



DISIDENCIA

Acordada con el voto en contra de los Ministros señores Iván Aróstica Maldonado, Juan José Romero Guzmán y Cristián Letelier Aguilar, quienes estuvieron por acoger la impugnación de fojas 1, por las siguientes razones:

1º. La requirente Los Parques S.A. (Parque del Recuerdo) realiza, dentro del giro habitual de su actividad económica, contratos sobre sepulturas a través de la suscripción de dos contratos distintos. El primero, una promesa de compraventa sobre una sepultura determinada (también denominado por ella como contrato de crédito); y la segunda, una compraventa definitiva sobre dicho bien inmueble, la cual podía celebrarse hasta cuatro años después.

Esta forma jurídica de realizar su actividad económica se encontraba amparada por el Oficio N° 13, de 2 de enero de 2001, del Director del Servicio de Impuestos Internos, así como por la Circular N° 11, de 22 de enero de 1988 (fs. 569).

Teniendo en consideración lo indicado previamente, desde el año 1990 en adelante, la requirente procedía a declarar tributariamente sólo una vez que se celebraba el contrato de compraventa definitivo sobre la sepultura.

2º. El Servicio de Impuestos Internos estimó que los contratos de promesa de compraventa eran en realidad compraventas debidamente perfeccionadas al contener todos los elementos esenciales que exige el artículo 1793 del Código Civil para dicho contrato: es decir, la determinación de la cosa y el precio a pagar (fs. 65). Por esta razón, el Servicio de Impuestos Internos consideró que tales operaciones debieron haber tributado en la oportunidad en que la renta fue percibida o devengada y no al momento de suscribir posteriormente un "contrato de compraventa definitiva".

Así, luego de la recalificación de los contratos realizada por el Servicio de Impuestos Internos, dicha repartición procedió a emitir dos liquidaciones de impuestos en relación con las operaciones celebradas en los años tributarios 2005, 2006, 2007, 2008 y 2009. La primera (N°s 33 a 37), de 28 de agosto de 2008, por \$6.526 millones de esa fecha; y la segunda (N°s, 55 a 58), de 29 de diciembre del año 2010, por \$4.954 millones de pesos. Estas liquidaciones incluyen, asimismo, los reajustes, intereses y multas correspondientes de acuerdo con el artículo 53, inciso tercero, del Código Tributario a la fecha de la liquidación. Es decir, en caso de quedar a firme dichas liquidaciones efectuadas por el Servicio de Impuestos Internos, deberán recalcularse los reajustes, intereses y multas por el período de once años que transcurrido desde entonces.

3º. La requirente considera que la aplicación de los artículos 21 y 24, inciso primero, del Código Tributario infringen, en el caso concreto, la Constitución Política de la República. Por lo mismo, Los Parques S.A. ha accionado de inaplicabilidad con el objeto de que dichos artículos, los que se transcribirán a continuación, sean declarados inaplicables en la gestión judicial pendiente.



El artículo 21 del Código Tributario, señala que “[c]orresponde 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 los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.”

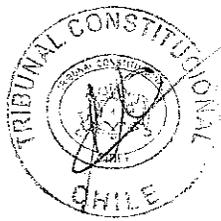
Por su parte, el artículo 24, inciso primero, del Código Tributario, dispone que “[a] los contribuyentes que no presentaren declaración estando obligados a hacerlo, o a los cuales se les determinaren diferencias de impuestos, el Servicio les practicará una liquidación en la cual se dejará constancia de las partidas no comprendidas en su declaración o liquidación anterior. En la misma liquidación deberá indicarse el monto de los tributos adeudados y, cuando proceda, el monto de las multas en que haya incurrido el contribuyente por atraso en presentar su declaración y los reajustes e intereses por mora en el pago.”

4°. Los Ministros que suscriben este voto por acoger consideran que lo que corresponde ser dilucidado en esta sede no es si estamos o no en presencia de contratos de promesa de compraventa o compraventas definitivas. Eso es materia de los jueces de fondo.

Tampoco es relevante en el análisis del presente requerimiento entrar a debatir sobre si el Servicio de Impuestos Internos tiene o debiera tener la posibilidad de lograr que se recalifiquen ciertos actos jurídicos con el fin de combatir elusiones en el pago oportuno de impuestos.

Lo que el Tribunal debe realizar en este caso concreto es determinar si se ajusta o no a los estándares de un racional y justo procedimiento la aplicación de los artículos 21, inciso primero, y 24 del Código Tributario, a las liquidaciones de impuestos efectuadas por el Servicio de Impuestos Internos en el caso concreto. Los Ministros disidentes estimamos que las normas legales impugnadas le entregan al Servicio de Impuestos Internos una discrecionalidad excesivamente amplia para realizar una nueva calificación jurídica de las operaciones y, con ello, liquidar nuevamente los impuestos debidos por la requirente. Por lo mismo, los Ministros que suscriben este voto de minoría consideramos que la aplicación de los preceptos legales impugnados vulnera el derecho a un racional y justo procedimiento consagrado en el artículo 19, N° 3°, inciso sexto, de la Constitución.

5°. Tal como ya ha sido señalado, el Servicio de Impuestos Internos impugnó el criterio que había utilizado el contribuyente respecto al reconocimiento de los ingresos provenientes de la suscripción de contratos denominados “contrato de crédito”, que a juicio del SII son contratos de compraventa y no promesas de compraventa, como fueron denominados también por la reclamante. Desde el punto de vista tributario, esta distinción no es indiferente, ya que si se tratara de contratos de promesas habría sido posible diferir el carácter tributario del ingreso hasta la época de celebración de la compraventa definitiva, de conformidad al artículo 29, inciso tercero, de la Ley sobre Impuesto a la Renta. De acuerdo con el requirente, la liquidación retroactiva realizada por el Servicio de Impuestos Internos





significa el pago de aproximadamente 32.000 millones de pesos, lo que equivalente a, prácticamente, cuatro veces las utilidades anuales de la sociedad requirente de autos.

6º. Las nuevas liquidaciones efectuadas por el Servicio de Impuestos Internos se realizaron a través de la aplicación de las normas impugnadas en esta causa. Es decir, los artículos 21, inciso primero, y 24 del Código Tributario forman parte de un diseño legal que le permite al Servicio, de manera excesivamente discrecional, la calificación jurídica y liquidación posterior de las obligaciones tributarias del requirente.

El artículo 24 del Código Tributario, impugnado en autos, le permitió al Servicio de Impuestos Internos practicar una liquidación de los tributos que deberá pagar el contribuyente conforme a la nueva calificación jurídica del contrato suscrito. Por su parte, el artículo 21 del Código Tributario obliga al contribuyente a probar la legalidad de sus actuaciones, y libera al Servicio de Impuestos Internos de la obligación de acreditar la ilegalidad de la conducta del requirente.

7º. En lo concerniente al artículo 24 del Código Tributario, el efecto inconstitucional se produce por la recalificación jurídica de los contratos de manera discrecional, lo que significa desconocer una conducta llevada a cabo pacíficamente por el requirente. Resulta útil tener presente que la empresa requirente había sido fiscalizada reiteradamente durante el período "liquidado", sin que hubiera habido reproche alguno en aquella época.

De acuerdo con lo señalado en autos, desde el año 1990 y hasta el año 2007 el requirente había sido fiscalizado – a través de cartas de aviso, notificaciones y citaciones – por la Dirección Regional Santiago Oriente en catorce oportunidades (fs. 160), dentro de las cuales al menos cinco se realizaron los años 2006 y 2007, y en ninguna de ellas el Servicio de Impuestos Internos reprochó la calificación jurídica de los contratos suscritos.

8º. Luego, a través de la aplicación del artículo 21 impugnado, y con posterioridad a la actividad de fiscalización sin reproches a la que se ha aludido, el Servicio exige a la requirente que acredite que los contratos celebrados entre los años 2005 a 2009 son contratos de promesa de compraventa y no compraventas puras y simples.

En otras palabras, por la aplicación del artículo 21, inciso primero, del Código Tributario, el Servicio de Impuestos Internos traslada a la requirente la obligación de probar que tales instrumentos son promesas de compraventa, con lo cual se allana significativamente el camino para llevar a delante pretensión.

9º. Tan evidente resultaba la ausencia de un debido procedimiento legal que sustentara (según criterios de justicia y racionalidad) el accionar del Servicios Impuestos Internos sobre la materia, que hoy –luego de la última reforma tributaria- se ha establecido un procedimiento especial dentro del cual dicho ente administrativo debe desenvolverse para llevar a cabo tal tipo de



actuaciones. En efecto, se trata de un procedimiento especial para la declaración de abuso en las formas jurídicas y se encuentra establecido en el artículo 4º ter del Código Tributario.

En efecto, las normas actualmente aplicables a casos como el discutido en la gestión judicial pendiente fueron modificadas por la Ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014. La redacción actual del Código Tributario regula de manera más detallada el procedimiento para la declaración de abuso o simulación de las formas jurídicas, que es la figura que el Servicio de Impuestos Internos pareciera imputar al requirente en este caso, otorgando mayores garantías al contribuyente frente a una recalificación jurídica de los instrumentos celebrados por éste. De hecho, según lo indicado por el propio Servicio de Impuestos Internos en la gestión pendiente, la figura del artículo 4º ter, nuevo, del Código Tributario, corresponde, precisamente, con aquella imputada a la requirente de autos.

De acuerdo con el nuevo artículo 4º ter, “[l]os hechos imponibles contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso”.

De esta manera, en la actualidad el Servicio debe someterse a un procedimiento más exigente que el de antaño (y que es el que se ha estado aplicando en este caso concreto) para la calificación jurídica de un instrumento jurídico realizado con la finalidad de evitar la elusión (u otro término equivalente) en el pago de impuestos. Así, el artículo 4º quinquies del Código Tributario señala ahora que “[l]a existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4º ter y 4º quáter será declarada, a requerimiento del Director, por el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 160 bis.” (Artículo 4º quinquies). Es decir, no basta con la sola aplicación del artículo 24 del Código Tributario, como ocurre en la gestión pendiente de autos, para acreditar una conducta elusiva, ni tampoco con el procedimiento administrativo que permite la aplicación del artículo 21, inciso primero, en perjuicio del contribuyente.

10°. En la gestión pendiente de autos, las normas aplicables directamente al contribuyente son las impugnadas en este requerimiento. Sin embargo, la comparación de las actuales garantías procedimentales disponibles para el contribuyente con las existentes al momento de las liquidaciones objeto de la gestión pendiente de autos permite reforzar la convicción de que la aplicación de los artículos requeridos infringe el estándar de racionalidad y justicia



procedimental exigido por artículo 19, N° 3, inciso sexto, de la Constitución, y así debió declararse.

PREVENCIÓN

El Ministro señor Miguel Ángel Fernández González previene que concurre a la sentencia sólo teniendo presente los considerandos 34° a 40° en relación a los considerandos 42° y 43°, por cuanto:

1°. La controversia sobre la que versa la gestión pendiente, en sede de casación ante la Excelentísima Corte Suprema, dice relación con la determinación de la naturaleza de los contratos de promesa de compraventa de sepultura celebrados por la requirente y su recalificación por el Servicio de Impuestos Internos, sin que los preceptos legales impugnados hayan impedido o perturbado que el contribuyente haya podido ejercer su derecho a la defensa y hacer valer los medios de prueba que le franquea la ley, de manera que no se ha infringido el derecho a un procedimiento racional y justo, como consta en el referido considerando 42°;

2°. Tampoco se ha quebrantado el principio de buena fe, de raíz constitucional a juicio de este Ministro, en relación con el principio de presunción de inocencia, que el requirente hace consistir en que "(...) *el artículo 21 inciso primero del Código Tributario, al exigir a los contribuyentes probar la verdad de sus declaraciones, permitió al SII recalificar, sin más y ante sí, los actos o negocios celebrados por Los Parques, desconociendo absolutamente el principio general y constitucional de la buena fe, el cual, en materia tributaria, exige reconocer los actos de los contribuyentes como verdaderos y según su forma. A la inversa, gracias al precepto impugnado, el SII presumió, sin pruebas suficientes, la mala fe del contribuyente*" (fs. 29), desde luego, porque el criterio del Servicio de Impuestos Internos constaba ya en el Oficio N° 13, de 2 de Enero de 2001, de que da cuenta el considerando 39°;

3°. Y, adicionalmente, en relación con la regla contenida en el artículo 21, desde que el requirente plantea una comprensión de ese precepto legal –más bien en abstracto- que ha sido ampliamente debatida en la doctrina (Sebastián Babra Lyon: *Teoría de la Prueba de las Obligaciones Tributarias*, Santiago, Ed. Jurídica de Chile, 1962, p. 35-37; Ernesto Rencoret: "Cuestiones Procesales: Prueba en Materia Tributaria", Santiago, *Revista de Derecho* N° 1, Santiago, Universidad Adolfo Ibáñez, 2004, p. 675; Eduardo Álamos Vera: *La Nueva Justicia Tributaria*, Santiago, Edimatri, 2009 pp. 170; y Rodrigo Ugalde Prieto: *Prueba de las Obligaciones Tributarias en el Derecho Tributario Chileno*, Santiago, LexisNexis, 2004, pp. 13 ss.) y respecto de la cual Pedro Massone sostiene que "(...) *si el contribuyente no cumple con su deber (y no carga) de probar con los documentos, libros de contabilidad y otros medios que la ley establece, en cuanto sean (...) obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o*



la naturaleza de los antecedentes y montos de las operaciones que deben servir para el cálculo del impuesto, la consecuencia que se produce consiste en que el Servicio de Impuestos Internos practica las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder (...).

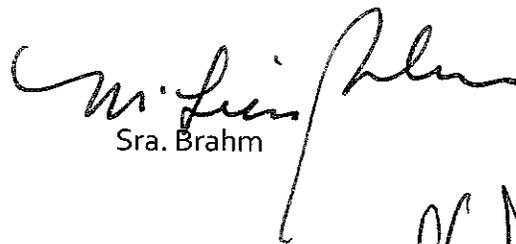
El efecto del artículo 21 que se comenta, no es atribuir la carga de la prueba al contribuyente, ya que ello supondría la facultad del Servicio de Impuestos Internos para fijar el impuesto sin necesidad de apoyarse en antecedente alguno. La ley no le concede esta facultad (que por lo demás, atentaría en contra de diversos principios asegurados por la Constitución a todas las personas: la legalidad del impuesto, la igualdad ante la ley (y la consiguiente ausencia de personas o grupos privilegiados), la igual protección de la ley en el ejercicio de los derechos, y otros más), sino que lo autoriza para prescindir de las declaraciones y antecedentes del contribuyente y para tasar la base imponible con los antecedentes que obren en su poder" (Pedro Massone: Principios de Derecho Tributario, Santiago, LegalPublishing, 2013, p. 2.313).

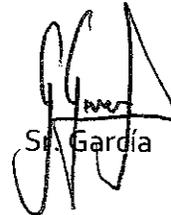
4°. Por consiguiente, el artículo 21 impugnado no conlleva a una alteración de la presunción de inocencia ni modifica el principio general de buena fe atribuible a las actuaciones del contribuyente y tampoco exime, como es forzoso exigir a todo acto administrativo, que la liquidación o reliquidación que practique el Servicio de Impuestos Internos deba ser suficientemente motivada y, de ser impugnada administrativa o judicialmente, que la autoridad tenga que acreditar los hechos fundantes de su decisión por los medios de prueba legales, cuya evaluación corresponde al juez del fondo, sin que se altere el peso de la prueba que, a cada parte, corresponde acreditar respecto de sus alegaciones.

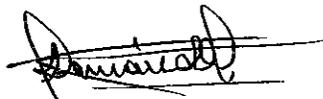
Redactó la sentencia el Ministro señor Gonzalo García Pino; la disidencia, el Ministro señor Juan José Romero Guzmán; y la prevención, el Ministro señor Miguel Ángel Fernández González.

Comuníquese, notifíquese, regístrese y archívese.

Rol N° 5006-18-INA


Sra. Brahm


Sr. Gardía


Sr. Hernández



Letelier A.
Sr. Letelier

[Signature]
Sr. Vásquez

[Signature]
Sr. Pozo

[Signature]
Sra. Silva

[Signature]
Sr. Fernández

Pronunciada por el Excmo. Tribunal Constitucional, integrado por su Presidenta, Ministra señora María Luisa Brahm Barril, y por sus Ministros señores Iván Aróstica Maldonado, Gonzalo García Pino, Domingo Hernández Emparanza, Juan José Romero Guzmán, Cristián Letelier Aguilar, Nelson Pozo Silva y José Ignacio Vásquez Márquez, señora María Pía Silva Gallinato, y señor Miguel Ángel Fernández González.

No firman los Ministros señores Iván Aróstica Maldonado y Juan José Romero Guzmán, por encontrarse con permiso y haciendo uso de su feriado legal, respectivamente.

Autoriza la Secretaria del Tribunal Constitucional, señora María Angélica Barriga Meza.

[Signature]