

# El testimonio en la justicia tributaria: su impacto en la resolución del conflicto

*Testimonial evidence in tax justice: its impact on conflict resolution*

**MARÍA DE LOS ÁNGELES GONZÁLEZ COULON\***

Universidad de Chile, Santiago, Chile

[magonzalez@derecho.uchile.cl](mailto:magonzalez@derecho.uchile.cl) | <https://orcid.org/0000-0003-4499-8960>

**PATRICIO CASAS FARÍAS\*\***

Universidad de Chile, Santiago, Chile

[pcasasf@ug.uchile.cl](mailto:pcasasf@ug.uchile.cl) | <https://orcid.org/0009-0006-8616-375X>



Recibido: 19/01/2026 | Aceptado: 02/06/2026 | Publicado: 15/07/2026

**Resumen.** Este trabajo busca reflejar algunas particularidades propias de la prueba testimonial en materia tributaria. Estas especificidades son consecuencia de la naturaleza técnica y regulada de este campo, lo cual presenta algunos problemas en la etapa de conformación de prueba, pero especialmente al momento de valorar la información allegada al juicio en los sistemas de libertad probatoria. Así, hay asuntos en que solamente se utiliza prueba documental, mientras que en otros la evidencia testimonial resulta clave. La regulación tributaria refleja cierta desconfianza en los testigos, lo que indirectamente establece jerarquías entre los distintos medios de prueba, favoreciendo especialmente los antecedentes vinculados a la prueba documental y contable. Además, a diferencia de otros procedimientos, es posible realizar un análisis particular de los sujetos que declaran, pues algunos testigos tienen una posición especial dentro del conflicto y otros, ciertos conocimientos técnicos que nos hacen volver sobre las discusiones relativas al estatus del testigo-perito.

**Palabras clave.** prueba testimonial; etapa de conformación; valoración de la prueba testimonial; justicia tributaria; libertad probatoria

---

\* Profesora asociada, Departamento Derecho Procesal, Facultad de Derecho, Universidad de Chile. Doctora en Derecho de la Universidad Autónoma de Barcelona (España).

\*\* Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales y Magíster en Tributación, Universidad de Chile. Doctorando en Derecho, Facultad de Derecho, Universidad de Chile.

**Abstract.** This paper addresses certain particularities inherent to testimonial evidence in tax matters. These specificities stem from the technical and regulated nature of this field, which raises issues at the evidence-formation stage, and especially when assessing the information brought into the proceedings under systems of free evaluation of evidence. Thus, there are cases in which only documentary evidence is used, whereas in others testimonial evidence proves crucial. Tax regulation reflects a certain distrust toward witnesses and thereby indirectly establishes hierarchies among the different means of evidence, giving particular weight to documentary and accounting records. Furthermore, unlike in other procedures, it is possible to conduct a specific analysis of those who testify, since some witnesses hold a special position within the dispute, while others possess technical knowledge that brings us back to the long-standing discussions on the status of the witness-expert.

**Keywords.** testimonial evidence; evidence-formation stage; introduction of evidence; assessment of testimonial evidence; tax justice; freedom of evidence

---

## 1. Introducción

En la doctrina procesal más tradicional, especialmente en los estudios de antaño, ha existido una tendencia a separar el derecho procesal o adjetivo del llamado derecho sustantivo (Pérez Ragone, 2018), impidiendo dicha división el establecimiento de un diálogo fluido y la existencia de un puente entre ambas materias.

En materia de regulación y análisis de los medios de prueba, el diálogo al que se alude es crucial. La comunicación entre la regulación de la prueba y la materia específica que se trate es necesaria y esencial ya que el derecho procesal, en materia probatoria, no establece solamente reglas que nos indican la forma de proceder, sino que determina cómo se utilizan dichas reglas en las diversas etapas de la actividad probatoria, lo que tiene consecuencias en la decisión final. Así, es crucial realizar una revisión de los medios de prueba según la materia específica de que se trata porque en algunos asuntos habrá algún tipo de información que es más idónea para acreditar ciertos aspectos, pero que en otras materias puede no tener mayor relevancia. Luego, en materia tributaria, el diálogo aludido es fundamental.

Como revisaremos, el procedimiento tributario no es posible de asimilar totalmente a los procedimientos civiles o penales. Si bien algunas etapas de los mismos pueden ser parecidas, las lógicas tributarias son disímiles. Solamente como ejemplo debemos considerar que la justicia tributaria está compuesta, por regla general, de una etapa previa de fiscalización vinculada a algún órgano administrativo que deriva solo una vez agotada dicha etapa deriva una instancia judicial.

Si bien, en el caso de Chile la jurisdicción tributaria recae en los Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA), los cuales detentan la calidad de tribunales separados de la administración

tributaria, independientes, especializados y de carácter mixto<sup>1</sup>, esto no constituye la regla general en Iberoamérica, ya que en general el análisis comparado suele mostrar que la primera instancia de la justicia tributaria se resuelve al anterior de la administración, con instancias limitadas de impugnación judicial (Casas Farías, 2022).

En el caso de Chile, la primera etapa del proceso de revisión administrativa está constituida por los procesos de fiscalización cuyos actos terminales pueden ser objeto de un recurso de reposición administrativa voluntaria (RAV). En caso de que dicha reposición no se presente o bien sea rechazada, los contribuyentes pueden concurrir ante los TTA iniciando el proceso habitualmente a través del procedimiento general de reclamo (PGR) en su calidad de procedimiento general y supletorio, o bien, a través de presentaciones de reclamos por vulneraciones de derecho (RVD) o reclamos de aplicación de ciertas multas. Excepcionalmente, se prevé que sea la administración quien inicie el procedimiento judicial en casos como: (i) Procedimiento General de Aplicación de Sanciones; (ii) Aplicación de la Norma General Antielusiva en el contexto de las declaraciones de abuso o simulación y; (iii) Levantamiento del Secreto Bancario, todos regulados en el Código Tributario. Como se verá más adelante, el tipo de procedimiento incide en la utilización e importancia que se le asigna a la prueba testimonial en la resolución del conflicto.

Las particularidades de la regulación tributaria y su marcado carácter técnico hacen que los medios de prueba a los cuales tanto la administración como el contribuyente pueden presentar en el proceso, no sean necesariamente de ocurrencia ordinaria, pese a que la norma local permite una amplia admisibilidad. De esta forma, por ejemplo, los documentos contables deben cumplir con ciertos requisitos formales, los testigos que declaren, por regla general, no presenciaron el hecho por una mera casualidad, sino por una cierta posición o conocimiento particular y, la prueba pericial suele cobrar una relevancia especial frente a jueces que, aunque especializados, son legos en varias materias que se ventilan en sede tributaria (Duce Julio, 2014).

La especificidad técnica de las materias tributarias, junto a la idea de que la prueba documental otorgaría más certezas, hace que la mayoría de las operaciones que se realizan en este ámbito quede plasmada en soportes físicos o electrónicos porque se estima que de esa manera perduran en el tiempo y pueden volver a revisarse. Así, en algunos procedimientos especiales tributarios la prueba documental o prueba electrónica, especialmente la contabilidad y sus respaldos, es el medio de prueba por antonomasia y, tácitamente, a excepción de los procedimientos sancionatorios, la prueba testimonial se excluye producto de esta supuesta infalibilidad documental, generando indirectamente jerarquías entre medios de prueba (Pino Abad, 2014; González Coulon, 2022a).

La primacía de la prueba documental en el ámbito que revisamos junto con la idoneidad de un informe pericial en algunos casos —debido al volumen de la prueba o al carácter especialmente técnico de la discusión— hace que no existan referencias ni estudios sobre

<sup>1</sup> Incorporando profesionales expertos con profesiones afines a la función tributaria como auditores, economistas o profesionales especialistas en temas de tasación.

la prueba testimonial en los procedimientos tributarios. Su omisión implica, en primer término, preguntarse si hay materias en que la declaración de testigos es necesaria o si, por el contrario, en sede tributaria se debe prescindir de ella, a pesar de que se trate de un sistema de libre valoración sin jerarquías de medios probatorios a excepción de los establecidos expresamente en el artículo 132 del Código Tributario<sup>2</sup>. Como revisaremos, hay conflictos específicos en que la prueba documental es escasa o inexistente, por lo cual la discusión jurídica solamente es posible de zanjar recurriendo a testimonios, como ocurre especialmente en materia de procedimientos infraccionales.

En segundo término, el creer erradamente que la prueba testimonial no es necesaria en materia tributaria, implica que no se estudien sus particularidades y, por lo tanto, al momento de valorar este medio de prueba no se consideren ciertos aspectos propios del mismo cuando se trata de materias tributarias.

La prueba testimonial tributaria presenta una especialidad interesante respecto al testigo, quien, en la generalidad de los casos, no es alguien que presencié ciertos hechos por encontrarse de manera casual con ellos, sino que tiene una posición específica en el conflicto. Como revisaremos, en materia tributaria se presentan como testigos al fiscalizador del organismo que cursó la multa; al informante de ciertas materias en juicio, respecto al que podríamos preguntarnos por qué no se incluyó como prueba pericial; y por último, declararán en juicio como testigos personas que, cumpliendo con los requisitos tradicionales para ser testigos, tendrán, queramos o no, por lo técnico del asunto, ciertos conocimientos especializados que los pueden transformar en testigos-expertos.

De esta manera, podemos revisar que no debiese ser indiferente estudiar los medios de prueba con la perspectiva específica de la materia que se trata en juicio, ya que por las características especiales de la misma, su regulación tendrá un impacto tanto en la etapa de conformación como de la valoración de la prueba. Esto es lo que queremos evaluar en el presente trabajo, específicamente la arista referida a la prueba testimonial en materia tributaria, cuestionando la supuesta infalibilidad de la prueba documental y determinando los problemas que se pueden suscitar en relación con este medio de prueba y sus implicancias en materia de valoración en casos específicos de ciertos testigos.

A lo anterior debe sumarse una consideración adicional que excede el marco estrictamente procesal, pero que orienta la perspectiva con la que se aborda el problema. Ello, toda vez que la deficiente valoración de la prueba testimonial en sede tributaria —así como las demás distorsiones probatorias en esta materia— no compromete únicamente el derecho a la prueba como una manifestación de la garantía del debido proceso, sino que, cuando un conflicto tributario se resuelve sobre la base de un cuadro probatorio incompleto, ya sea porque se descartó la prueba o no se valoró la prueba testimonial que podría haber reconstruido el hecho gravado o demostrado la inexistencia de una obligación, se generan consecuencias negativas las cuales no son puramente procesales, sino que

---

<sup>2</sup> En especial, el valor preferente de la contabilidad y la acreditación de actos solemnes.

pueden trascender también al plano sustantivo al generar, por ejemplo, la imposición de un tributo sin que concurren los elementos del hecho gravado, la aplicación de una tasación sobre una base imponible que no refleja su capacidad contributiva o bien, la generación de una desigualdad de trato respecto de contribuyentes en situaciones análogas, pero que respecto a los cuales sí se valoró adecuadamente la prueba, vulnerando la igualdad de las cargas públicas.

En esta línea, Larraín Villanueva (2023) sostiene que el mandato constitucional de optimización en el ejercicio de los derechos, aplicado al ámbito de la tutela judicial, se traduce en el principio *pro actione*, cuya vertiente específica en materia probatoria es el principio *favor probatione* que prescribe el favorecimiento de la prueba regularmente producida en juicio. En este sentido entonces, la prueba testimonial no es un asunto procesal menor, sino uno de los engranajes que conecta el procedimiento con la legitimidad sustantiva de la aplicación tributaria.

El trabajo se dividirá entonces en (i) una mirada general y contextual de la prueba testimonial y de la especialidad de las materias sometidas a la justicia tributaria; (ii) el cuestionamiento a la infalibilidad de la prueba documental y cómo esta ha generado la exclusión, diríamos tácita, de la prueba testimonial en instancias que puede ser necesaria; (iii) la revisión de casos particulares de testigos: fiscalizador, informante y experto, y como esto influye en temas de valoración; para finalizar con (iv) algunas conclusiones.

## 2. La prueba testimonial y la especialidad tributaria

La justicia tributaria ha sido establecida para resolver asuntos específicos con un contenido técnico relevante. En este contexto se hace necesario revisar cómo la prueba testimonial se inserta en conflictos con este nivel de especialidad, tanto a nivel de las declaraciones mismas, como de quienes las presentan.

De esta manera, brevemente revisaremos en este apartado algunos postulados básicos sobre prueba testimonial y sobre la especialidad de la justicia tributaria que nos servirán de base para el desarrollo de los próximos acápite.

### 2.1. Prueba testimonial

La prueba testimonial es un medio de prueba que, si bien podemos revisarlo como aquel que refleja una fuente primaria de conocimientos (Roberts y Zuckerman, 2010) —si hablamos de testimonios, hablamos de prueba testimonial—, a lo largo del tiempo ha sido dejado de lado en pro de otros medios de prueba que supuestamente ofrecerían más certezas como es el caso de la prueba documental y, últimamente, de la prueba científica. Así, en nuestros días, se desconfía de la prueba testimonial (De Paula Ramos, 2019) por la creencia de que las personas supuestamente mienten y, además, porque no habría forma racional de valorar dicho medio de prueba.

Lo señalado parte de distintos supuestos y paradigmas que, en este artículo, buscamos dejar de lado porque no son más que reflejo de una regulación tradicional de la prueba testimonial que no tienen mayor asidero en la práctica (González Coulon, 2022b). La doctrina tradicional ha definido la prueba testimonial como aquel medio de prueba en que un tercero declara sobre hechos específicos que percibió con alguno de sus sentidos (Rodríguez Papic, 2017). Este concepto implica que la persona que declara lo haga solamente sobre hechos específicos, no emita opiniones, debiendo ser su relato coherente y completo. Luego, el tercero debe ser completamente independiente, primando los relatos visuales (De Paula Ramos, 2019; Diges, 2016; González Coulon, 2024).

La realidad, en cambio, demuestra que todas estas características esperables de este medio de prueba no son posibles de encontrar en la práctica y, por tanto, debemos sincerarlo y revisitar la prueba testimonial considerando aquello. Así, en primer término, debemos dejar atrás el centralismo en el testigo, lo cual se refleja en que todo el examen de valoración gire en torno a la persona quien declara, lo que es peligroso porque implica que el testigo contamine su testimonio (González Coulon, 2019). En segundo lugar, teniendo claro lo anterior, debemos posicionar en el mismo nivel los elementos que componen el testimonio: el testigo y la información que este entrega; es decir, debemos poder revisar la credibilidad del testigo en dos aspectos: por un lado, la (i) ausencia de tachas y/o (ii) revisión de competencias intelectuales y cognitivas del sujeto, y, por el otro, la fiabilidad del testimonio, o sea, la propiedad de la declaración para producir creencias verdaderas y justificadas respecto a plausibilidad, coherencia, consistencia y cómo éste da razón de sus dichos (González Coulon, 2023). Finalmente, estos elementos darán cuenta de un relato más o menos fiable que irá aumentando, o no, su fiabilidad con la valoración de otros medios de prueba (González Coulon, 2024).

De esta manera, el enfoque que utilizaremos para revisar la prueba testimonial en este artículo será desde una mirada amplia, dejando de lado los conceptos tradicionales sobre este medio de prueba que tienen su eje principal solamente en el testigo y, desde el enfoque de la epistemología, revisarlo simplemente como un traspaso de información a una audiencia —el tribunal— que no la conoce y, por tanto, adquiere nuevos conocimientos o creencias producto de la declaración (González Coulon, 2023). Esta mirada nos permitirá revisitar la regulación de la prueba testimonial en materia tributaria y entregar mayores herramientas para su valoración.

## **2.2. Justicia tributaria**

El establecimiento de tribunales especializados en materia tributaria, como a partir de la Ley 20.322 en el caso chileno, o de ciertas normas procedimentales específicas, como aquellas de la Ley General Tributaria española, tiene su justificación en variados aspectos, los cuales tienen un tronco común: la necesidad de ciertos conocimientos técnicos para el entendimiento de las materias que se ventilan en estos ámbitos ya que los trámites y actos tributarios se verifican en documentos o actuaciones con un alto

contenido especializado donde rige, en muchos casos, una especie de *lex artis* propia vinculada a lo tributario (Costa Cordella, 2014; Vergara, 2011).

Dentro de las razones de una justicia especializada se encuentra que muchos de estos asuntos tienen un aspecto administrativo aparejado donde determinados órganos públicos altamente especializados toman decisiones que después pueden ser revisadas por los tribunales. Estos últimos necesitan de un cierto respaldo técnico para que sus decisiones tengan un real sustento y, más aún, no signifique netamente una deferencia con el órgano administrativo.

Es por lo anterior que, por ejemplo, en Chile, el mensaje de la ley reseñada señala que es necesaria la idoneidad del personal que integre el tribunal y que, además, cuando sea necesario, se independicen de la autoridad administrativa. Así, se establece la creación de tribunales especializados “(...) por cuanto los temas que abordan son de alta complejidad técnica y por lo tanto requeriría de personas altamente capacitadas en él para resolverlos” (Costa Cordella, 2014).

### **3. Exclusión encubierta de prueba testimonial: mito de la infalibilidad de la prueba documental y la necesidad de la prueba testimonial**

La especialidad en materia tributaria no se agota en el dominio del fondo, pues implica el manejo técnico de documentos propios, sus requisitos formales y conceptos que la ley define con alcance específico, frecuentemente apartados del sentido natural y obvio del lenguaje. Así, conceptos como venta, servicio, ingresos o gastos tienen significado propio según el impuesto en discusión —por ejemplo, no es el mismo en IVA que en Renta— y a menudo difieren además del uso financiero. Esa especialidad se traduce en antecedentes que serán medios de prueba en el juicio y que deberán valorarse precisamente a la luz de ella, lo que justifica abordar la prueba testimonial tributaria desde sus condiciones específicas.

A modo de contexto procesal, la prueba testimonial en el contencioso tributario se rige por el artículo 148 del Código Tributario y, supletoriamente, por las reglas del Código de Procedimiento Civil, lo que genera una estructura que disuade su presentación. El examinador formula la pregunta al juez o funcionario, quien la dirige al testigo, cuya respuesta es “dictada” lentamente para el acta. El resultado son testimonios poco fluidos, despojados de contexto y entonación, en audiencias a las que rara vez asisten los jueces titulares, quienes suelen delegar la gestión y revisan luego solo un acta empobrecida. La distancia respecto de los procedimientos reformados esencialmente orales —penal, laboral, familia—, en los que la intermediación del juzgador es regla, se vuelve manifiesta.

La consecuencia, para la parte sobre la que pesa la carga probatoria —el contribuyente, por regla general— es directa: omitir la prueba testimonial confiando en la suficiencia del expediente documental equivale entregar al TTA la posibilidad de construir la sentencia



exclusivamente sobre la prueba ya rendida en sede administrativa, sin contraste empírico de los hechos que el Servicio dio por establecidos en el acto reclamado.

### 3.1. Prueba documental y la necesidad de prueba testimonial

En materia tributaria los conflictos que se suscitan se encuentran sustentados, en su mayoría, en prueba documental. Lo anterior, porque hay ciertos antecedentes que constituyen deberes formales o instrumentales de carácter procedimental y que permite a las autoridades llevar a cabo procesos de auditoría tributaria o aduanera (Faúndez Ugalde y Orellana Rivera, 2022). De cierta forma y tal como se ha indicado previamente, la prueba documental cuyo contenido muchas veces obedece a declaraciones formales presentadas en distintos formularios obligatorios para el contribuyente o bien en Declaraciones Juradas que contienen en información de terceros se constituyen como uno de los principales medios de prueba, debido a la importancia de los antecedentes contables en la determinación de la obligación tributaria, especialmente si se considera que el sistema chileno se rige por el principio de autodeclaración de los tributos, lo que implica que, en general, es el propio contribuyente quien determina la obligación tributaria, debiendo estar en condiciones de poder acreditar —habitualmente a través de documentos— dicha determinación en caso de que le sea requerido.

Esta especie de superioridad de la prueba documental no solamente se refleja a nivel administrativo, sino que el artículo 132 del Código Tributario chileno, que regula la prueba en los procedimientos tributarios ante los TTA, indica en el inciso 14° que “en aquellos casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna<sup>3</sup>, el juez deberá ponderar preferentemente dicha contabilidad”, es decir, se descarta indirectamente la prueba testimonial dándose preferencia a la documental. Luego, ya revisaremos como esto ha sido interpretado por la jurisprudencia.

En el mismo inciso, nuevamente dando primacía a la prueba documental, se establece “que la única forma o medio para probar los actos o contratos solemnes es mediante la respectiva solemnidad prevista por la ley”. Esta limitación que se explicita en la norma tributaria proviene del Código Civil chileno que en su artículo 1701 menciona que “la falta de instrumento público no puede suplirse por otra prueba en los actos y contratos en que la ley requiere esa solemnidad (...)”.

A las restricciones anteriores, debe añadirse lo señalado en los artículos 1707 y 1708 del Código Civil, excluyéndose de esta manera la prueba testimonial respecto a obligaciones que deben constar por escrito como son los actos o contratos que contienen la entrega o promesa de una cosa de más de dos unidades tributarias —aproximadamente 130 euros o 150 dólares americanos—, lo que reduce bastante la rendición de este medio de prueba porque será difícil probar mediante testigos los hechos económicos de la empresa,

---

<sup>3</sup> Es interesante reparar que el concepto de contabilidad fidedigna refiere no solo a los registros contables, sino también a sus respaldos.



ya que, en general, los conceptos que llegan a un juicio tributaria superan ampliamente dicha cuantía.

Junto con lo anterior, en materia estrictamente aduanera, el artículo 128 inciso 7° de la Ordenanza de Aduanas chilena establece que no se podrá probar por testigos lo referente a los elementos que sirven de base para la determinación de la obligación tributaria aduanera, es decir, para la corroboración del valor, clasificación y origen de la misma. Limitación a la cual se suma la restricción establecida por el inciso 6° del artículo 132 del Código Tributario, que establecen que solo se admiten un máximo de cuatro testigos por punto de prueba, fijados en la resolución que recibió la causa prueba.

De las normas anteriores podemos deducir una especie de infalibilidad soterrada de la prueba documental que no se trata de una cuestión meramente de práctica tributaria, es decir de la actividad de tribunales y litigantes, sino que se refleja en normas generales y específicas de la materia. Es necesario, a nuestro juicio, tener especial precaución de esta situación ya que, si bien la prueba documental nos puede entregar mayor certeza por un tema de soporte, en un sentido amplio, este medio de prueba también es un testimonio (González Coulon, 2022a).

Conviene precisar, asimismo, que la oposición entre prueba testimonial y prueba documental que estructura este apartado no agota la cartografía probatoria del contencioso tributario, puesto que junto a ellas, opera un tercer vértice de particular relevancia como lo es la prueba contable. El artículo 21 inciso 1° del Código Tributario<sup>4</sup> impone al contribuyente la carga de probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca la verdad de sus declaraciones, articulando así una relación entre los medios de prueba cuya jerarquía ha sido descrita sin ambigüedades por la doctrina nacional. Como señala Larraín Villanueva (2023) “el legislador otorga a la contabilidad fidedigna un rol preponderante en sede tanto administrativa como jurisdiccional”, debiendo el juez “considerarla en forma preferente pero sin excluir otras pruebas que pudieren ser necesarias para aclarar o desvirtuar los asientos contables”. Una sistematización análoga propone Lopo Martínez (2022) en el Derecho español, distinguiendo entre la contabilidad como fuente de prueba —como un concepto extrajurídico— y los medios procesales que la incorporan al juicio tales como prueba documental contable, pericial contable e incluso testimonial contable.

En la práctica chilena, esta arquitectura ha desplegado un efecto cascada sobre el resto del catálogo probatorio, puesto que el documento prevalece, la contabilidad fidedigna lo refuerza, y los demás medios —entre ellos la prueba testimonial— quedan como fuente secundaria llamada a corroborar o, en el mejor de los casos, a llenar intersticios.

De esta manera, la desconfianza hacia el testigo, no opera solo a favor del documento aislado sino a favor del registro contable que el propio contribuyente está obligado a llevar y conservar. El testigo aparece en muchas ocasiones cuando la contabilidad no logra

<sup>4</sup> Si bien es una norma contenida en el apartado de las normas del proceso de fiscalización, parte de la jurisprudencia sostiene su extensión como regla de carga de la prueba en contra del contribuyente.

sustentar la posición del contribuyente o bien cuando es indispensable para el contexto de la discusión. En lo sucesivo, entonces, la primacía de la prueba documental a la que este trabajo alude debe entenderse referida también a la prueba contable, que en gran medida le sirve de soporte.

De esta manera, debemos tener cuidado a dar por establecido que los documentos no fallan por distintas razones. En primer lugar, porque si nos situamos en las clasificaciones tradicionales sobre los medios de prueba, la prueba documental sería prueba indirecta. Segundo, en el caso de los instrumentos públicos que en los sistemas de prueba legal o tasada se les ha otorgado mayor valor, estos solo producen plena prueba respecto a ciertos aspectos del mismo, pero no a las declaraciones contenidas en él. Tercero, el documento es posible que sea modificado. Y por último, como ya señalamos, el documento es un testimonio —escrito, pero testimonio igualmente— y por lo tanto, volviendo al más supuestamente infalible de los documentos, en el instrumento público, el funcionario es meramente un testigo y, por tanto, podríamos atribuirle todas las falencias y desconfianzas que reclamamos del mismo (De Paula Ramos, 2022; González Coulon, 2022a).

Así, si revisamos entonces la legislación, en materia aduanera podríamos señalar que la prueba testimonial queda limitada a cuestiones accesorias de la determinación de la obligación tributaria, quizás a asuntos ligados a materias relativas a fiscalizaciones o procedimientos más bien sancionatorios.

En temas tributarios propiamente tales podríamos llegar a la misma conclusión, sin embargo, esta supuesta exclusión amplia y tácita de la prueba testimonial es solamente encubierta porque hay asuntos en que la testimonial es sumamente necesaria para resolver el conflicto. Si bien este medio de prueba, por algunas de las razones que enunciamos brevemente en el acápite anterior, principalmente la desconfianza, se descarta sin reflexión, no es posible que sea excluida de ciertos asuntos en donde más que necesaria, es imprescindible.

En particular, en aquellos asuntos de naturaleza sancionatoria el medio de prueba testimonial cobra especial relevancia. En materias infraccionales, es decir, aquellas contravenciones a las normas tributarias donde la sanción es únicamente la aplicación de una multa, reguladas en el procedimiento especial de los artículos 165 y siguientes del Código Tributario, como es el caso del artículo 97 N°10<sup>5</sup> del mismo cuerpo normativo, que refiere a la sanción por falta de otorgamiento de documentación tributaria y que suele aplicarse en el contexto de fiscalizaciones realizadas por funcionarios del Servicio de Impuestos Internos en locales comerciales o controles de carretera, la declaración testimonial es crucial, ya que habitualmente suelen ser los mismos fiscalizadores quienes han tomado conocimiento de la infracción directamente.

---

<sup>5</sup> La norma establece sanciones de multa y clausura para quienes: "(...) El no otorgamiento de guías de despacho de facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas en los casos y en la forma exigidos por las leyes, el uso de boletas no autorizadas o de facturas, notas de débito, notas de crédito o guías de despacho sin el timbre correspondiente, el fraccionamiento del monto de las ventas o el de otras operaciones para eludir el otorgamiento de boletas (...)"

En estos casos, la prueba testimonial puede resultar decisiva, pues la resolución depende en gran medida de las declaraciones de funcionarios del Servicio de Impuestos Internos que intervinieron en las operaciones. Ello abre posibles conflictos respecto del valor probatorio que el propio Servicio busca atribuir a dichos testimonios conforme al artículo 86 del Código Tributario, especialmente cuando los testigos son a la vez fiscalizadores, lo que genera tensiones relevantes en la etapa de valoración de la prueba.

Por otra parte, en aquellos procedimientos no infraccionales, como el caso del Procedimiento General de Reclamo, la prueba testimonial suele quedar relegada a una prueba de *contexto* que puede ayudar al juez para entender de mejor manera el sentido de otros medios de prueba, como aquellos casos en que un inversionista o gerente explica el contexto económico de una operación o decisión comercial. En otros casos del procedimiento general, la prueba testimonial deviene en un medio probatorio que se utiliza en la sentencia solo para abonar a lo ya decidido a partir de otros medios de prueba como la prueba documental. Esto hace que sea poco habitual en el contexto de este procedimiento, la utilización de la prueba testimonial, salvo que se trate de discusiones donde el centro recaiga sobre la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados o donde ciertos elementos subjetivos puedan tener relevancia como podría ser el caso de la determinación de la *legítima razón de negocios* en el contexto de las facultades de tasación del artículo 64 del Código Tributario o el establecimiento del *ánimo* del donante en la aplicación de la norma especial antielusiva del artículo 63 de la Ley de Impuestos a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, entre otros de similar naturaleza.

Ugalde y colaboradores (2011) destacan que no se puede negar la declaración de trabajadores dependientes de los reclamantes y que dichas declaraciones sean valoradas en la sentencia, debido a que, precisamente, la mayoría de los hechos objeto de controversias tributarias ocurren al interior al de las empresas, destacando el hecho de que no existan a priori testigos inhábiles en virtud del artículo 132 del Código Tributario, a diferencia de lo que ocurría con las tachas realizadas con este tipo de testigos en los tribunales tributarios previos a la Ley 20.322 de 2009.

En materias sancionatorias, la prueba testimonial no puede excluirse, pues resulta clave para explicar conductas complejas —como redes de facturas ideológicamente falsas—, aportar contexto y credibilidad incluso frente a prueba documental, y contribuir a acreditar elementos subjetivos como el dolo exigido por ciertos tipos penales o infraccionales. Esto es relevante, puesto que tal como se verá más adelante, a partir de la jurisprudencia más reciente en materia tributaria, la determinación de la inmediatez en la percepción de los hechos por parte de los fiscalizadores es directamente proporcional al valor que se asigna a la prueba testimonial.

En este punto, es importante dar cuenta de la distinción a nivel de tipos de procedimientos establecidos para la sanción de ilícitos tributarios. El Código Tributario contiene un *procedimiento especial para la aplicación de ciertas multas*, regulado en los artículos 165 y siguientes, el cual es utilizado para el conocimiento de infracciones consideradas

en general, de menor envergadura. En este caso, quien iniciará el proceso será el mismo contribuyente afectado. Por otro lado, el mismo Código Tributario regula en sus artículos 161 y siguientes el *procedimiento general de aplicación de sanciones*, el cual se aplica en todos aquellos casos en donde, existiendo una infracción sancionada con pena corporal y pecuniaria, el Servicio decide no iniciar una querrela criminal ordinaria por delito tributario, emitiendo, en su lugar, un acta de denuncia que es presentada al Tribunal Tributario y Aduanero con el objeto de perseguir únicamente la sanción pecuniaria prevista en la norma. Como se intuirá, la existencia de bienes jurídicos protegidos diversos dependiendo de la entidad de la infracción y la gravedad de la sanción influye en el estándar probatorio exigido (Casas Farías, 2019) para dar por establecida la sanción y en consecuencia, ello puede tener incidencia en la relevancia que se pueda asignar a la prueba testimonial.

Adicionalmente y tal como se mencionó en párrafos anteriores, en muchas ocasiones la prueba testimonial es utilizada por los tribunales tributarios y aduaneros para reforzar la decisión adoptada a partir de otros medios probatorios diversos, o bien, expresiones que dan cuenta que la misma no altera lo decidido previamente.

Esta práctica, reproduce en sede chilena el problema que la doctrina comparada también ha advertido respecto a las fundamentaciones a través de expresiones contenidas en fórmulas de estilo. Como sostiene Tomé (2018) citando a Nery Junior “no se consideran sustancialmente fundamentadas las decisiones que afirman que, según los documentos y testimonios oídos en el proceso, el actor tiene razón, motivo por el cual juzgó procedente el pedido”; el juzgador “necesita indicar las pruebas que considera convincentes y las que entiende de baja fuerza probatoria, explicando el motivo por el que hizo prevalecer una sobre la otra”.

Así, a nivel local, por ejemplo, el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Maule:

(...) lo concluido precedentemente, en nada se ve alterado por la prueba testimonial

(...) en concordancia con lo que se razonó precedentemente, de su declaración se desprende que corresponde a una obra que fue encargada y construida para Viña Santa Fe Limitada. (TTA Maule, 7/12/2023, RUC 20-9-0000976-4)

En un mismo sentido, el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Ríos, relaciona la prueba testimonial con la prueba documental, sosteniendo cómo la primera permita ratificar lo establecido a partir de la segunda:

(...) Como detalla el testigo presentado por el Servicio a fojas 127, al contribuyente reclamante se le inició una fiscalización en Arica, donde se le solicitaron antecedentes sin que diera respuesta. Luego presentó cambio de domicilio a Valdivia donde se inició el procedimiento, precisamente, solicitándole que acompañara los antecedentes que interesa, a lo que tampoco dio cumplimiento. Con posterioridad a ello se dictó una resolución que declaró como no fidedigna su contabilidad (acompañada a fojas 117) y se le practicó una Citación y una Liquidación de

Impuestos (acompañadas a fojas 67 y 95). La Liquidación de Impuestos incluye períodos de IVA desde agosto de 2019, proporcionando las razones por las que resulta, a juicio del Servicio, aplicable el plazo de prescripción de 6 años. (...)

En sentido, cabe hacer presente que al visitar la jurisprudencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, en aquellas ocasiones en que se rinde prueba testimonial, sobre todo en el procedimiento general de reclamo, es habitual encontrar expresiones que dan cuenta que la prueba testimonial *no altera lo resuelto* o bien, abona a otros medios de prueba con los documentos.

Por último, creemos necesario volver sobre la norma del artículo 132 del Código Tributario chileno respecto a lo que denominamos jerarquización de medios de prueba, en relación a la contabilidad fidedigna como prueba documental. En este sentido, es útil revisar una sentencia de la Corte Suprema chilena al respecto:

Quinto: Que en lo tocante al inciso 15° del artículo 132 del Código Tributario, que dispone, en su segunda parte, que en aquellos casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, el juez deberá ponderar preferentemente dicha contabilidad, este precepto tampoco constituye una norma reguladora de la prueba que excluya o prohíba la valoración por parte del tribunal de aquellos antecedentes que no puedan calificarse como tales, desde que, como ya ha sido dicho, “pese a que el inciso quince del artículo 132 del Código Tributario obliga a ponderar preferentemente la contabilidad ‘fidedigna’ ... en las hipótesis en que la ley exija la demostración de ciertos hechos mediante aquélla, como acontece en la especie, ‘también dispone que las partes pueden valerse de todos los medios de prueba establecidos en la ley, y que todos ellos deben ser apreciados conforme con las reglas de la sana crítica, de modo tal que la contabilidad, aun siendo un medio de convicción preferente, no es el único sustento de la decisión jurisdiccional, sino que debe igualmente pasar por el proceso de valoración probatoria que es de la esencia del ejercicio de la jurisdicción” (SSCS Rol N° 7312-2015 de 1 de agosto de 2016 y Rol N° 58.900-16 de 12 de diciembre de 2017). Ratifica esta interpretación, el cotejo de la norma en comento con la primera parte del mismo inciso, el cual señala que “los actos o contratos solemnes sólo podrán ser acreditados por medio de la solemnidad prevista por la ley”, caso en que la ley adjetiva tributaria sí limita la prueba de determinados actos o contratos a específicos medios probatorios. (CS, 18/10/2018, rol 10220-2017)

Este razonamiento, junto a los ejemplos entregados con anterioridad, no hacen más que ratificar la tesis propuesta en el título del presente apartado, es decir, que si bien se trata por el legislador de excluir la prueba testimonial de manera soterrada, esta prueba sigue siendo necesaria y, en ciertos casos, indispensable.

El extracto citado de la sentencia de la Corte Suprema chilena si bien no se refiere a la prueba testimonial en específico, sí releva la importancia, sin establecimiento

de jerarquías (De Paula Ramos, 2019), de todos los medios de prueba, poniendo en entredicho la posible infalibilidad de la prueba documental —en este caso de la contabilidad fidedigna—. Así, si bien se copia la norma sobre la preferencia de la contabilidad fidedigna, señala inmediatamente, realizando una interpretación sistemática de la norma que:

(...) en las hipótesis en que la ley exija la demostración de ciertos hechos mediante aquélla, como acontece en la especie, ‘también dispone que las partes pueden valerse de todos los medios de prueba establecidos en la ley, y que todos ellos deben ser apreciados conforme con las reglas de la sana crítica. (CS, 18/10/2018, rol 10220-2017)

Solamente revisando algunos de los ejemplos esbozados y considerando que el mito de la infalibilidad de la prueba documental debe ser derribado por las razones ya expuestas (González Coulon, 2022a), es que sin perjuicio de las limitaciones expresas que establece la legislación, en todos los otros aspectos debiésemos reivindicar la utilización en general de todos los medios de prueba posibles, pero especialmente de la prueba testimonial por su importancia ya sea para dotar de mayor fiabilidad a otro medio de prueba —podría incluso y en específico tratarse de la misma contabilidad fidedigna— o simplemente por ser el único medio de prueba disponible para ciertos asuntos.

Lo anterior queda de manifiesto en la siguiente sentencia dictada el 3 de enero de 2025 por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Libertador Bernardo O’Higgins, la cual, aunque atípica por todo lo que ya se ha dicho en este trabajo, recalca la importancia de la prueba testimonial y cómo la misma, a partir de sus características, como la posibilidad de que el tribunal y las partes realicen las respectivas interrogaciones, podría ser el medio probatorio idóneo para dar cuenta de determinados hechos al tribunal. Al respecto indica:

(...) el Informe aludido contendría una declaración, que debería haberse prestado ante este Tribunal de modo presencial a través de un testimonio, y no en forma documental, impidiendo al Tribunal y a la parte reclamante buscar la verdad procesal, a través de las debidas interrogaciones.

Que, la calidad de ministro de fe, tantas veces invocada por el SII, no exime a sus funcionarios de comparecer ante estrados, a fin de relatar en primera persona, los hechos acaecidos [...].

Por lo anterior, este informe [...] no será valorado [...], por cuanto ha pretendido suplir una prueba sustancial y esencial para casos como el que nos ocupa, cual es la prueba testimonial, de la persona que dice haber presenciado determinados hechos (...). (TTA Libertador General Bernardo O’Higgins, 03/01/2025, RUC ES - 24-9-0000794-8)

En el mismo sentido que la sentencia extractada, el presente trabajo sostiene la necesidad de reivindicar la prueba testimonial como un medio de prueba relevante en

los procedimientos tributarios por el tipo y calidad de información que la misma puede aportar al proceso para el establecimiento de la verdad.

### **3.2. Un caso paradigmático: facturas ideológicamente falsas y la prelación de prueba del artículo 23 N°5 de la Ley de IVA**

Una de las hipótesis donde la jerarquización implícita entre medios de prueba se vuelve más visible —y más gravosa para el contribuyente— es la del crédito fiscal del IVA sustentado en facturas calificadas por el Servicio como no fidedignas o falsas. El artículo 23 n.º 5 de la Ley de IVA priva del crédito fiscal a los impuestos recargados en tales facturas, salvo que el pago se haya efectuado con cheque nominativo, vale vista o transferencia a nombre del emisor, cumpliendo los requisitos formales del inciso segundo (anotación al dorso del documento, registro contable oportuno, entre otros). La norma diseña así una prelación legal de pruebas, en cuanto el legislador prioriza un set específico de antecedentes documentales pre-constituidos por sobre cualquier otra evidencia. Correctamente leída, esta prelación opera como una regla para salvaguardar el crédito fiscal, pues lo garantiza a quien cumple los requisitos del inciso segundo, pero no excluye que, por otros medios, incluida la testimonial, el contribuyente acredite la efectividad material de la operación.

El cuestionamiento a este patrón ha sido advertido por la doctrina comparada. Lopo Martínez (2022) sostiene, en el caso del derecho español, que “la exclusión de la prueba testifical en procedimientos tributarios responde a la exigencia general de que los hechos con relevancia tributaria estén documentados y, por tanto, se coordina con las numerosas normas que, en la legislación tributaria sustantiva, establecen la exclusividad de la prueba documental”, pero advierte enseguida que “se puede dudar tanto de la idoneidad de dicha exclusión, al establecerse en términos generales y absolutos, como de su constitucionalidad, dado que las normas sustantivas no siempre exigen que los hechos con relevancia fiscal se documenten por escrito”. El mismo autor recoge la sentencia del Tribunal Supremo español (Sala de lo Contencioso-administrativo, 25 de junio de 2012, Rec. 549/2009), que casó una resolución de instancia por la indebida denegación de prueba testifical destinada a desvirtuar la calificación administrativa de facturas y la realidad de los pagos y su reflejo contable (2022, p. 324, nota 1077).

En sede de Tribunales Tributarios y Aduaneros, sin embargo, la prelación se ha leído como una clausura probatoria. Esto, debido a que es frecuente encontrar fallos que, ante la sola constatación de que el pago no se efectuó por los medios del inciso segundo, dan por configurada la pérdida del crédito sin valorar la testimonial ni ponderar las restantes evidencias aportadas.

Así, por ejemplo, mediante sentencia del 4º Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, de fecha 25 de marzo de 2026, (RUC 22-9-0000471-0) donde, pese a recibirse declaración de tres testigos, dos fiscalizadores y el representante legal de la denunciada, el tribunal cerró el fallo descartando tácitamente la valoración del testimonio del contribuyente. Idéntico patrón siguen los fallos del mismo tribunal de 26 de enero de



2026, (RUC 22-9-0000120-7) y de 2 de febrero de 2026 (RUC 22-9-0000528-8). Esta cuestión revela una paradoja bastante elocuente si se considera que en una hipótesis donde la prueba testimonial podría resultar decisiva —pues lo discutido es la materialidad de una operación que el Servicio supone inexistente—, la regla del inciso segundo se ha convertido en exclusión probatoria, traducéndose en la imposición efectiva del IVA sin que se haya demostrado necesariamente que el contribuyente carecía del derecho que utilizó.

Este patrón cobra mayor relieve cuando se contrasta con aquellos fallos del mismo año en que la prueba testimonial sí ha sido valorada de manera decisiva, paradójicamente, cuando esto favorece al Servicio de Impuestos Internos. Así, en las sentencias del TTA de la Región de Atacama de fecha 28 de enero de 2026 (RUC 25-9-0000052-7) y de 5 de marzo de 2026 (RUC 25-9-0000062-4), así como en la del TTA de la Región de Los Ríos de fecha 20 de abril de 2026 (RUC 26-9-0000125-6), la falsedad ideológica de las facturas y la inexistencia material de las operaciones se tuvieron por acreditadas precisamente sobre la base del testimonio convergente del fiscalizador, de los representantes legales de los supuestos proveedores que desconocieron haber emitido las facturas y, en algunos casos, del propio representante del contribuyente denunciado. La asimetría, que revela la asignación de un valor decisivo a la prueba testimonial cuando confirma la tesis fiscal, y descartada con fórmula de clausura a través de una frase de estilo cuando la desafía, constituye la manifestación más nítida de la jerarquización soterrada entre medios de prueba que este trabajo busca denunciar.

Esta asimetría adquiere relieve adicional cuando se atiende a la distinción dogmática entre la pérdida del crédito fiscal del artículo 23 n.º 5 del DL 825 y la sanción del artículo 97 n.º 4 del Código Tributario. El 4º TTA de la Región Metropolitana, en sentencia de 28 de noviembre de 2025 (RUC 24-9-0001017-2), ha formulado expresamente esta distinción al señalar que el contribuyente tiene la carga de la prueba de la efectividad de las operaciones en sede del crédito fiscal, “no así, en el ámbito penal/infraccional, donde es el denunciante quien debe demostrar la concurrencia de todos los elementos del tipo”, absolviendo a la denunciada por no haberse acreditado el dolo. La consecuencia es decisiva para la valoración del testimonio del fiscalizador, puesto que el material probatorio que en sede del artículo 23 n.º 5 puede bastar para activar la pérdida del crédito no necesariamente alcanza, en el procedimiento sancionatorio, para acreditar la conducta dolosa que el tipo infraccional exige. La práctica jurisdiccional que aplica indistintamente la fórmula de clausura mediante la cual se indica que los demás medios probatorios no cambian la conclusión a uno y otro contexto desatiende esta diferencia estructural.

#### **4. El testigo en el procedimiento tributario**

Fue posible revisar, en gran parte de los casos anteriores, que nuevamente y a diferencia de lo esperado por la doctrina tradicional respecto a que el testigo debe ser un tercero totalmente independiente, el testigo en los distintos casos del ámbito tributario presenta

particularidades que lo alejan del concepto tradicional y de la total independencia que se espera de él.

En los casos tributarios se da la situación paradójica de que la mayoría de los testigos son personas con cierta cercanía con el asunto o las partes, lo que podría ser catalogado como “personas sospechosas” para declarar. Luego, este tipo de sujetos que declaran tienen mejor información que la que tendría un tercero totalmente independiente como los descritos en los manuales de derecho procesal y, aunque podrán existir matices, tampoco es posible señalar que son partes encubiertas declarando como terceros.

De esta manera, en uno de los ejemplos del apartado anterior encontramos a un ex representante legal de la empresa declarando como testigo (TTA Maule, 7/12/2023, RUC 20-9-0000976-4), lo cual podría generar suspicacias, pero más que cuestionarse la información que entrega, esta se utiliza, por la cercanía con los antecedentes, para ratificar la prueba documental incluida en juicio.

En muchos casos, los dependientes o ex dependientes del reclamante declaran como testigos para contextualizar la operación cuestionada, lo que resulta especialmente útil en negocios complejos. Su testimonio permite al tribunal comprender las circunstancias de la operación y las particularidades del rubro del contribuyente, algo que difícilmente se logra cuando la prueba se limita a antecedentes documentales o contables.

Cabe recordar que, en general, las controversias tributarias se generan a partir de la imputación por parte del Servicio de Impuestos Internos de alguna disconformidad con la declaración del contribuyente. No obstante lo anterior, muchas veces, ello se determina a través de interpretaciones cuyo origen es un documento o cruces de información que no cuentan con el contexto específico en el que se desarrolló la operación, impidiendo dar cuenta que el propósito de las operaciones cuestionadas muchas veces no tiene ninguna razón tributaria, sino económica, cuestión para lo cual la prueba testimonial en juicio podría ser de utilidad.

Otras situaciones, del todo recurrentes en el ámbito tributario, son las de fiscalizadores que declaran como testigos. Esta es de las más habituales y polémicas porque podría estimarse que estos testigos actuando como tales son, al mismo tiempo, una especie de juez y parte. En esta misma línea, según se detalla más adelante, entra en discusión el carácter de ministros de fe que el artículo 86 del Código Tributario les entrega a algunos funcionarios.

También sucede que expertos en ciertas materias, especialmente académicos connotados en materias tributarias, realizan informes para presentar en juicio su interpretación del asunto jurídico que se discute, siendo dichos informes acompañados como prueba documental junto con la declaración testimonial del informante. Esta situación presenta dudas porque, si bien el informe es ofrecido como medio de prueba, en la práctica este no busca corroborar ningún enunciado sobre los hechos (Ferrer, 2007).

En relación al sujeto y, de manera general, por la especialidad de las materias ventiladas, la mayoría de los testigos, aun cumpliendo con el concepto tradicional de testigos, al

declarar introducen información experta por lo que son posibles de calificar como testigo-experto, lo que también merece una especial reseña ya que tiene implicancias en materia de valoración.

#### 4.1. El testigo-fiscalizador: especie de juez y parte

Como revisamos en los apartados anteriores, el testigo que es además funcionario o, específicamente, fiscalizador del órgano administrativo en materia tributaria, es una figura común en los juicios tributarios, especialmente en asuntos infraccionales. La pregunta que surge respecto a esta situación es la utilidad de la declaración del fiscalizador y cómo debiese valorarse la misma, porque aquella podría ser vista como una situación de juez y parte, es decir, quien establece las posibles sanciones es al mismo tiempo una especie de parte al reclamarse la sanción, el cual además luego comparece como tercero.

Un elemento que suele generar controversia dice relación con el carácter de ministro de fe que la ley asigna a algunos funcionarios del Servicio de Impuestos Internos. El artículo 86 del Código Tributario señala: “Los funcionarios del Servicio, nominativa y expresamente autorizados por el Director, tendrán el carácter de ministros de fe, para todos los efectos de este Código y las leyes tributarias”. Esto ha hecho que, constantemente, el Servicio sostenga que este carácter le daría un peso probatorio especial a la declaración del funcionario por sobre otros medios de prueba.

A modo de ejemplo, es común encontrar en las contestaciones o traslados del Servicio la siguiente estructura argumentativa:

Indica que el artículo 86 del Código Tributario señala que los funcionarios del Servicio, nominativa y expresamente autorizados por el Director, tendrán el carácter de ministros de fe, para todos los efectos de este Código y las leyes tributarias.

Agrega que, por su parte, el artículo 51 del DFL N°7 de 1980, señala que los funcionarios pertenecientes a la planta de Fiscalizadores tendrán de pleno derecho el carácter de ministro de fe, para todos los efectos que señala el artículo 86° del Código Tributario. (...)

Indica que esta calidad que se les otorga por mandato de la ley, es con el objeto de hacer operante el funcionamiento del sistema tributario. El funcionario, en el desempeño de sus tareas, está cumpliendo una función pública, en que no hay duda acerca de su total objetividad, de manera que el hecho del cual da cuenta en su carácter de ministro de fe, constituye el testimonio de una persona indiscutiblemente muy veraz.

Manifiesta que, en el orden procesal, el artículo 427 del Código Procedimiento Civil dispone que se reputaran verdaderos los hechos certificados en el proceso por un ministro de fe, a virtud de orden de tribunal competente, salvo prueba

en contrario (Corte de Apelaciones de Concepción, causa Rol 673-2007). (TTA Coquimbo, 28/04/2025, RUC 25-9-0000256-8)

Esta argumentación es recurrente en todos los procesos, especialmente infraccionales, donde es el funcionario del Servicio quien ha presenciado los hechos que se imputan al contribuyente. Cabe hacer presente que esta idea, en especial la referencia a lo dispuesto en artículo 427 del Código de Procedimiento Civil, no resulta compatible necesariamente con el sistema de valoración de la prueba prevista en el artículo 132 del Código Tributario, el que como ya hemos señalado, obliga a considerar a todos los medios de prueba aptos para producir fe sin ninguna preferencia, a excepción de la contabilidad fidedigna cuando ella es obligatoria para el contribuyente, sin que exista obligación alguna de que el testimonio se reputa verdadero sólo por haber sido otorgado por un funcionario del Servicio.

En este sentido, existe abundante jurisprudencia, especialmente en casos de aplicación del artículo 97 n.º 10 del Código Tributario, en los que el testimonio del funcionario es clave para dar contexto al momento y razón por la cual se ha cursado la infracción. Sin embargo, pese a que el testimonio del fiscalizador suele ser un medio de prueba recurrente y considerado por el tribunal para ratificar la multa, muchas veces las infracciones son desestimadas debido a que no se logra acreditar que el contribuyente se encuentre en hipótesis de infracción, ya sea porque los demás antecedentes probatorios no logran superar el estándar probatorio exigido o bien porque se trata de contribuyentes no obligados a emitir o portar dicha documentación.

A modo de ejemplo, en la misma causa del Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo citada recientemente, el tribunal da por establecida la infracción al determinar que no existen otros antecedentes probatorios que desvirtúen o resten credibilidad al testimonio del fiscalizador:

Que, la declaración del funcionario del Servicio de Impuestos Internos don XX de fojas 51 y 51 vueltas, hace mención sobre las alegaciones del contribuyente que era una venta por plataforma, “que en ese tipo de transacciones el vendedor debe dar a todo evento la boleta al consumidor final, existiendo un error del contribuyente en atención a que quien emite el documento es el vendedor y no la aplicación que presta el servicio de contacto con el consumidor final, como los servicios prestados por Uber Eats, Rapid, u otras empresas del rubro. Por las explicaciones dadas en el reclamo es posible concluir que el contribuyente no está cumpliendo con su obligación de emitir boleta o factura en todas las boletas emitidas por aplicación.

Que el funcionario que actuó como ministro de fe, en su declaración se refiere a lo manifestado y sus dichos son coherentes con la descripción de los hechos denunciados. Su versión no se encuentra controvertida por algún medio de prueba que tenga mérito para presumir que el funcionario está faltando a la verdad en su

testimonio; atendido lo cual, es posible tener por establecido que efectivamente detectó una venta de comida sin que se haya procedido a la emisión de boleta, que es coherente con lo expresado por la cajera del local, quien le señaló que en el momento de la fiscalización no contaban con un dispositivo para emitir boleta por estar en mal estado y que su jefe se lo había llevado.

Que, conforme se ha venido razonando, es posible tener por establecido que contribuyente no emitió la boleta por la venta realizada el día de la fiscalización. (TTA Coquimbo, 28/04/2025, RUC 25-9-0000256-8)

En un caso similar, pero con distinto resultado, el Tribunal Tributario y Aduanero de Atacama, se reprocha a la prueba rendida por el Servicio, el hecho de que los funcionarios no hayan presenciado directamente la comisión de la infracción cuestión que impediría asignar valor a la declaración del funcionario en carácter de ministro de fe, sin que el resto de las pruebas allegadas al proceso permitan superar el estándar probatorio exigido para cursar la infracción:

Que no obstante la apreciación de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica, según se expresó en el Considerando Sexto anterior, de los propios dichos del testigo queda en evidencia que los funcionarios no constataron personalmente, por medio de sus sentidos, la realización de la o las operaciones de venta no documentadas en el establecimiento fiscalizado, sino que el testigo refiere haber escuchado esa información de una persona que no es la encargada del local, sino que es la madre del representante legal del contribuyente, actuación que evidentemente no queda amparada por la calidad de ministros de fe conforme a lo dispuesto en el artículo 86 del Código Tributario, por cuanto el funcionario no puede dar fe de las ventas no documentadas que no presenció, sino que sólo de la respuesta que le dio una persona, la que aun dándola por cierta, no reúne en sí misma el estándar probatorio exigido para acreditar la infracción tributaria, puesto que según sus dichos introducidos al juicio por un funcionario del Servicio como testigo, dicha persona: 1) no es la encargada del establecimiento, sino la madre del representante; 2) no señaló haber estado presente en el momento de las ventas en cuestión, es decir, tampoco fue testigo presencial de los hechos; 3) no incurrió en la infracción tributaria personalmente, esto es, no afirmó ni se acreditó que ella haya vendido personalmente las mercaderías y 4) tampoco afirmó no haber emitido las boletas correspondientes a la supuesta venta.

Que, en otras palabras, el Servicio de Impuestos Internos pretende dar por acreditada la infracción tributaria mediante un funcionario fiscalizador como testigo no presencial y que declaró lo que a su vez le dijo una persona que tampoco fue testigo presencial de la supuesta venta, ni de la omisión de las boletas, pero de cuya declaración debemos inferir que hubo ventas no documentadas. Lo

anterior, no puede cumplir con el estándar probatorio mínimo aceptable para dar por acreditada la infracción, porque el hecho objeto de la prueba ha sido mediatizado y distanciado de la prueba en tal nivel que no permite darlo por cierto.” (TTA Atacama, 29/04/2025, RUC 24-9-0001044-K)

Por último, para el mismo tipo de procedimiento e hipótesis de infracción, la jurisprudencia refuerza el hecho que, pese al carácter de ministro de fe que se pueda pretender por el Servicio, la declaración testimonial no puede contener contradicciones entre los distintos testigos. Al respecto, el Tribunal Tributario de la Araucanía:

Que, como puede apreciarse, los antecedentes probatorios que acompaña el Servicio de Impuestos Internos no permiten constatar de manera indubitada que la reclamante haya efectuado ventas pagadas en efectivo sin emitir la correspondiente boleta electrónica, tal como se consigna en la infracción que se analiza. (...) y frente a la pregunta formulada por el Tribunal a los funcionarios actuantes para que explicaran el motivo por el cual no consideraron las boletas emitidas en el día indicado por el monto de \$7.000, ambos testigos se contradicen y no entregan datos verosímiles que permitan determinar la efectiva ocurrencia de los hechos que fundan la infracción reclamada, especialmente en cuanto al consumo realizado por el cliente y la forma en que se pagó dicho servicio. (TTA La Araucanía, 8/8/2025, RUC 25-9-0000200-2)

A nuestro juicio, la introducción de prueba testimonial proveniente de la declaración de fiscalizadores resulta, a lo menos, curiosa desde un criterio de utilidad porque el tribunal no establece cómo la información que introduce es distinta a la posible de obtener por información del mismo sistema del Servicio de Impuestos Internos, salvo en aquellos casos en que la imputación tiene su origen en la comisión de infracciones percibidas directamente por los sentidos de los funcionarios que la formulan. Aun en dicho caso, el carácter de ministro de fe atribuido por el artículo 86 del Código Tributario resulta insuficiente por sí mismo para asumir que cualquier declaración otorgada por estos reviste el carácter de verdadera, pudiendo ser contrarrestada con cualquier otro medio de prueba.

No obstante, en aquellos casos, especialmente en el procedimiento general de reclamo, donde el funcionario presentado como testigo, suele limitarse a reproducir lo mismo que ya consta en el acto administrativo reclamado, podría señalarse, en cierto sentido, que a mayor información mejor será la decisión, pero también, si ahondamos en los valores que los procesos tratan de cautelar, podría surgir la pregunta respecto a que sucede con la eficiencia y economía procesal, y si no nos encontraríamos ante una situación de sobreabundancia (Ferrer, 2007).

En algunos casos, se razona en el sentido de que la testimonial de un fiscalizador del Servicio de Impuestos Internos no solamente es útil, sino que además permite establecer la conexión necesaria entre la verdad de un enunciado sobre los hechos y el respectivo

medio de prueba (Ferrer, 2007), cuestión que, por cierto, podría ocurrir tanto con la prueba testimonial rendida por el Servicio como por el contribuyente.

En ese sentido, se señala que la declaración del testigo permite evidenciar cómo se llevó a cabo el proceso de fiscalización, pero más aún y, aquí lo interesante, es que dicha declaración hace de cierta forma más fiable los otros medios de prueba presentados, abonando a otros medios probatorios y de cierta manera, facilitando la consideración de la *gravedad, precisión y concordancia* a la que hace referencia el artículo 132 del Código Tributario, a propósito de la valoración de la prueba. La prueba testimonial permite sustentar lo acompañado y, por tanto, evita establecer un orden de jerarquía entre medios de prueba (De Paula Ramos, 2019). De esta forma, el tribunal razona:

UNDÉCIMO: Que, de igual forma, entre los elementos de prueba que aporta el Servicio cabe considerar la declaración testimonial de fojas 40 prestada por el fiscalizador XX, quien explicó detalladamente en su declaración las circunstancias en que se desarrolló la diligencia de fiscalización, señalando los hechos que constató personalmente y mencionando que los comprobantes de cierre de Redelcom adosados al registro interno de ventas consignaban la emisión de boletas electrónicas sólo por ventas pagadas con tarjeta de débito, coincidiendo los montos de los cierres diarios de Redelcom con las anotaciones del cuaderno identificadas como débitos, determinándose una diferencia de \$97.500 que correspondía a ventas pagadas en dinero efectivo por los clientes respecto de las cuales no se emitió la respectiva boleta. Agrega el declarante que durante la diligencia de fiscalización pudo comprobar que la máquina de la empresa Redelcom se encontraba habilitada para emitir boletas por pagos en efectivo, lo cual se constató mediante dos acciones, la primera solicitando a la dependiente la emisión de boleta por una compra efectuada por un cliente que fue interceptado a la salida del local y que manifestó que no le habían entregado documento tributario y la segunda, mediante la revisión aleatoria de los cierres anteriores al 5 de septiembre del 2023.

DUODÉCIMO: Que, el contenido de dicha declaración testimonial coincide con los otros elementos probatorios aportados al proceso por la reclamada, considerándose que el testigo presentado por el Servicio de Impuestos Internos ha relatado los hechos acaecidos en forma completa y razonada, considerando el procedimiento de fiscalización llevado a cabo que culminó con la notificación de infracción que se conoce en estos autos. (TTA La Araucanía, 11/01/2024, RUC 23-9-0000843-5)

Por último, es interesante revisar cómo el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de La Araucanía establece para un caso sobre impuesto territorial, valorando especialmente un informe técnico y la declaración de un fiscalizador, que el órgano administrativo actuó dentro de sus facultades legales. Esto es relevante porque la declaración de dicho testigo,



independiente de su calidad de funcionario, es eminentemente técnica y además permite demostrar la utilidad de este medio de prueba. Así, relatando todo el proceso de reavalúo menciona que:

(...) luego comienza un proceso de valorización que esta referido a estudiar las muestras o transferencias de dominio de los tres últimos años antes del reavalúo y para el AH CAA001 se obtuvieron 382 muestras válidas que corresponden a transferencias de dominio efectuadas en los últimos 3 años. (...) Al ser preguntado por el Tribunal respecto de las 382 muestras a las que se refirió para que explique si existe aplicación integra de dichas muestras para determinar en definitiva el valor del metro cuadrado de terreno del Área Homogénea o si se efectúa algún filtrado o selección de dichas muestras, señaló que una vez que se obtienen las 382 muestras y que son las que la Subdirección de Avaluaciones considera como válidas, se realiza un proceso de depuración de las muestras que considera el descarte de muestras extremas en cuanto a valores y a otro tipo de características (...). (TTA La Araucanía, 02/04/2024, RUC 23-9-0000311-5)

#### 4.2. El testigo-informante

Por el nivel técnico de la discusión que puede generarse en el conflicto tributario es común que el litigio pueda solamente o, en gran parte, basarse en materias relativas a interpretación de la ley tributaria. Así, puede existir discusión respecto a la utilización de conceptos técnicos o de la aplicación de la legislación a un caso concreto.

Como se mencionó en el apartado relativo a la especialización de la justicia tributaria, una de las razones por las cuales se establecen tribunales especiales es que quienes resuelven deben tener un conocimiento técnico específico, lo cual se justificaría principalmente en que quien está llamado a la interpretación de la ley es el tribunal. Así, si la discusión se trata sobre aplicación de la legislación tributaria, quien debe solucionar dicha disputa es el tribunal. Si, en cambio, la discusión también involucra corroboración de enunciados sobre los hechos, su acreditación se realizará a través de los distintos medios de prueba.

En un caso particular, perfectamente la discusión sobre algún hecho puede girar solamente en torno a una materia técnica en que debiese utilizarse información experta, la cual en general, se introduce a través de un peritaje. Luego, la incorporación de aquello se justifica porque no es posible que el juez conozca todas las materias científicas (Flores Prada, 2005) lo que es distinto a que, siendo una materia técnica, el debate se encuentre simplemente en la interpretación de la ley tributaria porque en ese caso, más aún con tribunales especiales, es el juez quien debe conocer cómo se aplica.

Lo señalado, es ratificado por Duce Julio (2016) quien señala que:

(...) parece haber un consenso importante acerca de que el derecho nacional no es ser objeto de prueba en nuestra legislación procesal, salvo excepciones (por ejemplo la costumbre). El efecto obvio es que cuando un interviniente

intenta introducir un medio de prueba destinado a acreditar el derecho nacional, este no debiera ingresar al juicio ya que recaería sobre algo que no debe ser probado. (p. 309)

En otras palabras, independiente de la existencia de libertad probatoria en el proceso y del medio mediante el cual se trate de introducir esta información —pericial, documental y/o testimonial—, no procede la prueba del derecho (Duce Julio, 2016).

Así las cosas, cuando en el título de este subapartado mencionamos a el testigo-informante, nos referimos al caso, discutible, que se presenten testigos expertos en legislación tributaria que declaren sobre cómo dicha ley debería interpretarse. Discutible porque, como se señaló, la introducción de una declaración testimonial tiene como justificación la corroboración de enunciados sobre hechos, no materias relativas al derecho que el tribunal debe conocer, como es en este caso y, discutible además porque se presenta una clara dificultad de valoración del medio de prueba que, además, va precedido por regla general de un informe (Duce Julio, 2016).

Sin embargo, la utilización de este tipo de testigo-informante y el uso de informes en derecho cuyo carácter puede ser más bien interpretativo de ley tributaria, muchas veces se introduce con la pretensión de hacer un contrapeso a la presentación de testigos-informantes por parte del Servicio en calidad de expertos de la misma institución o bien, en el hecho de que se acompañen como prueba —documental— instrumentos que contienen interpretaciones oficiales de la ley tributaria emitidas por el mismo Servicio de Impuestos Internos como son los Oficios, Resoluciones y Circulares dictadas por su Director, las cuales si bien solo son obligatorias para los funcionarios y no para el tribunal, son expuestas como fuentes oficiales de la *correcta* interpretación que debe darse a la ley. Al respecto, si bien es cierto que la Ley otorga la facultad de interpretar la ley tributaria al Servicio de Impuestos Internos, es perfectamente posible que los contribuyentes disientan de dicha interpretación.

La valoración de la declaración del testigo-informante no es posible de realizarse como si fuese información experta, porque no presenta metodología ni procedimiento, a veces se trata simplemente de decirle al tribunal que siga una cierta interpretación porque un connotado académico así lo señala, a diferencia del informe pericial cuya valoración implica un ejercicio referido a examen de la validez científica vinculado a el procedimiento y metodología utilizada (Gascón Abellán, 2013).

La discusión planteada no es propiamente tributaria sino que se presenta en general con los informes en derecho cuando se introducen ya sea simplemente como prueba documental o cuando dicha documental es ratificada por el informante como testimonial. En algunos casos, cabe señalar, son meros “téngase presente” que se agregan al expediente y que el tribunal puede o no hacerse cargo, pero el problema surge si se acompañan como medios de prueba (Duce Julio, 2016).

De esta manera, y, enfocándonos en el tema que convoca este trabajo como es la prueba testimonial, a nuestro juicio este tipo de información presenta diversas dificultades vinculadas al hecho sobre el que se va a declarar y cómo este medio de prueba se valoraría. Insistimos que esto incluso es complejo si utilizamos un concepto amplio de testimonio (González Coulon, 2022b) donde se incluya el peritaje e incluso una documental porque la finalidad es la misma, esto es, referirse respecto al derecho y por tanto, no sería un medio de prueba (González Coulon, 2022b).

Lo mencionado queda reflejado en una sentencia del año 2022 de gran connotación pública. En ella los testigos son expertos en materia tributaria, pero no declaran sobre hechos, sino que sobre interpretación legal tributaria o incluso el contexto de la misma. Por ejemplo, de manera sucinta algunas de las declaraciones fueron:

De acuerdo a los antecedentes jurídicos constitucionales y legales y citados en el informe en derecho el litio es una sustancia mineral no concesible, “En ese contexto, junto al ministerio de hacienda y con la asesoría de especialistas del SII, elaboramos el proyecto de impuesto específico a la minería que fue presentado y final-mente aprobado en el parlamento ese mismo año”, “la liquidación presentada por el SII presentaba errores los cuales eran visibles y notorios para cualquier persona que lo lea particularmente si se verifica las diferencias existentes entre la base imponible del impuesto específico a la actividad minera la que aparece en la página 23 de la liquidación difiere del detalle que la misma liquidación presenta en su página 36 por el AT 2017” o “se me solicitó por la reclamante a comienzos del año 2018 un informe en derecho para examinar la constitucionalidad de aplicar el impuesto específico y sus reformas al litio en el que concluí que no resultaba procedente dicho gravamen y que al contrario aplicarlo vulneraba diversas disposiciones de la constitución particularmente las normas sobre derechos tributarios en relación con sus artículos 6° y 7°”. (1er TTA Región Metropolitana, 07/11/2022, RUC 21-9-0000504-6)

En el caso en comento, donde se rinden las declaraciones reseñadas, la discusión gira en torno a materias netamente normativas ya que se trata de una acción de nulidad de derecho público. Por esta razón, aunque sin decirlo expresamente, suponemos que el tribunal no valora de manera específica en su sentencia las declaraciones efectuadas por no vincularse con un tema fáctico.

Luego, esto no quita que puedan surgir dos interrogantes en este caso. La primera, al no señalarlo expresamente la sentencia, es la razón de por qué no se valoró, no pudiendo confirmar si es por lo que suponemos —su falta de relación con cuestiones de hecho— o por otra razón; y, la segunda, quizás la más peligrosa, es que de todas maneras e indirectamente se puede producir una deferencia al experto llegando este a fallar en reemplazo del tribunal, sin que el juez lo explicita ni justifique en su decisión.

#### 4.3. El testigo-experto

En materias especializadas, como en el asunto objeto de este trabajo, pueden existir claramente testigos sin mayor interés en el conflicto y que, siguiendo una definición tradicional de testigo, han tomado conocimiento de alguno de los hechos por sus sentidos sin tener algún conocimiento especial en la materia. Sin embargo, debido a la complejidad de los temas que se discuten, sería de toda lógica plantearse que por el ámbito en el que ocurren estos conflictos, estos testigos sean en su mayoría, contadores, auditores o profesionales con *expertise* tributaria.

En este caso, independiente que no tengan interés ni relación especial con alguna de las partes, su declaración debe ser mirada también con cautela porque no solamente se atenderán a declarar de manera estricta sobre lo que percibieron, sino que también, por sus conocimientos, probablemente incorporarán su opinión sobre el asunto desde la ciencia que conocen, lo que también podría dificultar la valoración por parte del tribunal. Esta situación es la que la doctrina ha denominado testigo-perito o testigo-experto.

Este tipo especial de testigo ha sido conceptualizada por Duce Julio (2014) como:

un testigo que, sin ser ofrecido como perito —porque tomó conocimiento del hecho en forma espontánea, es decir, como cualquier testigo lo haría—, tiene, sin embargo, un conocimiento de cierta especialización en una determinada materia que es relevante para un punto sobre el que prestará declaración. Sin ser exactamente un perito ofrecido como tal, mientras más expertizaje prueben las circunstancias concretas del testigo, más admisibles (relevantes) se tornan las opiniones o conclusiones de ese testigo en el área de la experticia. (p.31)

La dificultad que se presenta en este tipo de testimonios es precisamente que no se trata de un perito, por lo que el sujeto no fue llamado al juicio por sus conocimientos especializados sino que por haber presenciado los hechos teniendo un conocimiento subjetivamente infungible, ya que conoció de hechos de relevancia procesal por sus sentidos, pero objetivamente fungible por su conocimiento científico, técnico, artístico o práctico que cualquiera que sea experto en esa rama de conocimiento puede saber (Abel Lluch, 2012). Así, siguiendo al mismo Duce Julio (2014), quien se refiere a la regulación de esta figura en distintos países, debe considerarse a quien declara como testigo, independiente de los conocimientos especiales que pueda tener lo que solamente lo habilitaría a entregar opiniones, pero siempre centrado en no sustituir la figura del perito.

Sobre esta modalidad de presentación de un testigo-experto, que habitualmente suele ofrecerse al proceso para ratificar lo dicho en un informe aportado previamente como prueba documental, cabe tener presente algunas consideraciones importantes que podrían justificar o al menos ayudar a comprender las razones que llevan a los litigantes a su presentación en materia tributaria.

La mayoría de ellas, en aquellos casos en que los litigantes obran de buena fe, guarda relación con algunos problemas de diseño institucional que impiden dar garantía suficiente desde el punto de vista técnico a la emisión de un informe pericial.

Existen materias técnicas indispensables para resolver controversias tributarias que no están cubiertas por las nóminas de peritos de las Cortes de Apelaciones, como ocurre con los precios de transferencia. Dada la alta especialización de esta submateria y el acceso restringido a bases de datos costosas, el tribunal carece de medios propios para contrastar la información, por lo que, sin informes especializados, resulta especialmente difícil controvertir los actos y conclusiones de los expertos del Servicio de Impuestos Internos.

Lo mismo ocurre por ejemplo a nivel de operaciones altamente técnicas como las realizadas con contratos innominados o con aplicaciones de fórmulas financieras sofisticadas, cuyos expertos muchas veces se encuentran fuera de las categorías ordinarias de las nóminas de las Cortes de Apelaciones.

Por último, algo similar ocurre en cuanto a los informes contables. Si bien los tribunales tributarios y aduaneros cuentan con profesionales expertos, es posible que en juicios de acreditación con altos volúmenes de prueba, estos no den abasto, disminuyendo la probabilidad de que la prueba sea efectivamente practicada. Por su parte, los requisitos para acceder a la nómina de peritos contables de las Cortes de Apelaciones, regulados en el Auto Acordado 208-2013 de la ECS, parecen ser insuficientes o muy poco específicos, generando nóminas con cerca de 1000 peritos en materia contable por ejemplo para el caso de la Corte de Apelaciones de Santiago, sin que exista forma alguna para los litigantes o el Servicio de poder saber a priori sobre la idoneidad técnica y fiabilidad del informe, lo que puede generar que el contenido del informe pericial no preste ninguna utilidad como medio de prueba. Esto lleva muchas veces a los reclamantes —quienes presentan y soportan económicamente el valor de los informes— a recurrir directamente a profesionales de alto prestigio y capacidad técnica probada a que emitan dichos informes.

De lo anterior se siguen algunas reglas que pueden ser consideradas por los TTA. En primer lugar, mientras no se complete la nómina de peritos de las Cortes de Apelaciones con especialistas en precios de transferencia, instrumentos financieros sofisticados y materias contables de alta complejidad, los Tribunales Tributarios y Aduaneros debiesen admitir con mayor amplitud la figura del testigo-experto como vía supletoria para incorporar al juicio información técnica indispensable. Luego, esa admisión debe ir acompañada de un mayor rigor en la valoración, en el sentido de que el tribunal debe distinguir, en la sentencia, qué porción del relato del testigo proviene de su percepción directa y qué porción de su conocimiento especializado, valorando ambas con criterios distintos. Por último, en el plano legislativo, conviene avanzar hacia una reforma orgánica de la regulación pericial que reconozca la singularidad técnica del contencioso tributario, sea ampliando las nóminas, sea creando registros específicos de peritos tributarios al alero de los propios TTA.

En cualquier caso, independiente de la forma en que la prueba sea incorporada al proceso y cuáles sean las razones para preferir una u otra, cabe recordar que, salvo el valor preferente de la contabilidad, todos los demás medios de prueba deben ser valorados por el bajo un sistema de libertad de valoración cuyo límite son únicamente las reglas de la sana crítica.

## 5. A modo de conclusión

En el trabajo desarrollado ha sido posible apreciar cómo aspectos que podríamos denominar sustantivos, como son las materias particulares que se tratan en un juicio, se encuentran intrínsecamente relacionados con temas denominados como netamente procesales, como lo son los temas probatorios.

Los medios de prueba que se proponen y rinden en materia tributaria se justifican por la especialidad del tipo de asuntos que se ventilan y, por ello, debiésemos revisar los medios de prueba desde dicha arista. Así, la aparente superioridad de la prueba documental se establece en virtud de cómo en los procesos vinculados a impuestos se deja huella de la información que en ellos se ventila por escrito, ocasionando que olvidemos la necesidad e importancia de la prueba testimonial en variadas acciones.

Además, dada la complejidad de los asuntos, surgen testigos de especial consideración que no son posibles de identificar en otros procesos y de los cuales se discute su credibilidad. Revisamos los problemas relativos a los testigos fiscalizadores y si acaso son realmente testigos, partes o incluso jueces; los testigos informantes que introducen información netamente jurídica en el juicio por lo que no podrían considerarse medios de prueba como tal y, por último, el caso de más común ocurrencia en materias especializadas, incluso fuera de lo tributario, como son los testigos-expertos o testigos-peritos.

La revisión realizada en el trabajo nos deja varias preguntas abiertas, pero nos permite, principalmente, desde una visión amplia de testimonio identificar situaciones propias de la justicia tributaria vinculadas a la prueba testimonial que, aparte de hacer evidente la necesidad de visitar este medio de prueba, permite que discutamos estos temas y tratemos de ofrecer soluciones para una mejor justicia.

De lo expuesto se siguen, en clave prescriptiva, cuatro propuestas concretas.

En primer lugar, los Tribunales Tributarios y Aduaneros debiesen explicitar la valoración de la prueba testimonial rendida, aun cuando concluyan que no altera la decisión. La fórmula que la descarta sin análisis no satisface el estándar de sana crítica del artículo 132 del Código Tributario, que supone razonamiento expreso sobre cada medio relevante, no descarte tácito sino la necesidad de señalar las razones de por qué se desestima. La exigencia se conecta, como se desarrolló, con el principio *favor probationes* y con el deber del juzgador de explicitar por qué hace prevalecer una prueba sobre otra; lejos de gravar al juzgador, fortalece la sentencia y reduce las nulidades por falta de fundamentación.

En segundo lugar, la regla del artículo 23 n.º 5 del DL 825 debiera interpretarse como una regla de salvaguarda probatoria y no como una clausura, en el sentido de que el contribuyente que no cuenta con los medios pre-constituidos del inciso segundo conserva su derecho a acreditar la operación por los demás medios admisibles, incluida la testimonial. La práctica contraria carece de apoyo en el texto del precepto e impone, en los hechos, un IVA sin el íntegro debate probatorio que el debido proceso exige.

En tercer lugar, en el plano legislativo, conviene sistematizar las reglas probatorias hoy dispersas entre el Código Tributario, el Código Civil, la Ordenanza de Aduanas y el DL 825. Una reforma orgánica debiera, al menos, (i) reafirmar el principio de libertad de prueba como regla general, (ii) explicitar el carácter de salvaguarda —y no de regla excluyente— de las prelaciones documentales, y (iii) regular orgánicamente la situación del testigo-experto y del testigo-fiscalizador.

En cuarto lugar, los TTA debiesen diferenciar el estándar exigible al testimonio del fiscalizador según el contexto procesal. Así, en sede del artículo 23 n.º 5 del DL 825 la carga pesa sobre el contribuyente; en sede sancionatoria del artículo 97 n.º 4 del Código Tributario, la testimonial es uno de los medios por los que el Servicio debe acreditar el dolo. La jurisprudencia reciente examinada recoge esta distinción y debiera servir de criterio orientador.

Por último, las distorsiones probatorias examinadas no agotan su impacto procesal, ya que cada conflicto mal resuelto por una valoración defectuosa de la testimonial y otros medios probatorios compromete, en último término, principios constitucionales sustantivos como la reserva legal tributaria, la capacidad contributiva y la igualdad ante las cargas públicas. La reivindicación de la prueba testimonial en sede tributaria no es una preocupación procesalista menor, sino una forma de protección del contribuyente que las reformas procesales en materia tributaria de las últimas dos décadas han ido consolidando.

## Acerca del artículo

**Notas de conflicto de interés.** Los autores declaran no tener ningún conflicto de interés en relación con la publicación de este artículo.

**Contribución en el trabajo.** Ambos autores contribuyeron de forma equitativa en todos los roles establecidos en la Contributor Roles Taxonomy (CRediT): conceptualización, investigación, metodología, redacción, revisión y edición.

**Agradecimientos.** Agradecemos las ideas y antecedentes del juez Hugo Osorio y Darenka Yurac.

## Bibliografía

Abel Lluch, X. (2012). *Derecho Probatorio*. J. M. Bosch Editor.



- Casas Farías, P. (2019). Consideraciones para la determinación de un estándar probatorio en el marco de la aplicación de sanciones tributarias. *RdDT, Revista de Derecho Tributario de la Universidad de Concepción*, (5), 11-40.
- Casas Farías, P. (2022). Experiencia comparada de los tribunales contencioso administrativos en materia tributaria: posibles lineamientos para una futura jurisdicción tributaria y aduanera en Chile. *RdDT Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, (11), 119-140.
- Costa Cordella, E. (2014). Los Tribunales Especiales Administrativos en Chile. *Revista de Derecho (Valdivia)*, 27(1), 151-167.
- De Paula Ramos, V. (2019). *La prueba testifical: Del subjetivismo al objetivismo, del aislamiento científico al diálogo con la psicología y la epistemología*. Marcial Pons.
- De Paula Ramos, V. (2022). Déjame atravesar el viento con documentos: Propuesta para replantear la prueba documental del siglo XXI. *Quaestio Facti. Revista Internacional sobre razonamiento probatorio*, (3), 131-157.
- Diges, M. (2016). *Testigos, sospechosos y recuerdos falsos. Estudios de psicología forense*. Editorial Trotta.
- Duce Julio, M. (2014). *La Prueba Pericial*. Ediciones Didot.
- Duce Julio, M. (2016). Los informes en derecho nacional y su admisibilidad como prueba a juicio en el proceso penal chileno. *Revista de Derecho (Valdivia)*, 29(1), 297-327.
- Faúndez Ugalde, A. y Orellana Rivera, F. (2022). *Rol probatorio de documentación tributaria y aduanera*. Academia Judicial de Chile.
- Ferrer, J. (2007). *La valoración racional de la prueba*. Marcial Pons.
- Flores Prada, I. (2005). *La Prueba Pericial de Parte en el Proceso Civil*. Tirant lo Blanch.
- Gascón Abellán, M. (2013). Prueba científica. Un mapa de retos. En C. Vázquez (Ed.), *Estándares de prueba y prueba científica. Ensayos de epistemología jurídica* (pp. 181-203). Marcial Pons.
- González Coulon, M. de los Á. (2019). Repensando el testimonio: la distinción entre agente y producto. *Revista Chilena de Derecho*, 46(3), 813-815.
- González Coulon, M. de los Á. (2022a). *Nuevas perspectivas sobre los medios de prueba*. Bosch Procesal.
- González Coulon, M. de los Á. (2022b). *El testimonio como prueba. Una reconstrucción teórica y unitaria de la prueba testimonial*. J. M. Bosch Editor.
- González Coulon, M. de los Á. (2023). Una increíble, aunque verosímil historia de las palabras: fiabilidad, creencia y testimonios. *Revista de Derecho (Valdivia)*, 36(2), 187-204.
- González Coulon, M. de los Á. (2024). ¿Es posible valorar la prueba testimonial? Algunas estrategias para lograrlo en AAVV. En G. Borgia y S. Pereira Puigvert (Decir.) y J. Della Torre, y J. Gimeno Beviá (Coords.), *Retos de la prueba en el proceso actual* (pp. 513-538). *Colección Derecho Procesal y Derecho Probatorio (PROBATICIUS)*. Editorial Aranzadi.
- Larraín Villanueva, F. (2023). *La tutela judicial efectiva del contribuyente*. Thomson Reuters.
- Lopo Martínez, A. (2022). *Prueba contable en el Derecho Tributario*. Aranzadi.

- Pérez Ragone, Á. (2018). El impacto del diálogo entre derecho sustantivo y derecho procesal. *Revista Derecho del Estado* (41), 255-283. <https://doi.org/10.18601/01229893.n41.10>
- Pino Abad, M. (2014). *Testigos bajo sospecha: Estudio histórico-jurídico de la tacha*. Dykinson.
- Roberts, P. y Zuckerman, A. (2010). *Criminal evidence*. Oxford University Press.
- Rodríguez Papic, I. (2017). *Procedimiento civil: Juicio ordinario de mayor cuantía* (8.ª ed.). Editorial Jurídica de Chile.
- Tomé, F. del P. (2018). Teoria da prova e o processo: análise pela perspectiva do Constructivismo Lógico-Semântico. En IBET (Org.), *30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário brasileiro* (pp. 403-428). IBET.
- Ugalde, R., García, J. y Ugarte, A. (2011). *Tribunales Tributarios y Aduaneros* (4ª ed.). Legal Publishing.
- Vergara, A. (2011). *La urgente y necesaria creación de tribunales especiales de agua*. El Mercurio Legal.

### Normas citadas

#### Chile

- Código de Procedimiento Civil [CPC]. (30 de agosto de 1906). Ley 1552. <https://bcn.cl/2ep22>
- Código Tributario [CT]. (31 de diciembre de 1974). Decreto Ley 830. <https://bcn.cl/2f75t>
- Corte Suprema. (10 de enero de 2014). Auto Acordado 208-2013. <https://bcn.cl/3lc7p>
- Decreto Ley 825. (31 de diciembre de 1974). Ley sobre impuesto a las ventas y servicios. <https://bcn.cl/2ip9v>
- Ley 20.322. (27 de enero de 2009). Fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera. [Modificada posteriormente a través de reformas procesales introducidas por la Ley 21.039 de 2017, Ley 21.210 de 2020 y Ley 21.713 de 2024]. <https://bcn.cl/2mbsx>

#### España

- Ley 58/2003, de 17 de diciembre de 2003, General Tributaria.

### Jurisprudencia citada

- Corte Suprema, 18 de octubre 2018, Rol N°10220-2017, “Copefrut Agrícola con SII DR Talca”.
- Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 28 de noviembre de 2025, RUC 24-9-0001017-2, RIT GS-18-00088-2024, “SII con Constructora Lizana Limitada”.
- Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 7 de noviembre de 2022, RUC 21-9-0000504-6., “SQM Salar S.A. con Servicio De Impuestos Internos Dirección Grandes Contribuyentes”.
- Segundo Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 26 de enero de 2026, RUC 22-9-0000120-7, “SII con Constructora Visol Limitada”.

- Segundo Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 2 de febrero de 2026, RUC 22-9-0000528-8, “SII con Fabricación y Comercialización de Artículos Eléctricos Limitada”
- Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Atacama, 28 de enero de 2026, RUC 25-9-0000052-7, “SII con SantJuliet Limitada”.
- Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Atacama, 5 de marzo de 2026, RUC 25-9-0000062-4, “SII con Atacama Vulca SpA”.
- Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Atacama, 29 de abril de 2025, RUC 24-9-0001044-K, “Pastelería Nieto y Tamblay Limitada con SII DR Copiapó”.
- Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo, 28 de abril de 2025, RUC 25-9-0000256-8, “Reyes Alfaro con SII DR La Serena”.
- Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de La Araucanía, 11 de enero 2024, RUC 23-9-0000843-5, “Sociedad Comercial Santa Inés Limitada con SII DR Temuco”.
- Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de La Araucanía, 2 de abril 2024, RUC 23-9-0000311-5, “Inversiones Capital Sur con SII DR Temuco”.
- Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de La Araucanía, 8 de agosto de 2025, RUC 25-9-0000200-2, “Restobar Checarlitos SPA con SII DR Temuco”.
- Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Ríos, 20 de abril de 2026, RUC 26-9-0000125-6, “Berrocal Monje y otros con SII DR Valdivia”.
- Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Libertador General Bernardo O’Higgins, 3 de enero de 2025, RUC ES - 24-9-0000794-8, “La Bodeguita con Servicio de Impuestos Internos con Dirección Regional de Rancagua”.
- Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Maule, 7 diciembre 2023, RUC 20-9-0000976-4, “Viña Portal Del Sur S.A. con SII DR Talca”.
- Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 25 de marzo de 2026, RUC 22-9-0000471-0, RIT GS-16-00100-2022, “SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Poniente con Montajes y Servicios Industriales DAR Limitada”.

## Siglas

SII: Servicio de Impuestos Internos

TTA: Tribunal Tributario y Aduanero