



UNIVERSIDAD DE VALPARAISO
Facultad de Derecho y Ciencias Sociales
ESCUELA DE DERECHO



TESINA DE DERECHO

“Los libros de contabilidad de los comerciantes en
la jurisprudencia mercantil y tributaria”

Autor:

Gabriela Colinas Justiniano

Docente guía:

Dr. Claudio Meneses Pacheco

Fecha de entrega:

Diciembre 2017

Tabla de contenido

I. Introducción	3
II. Generalidades	4
III. Los Libros de Contabilidad como prueba documental pública.	6
IV. Los Libros de Contabilidad en la Jurisprudencia Comercial	8
1. Los Libros de Contabilidad para el Derecho Comercial.	8
2. Naturaleza probatoria según la jurisprudencia	12
2.1 Planteamiento del problema	12
2.2 Inspección Personal del Tribunal	12
2.3 Prueba Pericial	14
2.4 Presunción judicial.	15
2.5 Diligencia de exhibición de los libros de contabilidad propiamente tal.	16
3. Regla probatoria especial del artículo 38 CCom.	17
4. Conclusiones	18
V. Los libros de contabilidad en la Jurisprudencia tributaria.	18
1. Los libros de contabilidad para el Derecho Tributario.	19
2. La Contabilidad para la jurisprudencia tributaria.	20
3. En valor probatorio de los libros de contabilidad.	23
4. Infracciones y delitos tributarios	27
5. Conclusiones	30
VI. Conclusiones.	31
VII. Bibliografía	32

Resumen: Este trabajo analiza el tratamiento que le ha otorgado la jurisprudencia a los libros de contabilidad de los comerciantes en el área mercantil y tributaria, en atención a los requisitos normativos sobre la confección, conservación y valoración de estos documentos, además de las sanciones que su contravención implica. Este análisis se realiza sobre la base de que estos documentos, conforme a su tratamiento normativo, constituyen pruebas documentales públicas.

Palabras claves: Jurisprudencia – libro de contabilidad- libros de comercio- prueba documental- fe pública.

I. Introducción

Los Libros de Comercio –también denominados Libros de Contabilidad- son documentos que tienen como principal función reflejar la información contable de una persona en un momento determinado. Esta función es de vital importancia para el desarrollo de la economía, pues una contabilidad llevada en conformidad a las normas legales permite generar altos grados de confianza, lo que posibilita que la actividad mercantil se desarrolle de manera expedita y segura.

Es por esta importancia, que tanto el Derecho Comercial como el Derecho Tributario regulan a los Libros de manera exhaustiva, ya sea en relación a los requisitos que estos deben cumplir, como al valor probatorio que estos tienen. Este detallado tratamiento que el legislador les dedica, las exigencias que éste impone en orden a llevarlos correctamente y las sanciones que se siguen a su contravención, es lo que permite concluir que los libros de contabilidad son documentos dotados de fe pública, entendida ésta como una cualidad que se basa en el

conjunto de normas legales que permiten garantizar la autenticidad de los documentos, los que en mérito de ello adquieren el carácter de públicos.¹

El presente trabajo analizará cómo han abordado a los libros de comercio nuestros tribunales, tanto en materia mercantil como tributaria, principalmente en relación a los requisitos formales que éstos deben observar y el valor probatorio que estos documentos detentan. Para este cometido, se analizarán las sentencias que ha emanado la Corte Suprema en materia comercial los últimos 80 años. A su vez, en materia tributaria se analizará la jurisprudencia de la Corte Suprema, examinándose asimismo, fallos de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, ya que presentan una gran claridad conceptual a la hora de analizar materias contables.

II. Generalidades

El Código de Comercio prescribe una serie de obligaciones que deben observar los comerciantes, como son las de inscribir documentos en el registro de comercio, la de inscribirse en ciertos registros, la de pagar patente municipal, la de emitir factura y la de llevar libros de contabilidad. Dentro de las obligaciones anteriormente señaladas, destaca esta última por el meticuloso tratamiento que el legislador le ha dedicado, pues en su articulado regula en detalle los tipos de libros que se deben llevar, las exigencias que cada libro debe seguir y las sanciones que su contravención implican. Así, el artículo 25 del Código de Comercio prescribe que todo comerciante está obligado a llevar ciertos libros de contabilidad, a saber: el libro diario, el libro mayor o de cuentas corrientes, el libro de balances y el libro copiador de cartas. Luego, desde el art. 26 al art.33 se señala las exigencias formales que estos libros han de seguir, para posteriormente señalar el valor probatorio que estos libros tendrán.

¹Meneses, Claudio, *El documento público como medio de prueba en el proceso civil chileno*, Thomson Reuters, Santiago, 2017, p.174.

Esta preocupación del legislador por el contenido de los libros de contabilidad por las exigencias que deben observar no es nueva. En efecto, es posible encontrar antecedentes históricos en el derecho español que datan de la época del surgimiento del Derecho Comercial como disciplina autónoma, el que se caracteriza por la consolidación de la actividad gremial de los comerciantes, la creación de estatutos especiales, la jurisdicción consular y el predominio de la costumbre como fuente. Es en este contexto donde resulta de vital importancia la existencia de instrumentos idóneos que proporcionen seguridad en el tráfico, dentro de los que se destacan los libros de contabilidad.

Es por este motivo que el tratamiento que el legislador les ha dedicado no es casualidad, pues los libros de contabilidad son, en definitiva, una radiografía de las actividades mercantiles de los comerciantes, en ellas se encuentran detallados todos los movimientos que estos registran, día a día, operación a operación, como señala Baeza “estos libros están constituidos por la constancia escrita, en forma cronológica con expresión numérica y respaldo documentario, de las diferentes operaciones mercantiles realizadas por el comerciante en el giro de su negocio y, de no ser así, no reunirían los requisitos exigidos por el artículo 31 del Código de Comercio”². Incluso en el mensaje del Código de Comercio podemos encontrar otra manifestación de la importancia de los libros de contabilidad, al señalar que “El proyecto considera la contabilidad como el espejo en que se refleja vivamente la conducta del comerciante, el alma del comercio de buena fe, y el medio más adecuado que puede emplear el legislador para impedir las maquinaciones dolosas en los casos de quiebra...”.

A su vez, el Derecho Tributario le ha reconocido gran importancia a este documento, dedicándole también una meticulosa regulación, tanto en su contenido como en sus efectos, pues estos documentos que contienen información comercial tan trascendente, también tiene funciones tributarias, como los de servir para determinar la base imponible de los contribuyentes y el ser el medio de prueba preferente de éstos. El Código Tributario y otras normas afines, como la del Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a la Renta y la Circular 8 del año 2000 en su conjunto regulan tanto los requisitos formales que deben cumplir los libros de contabilidad, como el valor probatorio que éstos han de tener. En este contexto, resulta de

² Baeza, Gonzalo, *Derecho Comercial*, LexisNexis, Santiago, 2003, t. III.p. 510.

gran importancia el concepto de “contabilidad fidedigna”, la cual será estudiada en los acápites siguientes de este trabajo.

Conforme a lo anteriormente señalado, resulta comprensible que el Estado busque garantizar que estos documentos estén dotados de la máxima seguridad posible, resguardando así, como señala Palma, el interés no solo del propio comerciante que tiene la obligación de llevarlos en orden, sino que también en interés de los terceros, y más ampliamente, del público general.³ Igualmente en el área tributaria, este interés del público general se ve acrecentado aún más, puesto que ya no solo es importante en consideración a lo beneficioso que resulta para el desenvolvimiento del comercio, sino que se le incorpora este papel tributario en el que el Estado tiene un interés especial.

III. Los Libros de Contabilidad como prueba documental pública.

El detallado tratamiento que el legislador le dedica a la confección, conservación y valoración de los libros de contabilidad de los comerciantes, permite concluir que son documentos dotados de fe pública entendida en un sentido institucional y objetivo.

Siguiendo a Villacampa, se puede clasificar en tres criterios las distintas formas que se ha entendido a la fe pública, estos son, el criterio psicológico-naturalista, el criterio publicístico-normativo en una acepción subjetiva, y el criterio publicístico-normativo en una acepción objetiva.⁴

El criterio psicológico naturalista se basa en “el sentimiento emanado de la sociedad fruto de las necesidades que la vida impone a sus integrantes, de tal suerte que su valor no deriva propiamente de la ley ni de los ministros de fe, sino –finalmente- de la convicción

³Palma Rogers, Gabriel, *Derecho Comercial. Apuntes de clases tomados por H. Guerra, E. Covacevich y G. Gaerte*, Talleres Gráficos Artuffo, Santiago, 1935, p.127.

⁴Villacampa, Carolina, *La falsedad documental: análisis jurídico-penal*, Cedecs, Barcelona, 1999. p. 43-53.

social.”⁵. Descartamos este punto de vista en consideración a la fragilidad de los cimientos en los que basa a la fe pública, pues olvida su función respecto a la seguridad del tráfico jurídico.

En un sentido objetivo, Rivacoba define a la fe pública como la “confianza generalizada en la autenticidad y el valor de ciertos objetos, signos o documentos que suscita o impone la garantía que les dispensa el Estado, sea directamente o a través de las instituciones o los funcionarios o ministros en quienes delega al efecto”.⁶La diferencia esencial entre la concepción subjetiva y la objetiva de la fe pública como criterio publicístico-normativo, radica en que en la primera el acento está puesto en la intervención de un ministro de fe que imprime de fe pública el documento, a diferencia de la acepción objetiva, en la que el eje está en la regulación normativa que se le da al documento en cuestión. Estas tres concepciones han tenido recepción en la doctrina nacional.

Siguiendo a Meneses, “la fe pública que concurre en la confección de documentos públicos tiene cuatro notas fundamentales. En primer lugar, es una institución jurídica; segundo, está integrada por un conjunto de disposiciones legales cuyo objeto central es garantizar la autenticidad de los documentos públicos; tercero, su fundamento es la seguridad jurídica y, cuarto, se proyecta en el campo probatorio a través de normas de valoración legal”.⁷

A la luz de lo dicho, es posible afirmar que en la confección de los libros de contabilidad de los comerciantes concurre la fe pública. En efecto, como se verá con mayor detalle en los acápites siguientes, los libros de contabilidad están regulados de tal manera, que se garantiza la autenticidad de este documento mediante las exigencias que se deben cumplir para su confección, las que están detalladas sistemáticamente en los distintos cuerpos normativos que los regulan, sin la necesidad de la intervención de un ministro de fe. A su vez, también podemos afirmar que los libros de contabilidad dotados de fe pública entregan seguridad al tráfico jurídico, el que en el ámbito mercantil tiene una gran importancia al constituir una base esencial para el correcto desenvolvimiento de la economía, buscando un equilibrio entre el dinamismo y la seguridad del tráfico. Además -como se verá en los próximos

⁵Meneses, op. cit.,p.203.

⁶Rivacoba y Rivacoba, Manuel de, “Objeto jurídico y sujeto pasivo de la falsificación de moneda”, en *Revista Doctrina Penal*, Buenos Aires, 1986, año 9, N°s 33-34,p. 44.

⁷Meneses, op. cit.,p.204.

acápites-, la normativa comercial y tributaria le reconoce a los libros un especial status probatorio, lo que se ve justificado por la regulación de las formalidades de los libros de contabilidad, encontrándose estos dos elementos fuertemente relacionados, pues, en la medida en que se cumpla con las formalidades, estos libros tendrán efecto probatorio.

IV. Los Libros de Contabilidad en la Jurisprudencia Comercial

La jurisprudencia sobre los libros de contabilidad en el área comercial es temprana. Esto se explica considerando el sustrato histórico que le antecede y cómo desde un principio, el Legislador comercial le otorgó gran importancia a este documento. Esta importancia queda de manifiesto en el mensaje del Código de Comercio.

Se puede vislumbrar que la jurisprudencia se ha tenido que enfrentar a dos grandes problemas a la hora de tratar a este documento, estos se refieren, en primer lugar a cuál es el sentido y alcance de la normativa que fija sus requisitos para tener el valor probatorio que la ley le otorga y, en segundo lugar, el determinar cuál es la naturaleza probatoria de los libros de contabilidad. A continuación se tratará en detalle estos dos macro problemas.

1. Los Libros de Contabilidad para el Derecho Comercial.

La norma capital en este punto es el artículo 35 del Código de Comercio que prescribe que “Los libros de comercio llevados en conformidad a lo dispuesto en el artículo 31, hacen fe de las causas mercantiles que los comerciantes agiten entre sí”. Así, para que los libros de comercio hagan fe, se requiere que se cumplan los siguientes requisitos copulativos:

- Que sean llevados regularmente⁸.
- Que se refiera a una causa de carácter mercantil.
- Que las partes en conflicto sean comerciantes.

En cuanto al primer requisito, esto es, que sean llevados regularmente, es pertinente revisar los criterios jurisprudenciales que se han asentado respecto al sentido y alcance del artículo 31 del CCom⁹. Este artículo prescribe una serie de prohibiciones a los comerciantes en el aspecto formal de los libros. Estas prohibiciones buscan proteger la integridad del documento para que puedan cumplir su fin de otorgar una información detallada y verídica de la contabilidad en un tiempo determinado.

A modo ejemplar, la jurisprudencia establece que en el caso del numeral cuarto, el término “borrar” ha de interpretarse en su sentido natural y obvio, así, “... la Real Academia Española le da las siguientes acepciones pertinentes: Hacer rayas horizontales o transversales sobre lo escrito para que no pueda leerse o para dar a entender que no sirve. Hacer desaparecer por cualquier medio lo representado con lápiz, tiza, pintura o cosa semejante”. En este sentido, para violareste precepto, se requiere que torne inteligible el contenido de los asientos, señalando que “...es prohibido hacer rayas solamente cuando ellas no dejan leer lo escrito primitivamente”.¹⁰

En definitiva, lo que se busca con estas prohibiciones es asegurar que los registros contables sean verídicos, limitando la posibilidad de que los comerciantes puedan modificarlos de manera tal, que afecten la confianza y el tráfico jurídico.

⁸SandovalLópez, Ricardo, Derecho Comercial, actos de comercio noción general de la empresa individual y colectiva, volumen 1, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 6° ed. 2005, t.I. p.95.

⁹Artículo 31. Se prohíbe a los comerciantes:

- 1º. Alterar en los asientos el orden y fecha de las operaciones descritas;
- 2º. Dejar blancos en el cuerpo de los asientos o a continuación de ellos;
- 3º Hacer interlineaciones, raspaduras o enmiendas en los mismos asientos;
- 4º Borrar los asientos o parte de ellos;
- 5º Arrancar hojas, alterar la encuadernación y foliatura y mutilar alguna parte de los libros.

¹⁰Sentencia de la Corte Suprema (1933): Raby con el Síndico de la quiebra Raby, Casación en el fondo, 1933, Tomo XXX, Revista de Derecho y Jurisprudencia.

A continuación, se estudiarán los otros dos requisitos del artículo 35 del CCom, a saber, el que se trate de una causa mercantil y que las partes sean comerciantes.

En este punto, la jurisprudencia¹¹ se ha mostrado rigurosa, aplicando siempre una interpretación estricta de las disposiciones del Código, considerando que el artículo anteriormente citado es una de aquellas disposiciones que son “especialísimas a los profesionales de comercio”, no solo por el hecho de encontrarse en el título del Código referida a las obligaciones de los comerciantes, sino también por el tenor literal de la disposición que “el legislador acuerda restrictivamente fe a los libros de comercio sólo en las causas mercantiles que los comerciantes agiten entre sí”, y porque el espíritu de la ley así lo manifiesta, lo que queda explicitado en el mensaje del Código que se citó en capítulos anteriores.

Según esta misma sentencia, esta disposición se explica también, porque de otra manera, significaría poner en una posición desventajosa a una de las partes de manera irremediable, ya que “no podrían destruir la fe de esos libros con el cotejo de los suyos propios”, y se daría la posibilidad de crearse asimismo un medio de prueba, todo lo cual no sería solo inaceptable e inequitativo, sino que también sería una inconsecuencia del legislador.

La sentencia de 10 de abril de 1917 de Corte de Apelaciones de Santiago en su considerando 5º, expresa “que no tiene mérito probatorio la diligencia que deja constancia del examen de los libros del demandante practicado por el juez de la causa... porque no se trata de cuestiones entre comerciantes ni de comercio, sino de cuestiones civiles...”, lo que fue confirmado por la sentencia de la Corte Suprema resolviendo el recurso de casación en el fondo deducido contra esa sentencia, señalando que, en consecuencia, el tribunal de apelación no yerra en la aplicación del derecho a la hora de no aplicar el artículo 31 y artículo 35 del CCom –entre otras disposiciones-.¹²

¹¹Sentencia de la Corte Suprema (1928): Broquaire con Otazo, Casación en el fondo, 1929, Tomo XXVII, Revista de Derecho y Jurisprudencia.

¹²Sentencia de la Corte Suprema (1922): Izquierdo con QuaestFalsem, Casación en el fondo, 1924, Tomo XXI, Revista de Derecho y Jurisprudencia

Así, aunque una de las partes tenga la obligación de llevar Libros por mandato legal, si estamos frente a una obligación civil, estos documentos serán considerados como los “asientos o registros privados” regulados en el artículo 1704 del Código Civil ¹³. Más recientemente, la Corte ha señalado “Que, por una parte, el artículo 1704 del Código Civil es inaplicable a este caso, pues dicha norma sólo reglamenta que los asientos, registros y papeles domésticos únicamente hacen fe contra el que los ha escrito o firmado.... Sin embargo, para la determinación del hecho establecido en el fundamento segundo, los jueces del fondo se apoyan en los libros de contabilidad de la sociedad cuya nulidad solicitan, cuyo valor no se encuentra regulado en ese precepto”.

En efecto, conforme lo dispuesto en el artículo 25 del Código de Comercio los libros de contabilidad son obligatorios para los comerciantes y tal como reza el artículo 35 del mismo Código, “en los juicios mercantiles los libros de contabilidad hacen fe en las causas que los comerciantes agiten entre sí”.¹⁴ Esto concuerda con la postura de Sandoval, quien en su obra señala que los libros de contabilidad que cumplan con las condiciones señaladas anteriormente, constituyen una excepción a lo establecido en el artículo 1704 del Código Civil, que regula el valor probatorio de los asientos, registros y papeles domésticos, los que únicamente hacen fe contra el que los ha escrito o firmado.¹⁵ Estos requisitos no pueden ser obviado so pretexto de que ambas partes hayan hecho uso de este medio de prueba¹⁶.

Por último, la Corte ha manifestado que estas circunstancias hay que probarlas. En efecto, “este recurso de casación también debe ser rechazado pues parte de una base fáctica no acreditada en autos, ya que como bien se sabe y así se ha resuelto anteriormente, no basta para aplicar las normas de los artículos 35, 38, 128 y 613 del Código de Comercio que se diga que las partes involucradas sean comerciantes, sino que además, debe probarse -y ello no consta- que el producto de los mutuos el recurrente los ocupó en su actividad comercial.¹⁷

¹³ Sentencia de la Corte Suprema (1929): Bolsa de Comercio con Bernstein, Casación en el fondo, 1930, Tomo XXVII, Revista de Derecho y Jurisprudencia.

¹⁴ Sentencia Corte Suprema (2006): Banco Brasil S. Con C.C.C.G, Recurso de Casación en el Fondo.

¹⁵ Sandoval, op.cit. cfr. P. 95

¹⁶ Sentencia de la Corte Suprema (1932): Banco de Tacna con Figini, Casación en el fondo, 1932, Tomo XXIX, Revista de Derecho y Jurisprudencia.

¹⁷ Sentencia Corte Suprema (2000): Banco Santander con Poblete Barrera, Recurso de Casación en el Fondo.

2. Naturaleza probatoria según la jurisprudencia

2.1 Planteamiento del problema

Desde la jurisprudencia temprana se presenta una gran confusión a la hora de calificar el valor probatorio de los libros de contabilidad. Confundiendo el valor de la diligencia probatoria que tiene como objeto al libro de comercio, con el valor del documento sobre el que se predica la cualidad de hacer fe a favor o contra el comerciante. Este problema se plantea particularmente respecto a las diligencias de inspección personal del tribunal y la prueba pericial.

Se da el caso también de que, para que los libros de contabilidad tengan eficacia probatoria, ya sea comprendida como prueba documental, como inspección ocular o como prueba pericial, siempre han de cumplir con los requisitos del artículo 35 del Código de Comercio. Y si falta alguno de los requisitos, la jurisprudencia principalmente ha decantado en valorarlo como los documentos señalados en el artículo 1704 del Código Civil, o considerarlo como base de presunción.

A continuación se dará paso a señalar cada una de las formas en que los Tribunales Superiores de Justicia han tratado a los libros de contabilidad, para concluir con el que creemos que es la forma correcta, en consideración a las funciones que cumple este documento y a la fe pública que la institucionalidad les ha otorgado.

2.2 Inspección Personal del Tribunal

El artículo 43 del Código de Comercio prescribe la forma en que ha de llevarse a cabo la exhibición parcial de los libros, la que podrá ser ordenada a solicitud de parte o de oficio. Esta diligencia se realizará en el lugar donde los libros se lleven y en presencia del dueño o de la persona que él comisione, limitándose en todo caso, a los asientos que tengan una relación necesaria con la cuestión que se agitare, y a la inspección precisa para establecer que

los libros han sido llevados con la regularidad requerida. Por último, se señala que solo los jueces de comercio son los competentes para verificar el reconocimiento de los libros.

Hay autores que han querido ver en esta norma, que estamos frente a la prueba denominada inspección personal del tribunal. Así lo ha dicho, por ejemplo, Rodríguez Papic al referirse a este medio probatorio, quien ejemplifica diciendo que “podrá practicarse esta diligencia para averiguar si en los libros llevados por un comerciante aparecen o no anotados determinados hechos”¹⁸

Así mismo, hay sentencias que a la hora de practicar el examen a los libros de contabilidad, la denominan como inspección personal del tribunal o inspección ocular. Para que la inspección Personal del Tribunal tenga eficacia probatoria, se exige que los libros objeto de esta inspección cumplan con los requisitos del artículo 35 del CCom.

Este último punto lo podemos ver reflejado en la siguiente sentencia: “Tampoco resultan infringidos por la sentencia reclamada los artículos 409 y 410 del Código de Procedimiento Civil, en cuanto establece este último que la inspección personal del juez constituye prueba plena de las circunstancias o hechos materiales que el tribunal establezca en el acta como resultado de su propia observación, pues la sala sentenciadora, como se desprende del considerando 5° de la sentencia recurrida no establece que las partidas que se presentan en las planillas acompañadas no estén conformes con los respectivos asientos de los libros que ha sido examinado por el tribunal de la causa, sino que la sentencia establece sólo que esa conformidad no tiene mérito probatorio suficiente y, es este caso, porque no se trata, en él, de cuestiones ventiladas entre comerciantes ni sobre actos de comercio.”¹⁹

Como señalábamos anteriormente, el segundo inciso del artículo 43 del CCom se refiere a que solo el juez de la causa puede realizar la diligencia de la exhibición de los Libros, a contrario sensu, no producen los efectos probatorios los libros de comercio en que la exhibición es llevada a cabo por funcionarios como los receptores judiciales o el secretario del tribunal. Sobre este punto, la Jurisprudencia ha señalado lo siguiente:

¹⁸Rodríguez Papic, Ignacio, *Procedimiento Civil. Juicio Ordinario de mayor cuantía*, Santiago, Ed. Jurídica de Chile, 2010 p. 229.

¹⁹Sentencia de la Corte Suprema (1922): Izquierdo con Quaest Falsem, Casación en el fondo, 1924, Tomo XXI, Revista de Derecho y Jurisprudencia

“Que no se estableció en la causa el carácter de comerciante de la parte demandada y los actos o contratos en virtud de los cuales se ocurrió, no importan por sí solos actos mercantiles, de modo que la prueba rendida y consistente en el examen de la contabilidad del demandante carece de valor legal, tanto porque dicha prueba solo procede en los litigios que los comerciantes agiten entre sí, cuanto porque dicho examen fue practicado por el Receptor del juicio en contravención al precepto legal respectivo que dispone que sólo los jueces de comercio son competentes para verificar el reconocimiento de los libros de comercio”.²⁰²¹.

A su vez, la Corte Suprema ha manifestado que “de acuerdo con lo que disponen los artículos 42, 43 y 403 del Código de Comercio sólo puede ordenarse la exhibición parcial de los libros de contabilidad mercantil de alguno de los litigantes, por cuya razón la resolución librada por el arbitrador en caso de autos para que se depositen los libros en manos de un ministro de fe es arbitraria...”²²

2.3 Prueba Pericial

No es extraño que los Libros sean objeto de una prueba pericial. Esto se explica en gran medida por la dificultad técnica que significan las operaciones contables, las que trascienden al conocimiento que pueda tener un juez, prefiriéndose por lo tanto, la utilización de peritos contables para poder determinar de mejor manera la información que los libros pueden entregar en un caso concreto.

Son varias las sentencias que se refieren a este medio probatorio, pero son pocas las que se detienen a examinar el valor de esta diligencia, a modo de ejemplo, la Corte Suprema, señaló que “en orden a la violación del artículo 1702, también del mismo Código, la que se funda en haberse dado mérito al examen pericial de los libros comerciales de la firma demandante con respecto al número de los automóviles vendidos y utilidad obtenida en cada una de ellos, libros

²⁰ Sentencia Corte de Apelaciones de Santiago (1934): Falabella con Zegers, Casación en la forma, 1934, Tomo XXXI, Revista de Derecho y Jurisprudencia.

²¹ En un mismo sentido, la Sentencia de la Corte de Apelaciones (1912): Robles con Díaz, 1912, Tomo IX, Revista de Derecho y Jurisprudencia

²² Sentencia de la Corte Suprema, (1933): Delporte (recurso de queja), 1933, Tomo XXX, Revista de Derecho y Jurisprudencia.

que sólo constituyen un instrumento privado que no puede tener valor contra del recurrente, cabe advertir que la sentencia no contiene declaración alguna adversa o favorable al mérito probatorio de ellos ni menos en cuanto puedan tener la fuerza de escritura pública, no obstante que, sin objeción de las partes quedó ser apreciado el dictamen del perito con arreglo al mérito general de los autos y a las reglas de la sana crítica...’’²³

En definitiva, la consecuencia directa de analizar los libros de comercio a través de una prueba pericial es que será apreciado conforme a las reglas de la sana crítica y no a las reglas generales sobre la prueba documental.

2.4 Presunción judicial.

En atención a la fuerza probatoria, cabe preguntarse cuál es la consecuencia de que no se cumplan los requisitos exigidos por las normas que regulan a los libros de comercio, entre ellas el artículo 35 del CCom, particularmente, las exigencias de tratarse de un pleito entre comerciantes y que, a su vez, estemos frente a causa de comercio.

Así, la Corte en un asunto en que solo una de las partes detentaba la calidad de comerciante señaló que “... hay que considerar que no aparece de la sentencia que durante el curso del pleito el demandante Sepúlveda hubiese hecho esta alegación expresando cómo y en qué forma dejó de cumplir la ley el Banco demandado en lo relativo a la incumbencia de llevar sus libros.

Que, además, no es exacto que dichos artículos del Código Civil que se ven infringidos— artículos 47 y 1712- exijan como requisito para que se pueda deducir una presunción fundada en los asientos de los libros de un Banco, que se justifique que dichos libros han sido llevados legalmente’’.²⁴

Por último, la Corte Suprema, en atención a que, conforme a la diligencia de inspección de libros de la casa de comercio en conflicto, los libros estaban llevados con arreglo a la ley, y que

²³Sentencia de la Corte Suprema (1927): WesselDuval y Cía con Errázuriz, Casación en el fondo, 1928, Tomo XXV, Revista de Derecho y Jurisprudencia.

²⁴Sentencia de la Corte Suprema (1927): Sepúlveda con Banco de Chile, Casación en el fondo, 1928, Tomo XXV, Revista de Derecho y Jurisprudencia.

no constituyen prueba completa por haberse practicado después del pronunciamiento de la quiebra –entre otros antecedentes- señala que estos elementos resultan presunciones graves y precisas que a juicio del Tribunal constituyen prueba plena con arreglo al artículo 428 del CPC para dar por establecida la existencia del crédito en cuestión.²⁵

En síntesis, se puede observar que los Tribunales han optado por valorar a los libros como base de presunción, ya sea por no cumplir con lo preceptuado en el artículo 35 del CCom, como de otras vicisitudes relacionadas a la diligencia probatoria mediante la cual son incorporados en juicio.

2.5 Diligencia de exhibición de los libros de contabilidad propiamente tal.

Creemos que el análisis que se realiza en la sentencia que resuelve en el Recurso de Casación fondo 12 enero de 1934 es el correcto, pues deja en claro que los libros de contabilidad, para que tengan el valor probatorio referido en los artículos 35 y 38 del Código de Comercio, deben ser conocidos por el Juez de la causa a través de la diligencia de exhibición total o parcial de los Libros de contabilidad y no mediante otras diligencias.

Así, en el considerando 14 se señala que “la forma establecida por ley para producir la prueba de los libros de comercio no es la exhibición total, que está prohibido ordenarla, salvo en los casos que la misma ley determina, sino la exhibición parcial ante el Juez competente para verificar su reconocimiento, quien, efectuado éste, debe hacer tomar compulsas de los asientos que tengan una relación necesaria con la diligencia que se agita, como lo prescriben los artículos 42 y 43 del Código de Comercio.”

Luego, manifiesta que se agregan los asientos al pleito como prueba a través de absolución de posiciones, declaración de testigos, diligencias, documentos, informes periciales y confesión, pero no por exhibición de libros. En atención a este antecedente, se concluye que “la prueba producida no es la de que se trata el artículo 38 del Código de Comercio, ya que no ha sido rendida en la forma estatuida en las prescripciones legales del mismo párrafo: hay otra

²⁵Sentencia de la Corte Suprema (1927): Milos (quiebra), 1928, Tomo XXV, Revista de Derecho y Jurisprudencia.

diversa que no se rige, en consecuencia, por la regla especial de que no se admite prueba que tienda a destruir lo que resultare los asientos por cuya infracción se reclama.

Así, en los considerandos que siguen, solo aquella prueba que se ciñe a los requisitos formales y procedimentales de este medio probatorio, tendrá los efectos que le otorga el artículo 38, por lo tanto, a contrario sensu, si no se cumplen con estos requisitos, se podrá recibir prueba que destruya lo que resultare de sus asientos.”²⁶

En conclusión, la única forma de practicar la revisión de los libros de contabilidad que resulte compatible con su valor probatorio y respetuoso de la importancia que la norma le reconoce a través de sus exigencias, es entendiendo que la exhibición de los libros no corresponde a un medio probatorio distinto al de la prueba documental, la que a su vez, debe ser revisada a través de la diligencia probatoria especial que se denomina exhibición parcial o total, la que no puede asimilarse a otros medios probatorios, como erróneamente lo ha hecho la Corte Suprema en varias ocasiones.

3. Regla probatoria especial del artículo 38 CCom.

Otro precepto importante relativo al valor probatorio de los libros de comercio es el artículo 38 del CCom que prescribe que “los libros hacen fe contra el comerciante que los lleva, y no se le admitirá prueba que tienda a destruir lo que resultare de sus asientos”. Según Sandoval para que esta disposición surta efecto, no es indispensable que se cumplan los requisitos exigidos por el artículo 35 del mismo cuerpo legal.²⁷ Sin embargo, la jurisprudencia ha mantenido un criterio distinto, concretamente, la Corte Suprema ha señalado respecto de una causa de naturaleza civil, que aunque una de las partes en el conflicto esté obligado a llevar libros de contabilidad por su calidad de comerciante, estos no se pueden considerar como el medio de prueba regulados en el artículo 38 del CCom²⁸.

La Corte ha manifestado también -remitiéndose a fallos anteriores- respecto al artículo 38 y

²⁶Sentencia de la Corte Suprema (1934): Fernández con Sociedad Molinera González Soffia y Cía, Casación en el fondo, 1934, Tomo XXXI, Revista de Derecho y Jurisprudencia.

²⁷Sandoval, op. cit., pp.96-97

²⁸Sentencia de la Corte Suprema, (1929): Bolsa de Comercio con Bernstein, Casación en el fondo, 1929, Tomo XXVII, Revista de Derecho y Jurisprudencia.

del artículo 39 del CCom, que este medio de prueba no excluye la presentación de otros, ni impide el ejercicio de la facultad que tiene el tribunal para apreciar su mérito comparativo a fin de establecer los hechos que resultan probados en la causa. (Corte Suprema. Revista de Derecho, Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Tomo 3. Sección 1-a pag. 104).²⁹³⁰. En definitiva, el artículo 38 del CCom constituye un impedimento para el comerciante, mas no para los jueces de fondo.

4. Conclusiones

Los libros de contabilidad de los comerciantes han sido objeto de un gran desarrollo por parte de la jurisprudencia comercial, especialmente, en lo relativo al valor probatorio de estos documentos. Para que estos documentos tengan el valor probatorio que señala el artículo 38 del CCom, deben cumplir con todas las formalidades que las leyes le imponen. Si estos requisitos no se cumplen, la jurisprudencia ha optado por dos vías: la de considerar a los libros como los documentos del artículo 1704 del CC o de considerarlos como base de presunción.

Por otro lado, la jurisprudencia ha confundido la diligencia de la exhibición parcial de los libros con distintos medios probatorios, como la inspección personal del tribunal, la prueba pericial, etc., sin embargo, la exhibición de los libros no debe ser asimilada a ninguno de estos medios probatorios, pues pierde su naturaleza de prueba documental.

V. Los libros de contabilidad en la Jurisprudencia tributaria.

²⁹Sentencia Corte de Apelaciones de Valparaíso (2011): Sociedad Comercial Santa Inés Limitada con Servicio de Impuestos Internos, Recurso de Apelación.

³⁰ En similar sentido: Sentencia Corte Suprema (2006): Banco Brasil S. Con C.C.C.G, Recurso de Casación en el Fondo; Sentencia Corte Suprema (2004): Castillo Alfaro con Ledezma, Recurso de Casación en el Fondo.

1. Los libros de contabilidad para el Derecho Tributario.

Como se señalaba anteriormente, otra área donde los libros de contabilidad tienen una importancia capital, es en el área tributaria. En efecto, el Derecho Tributario se ocupa de la contabilidad y específicamente de los Libros, a propósito de la exigencia legal que le pesa a algunos contribuyentes de llevar contabilidad. Así, encontramos en el artículo 17 del Código Tributario la exigencia de que toda persona que deba acreditar renta efectiva, lo hará mediante contabilidad fidedigna, salvo norma en contrario.

Este mismo artículo prescribe la forma en que los libros de contabilidad deben ser llevados, señalando que éstos deben ser escritos en lengua castellana, que sus valores deben ser expresados en la forma señalada por el artículo 18 –relativo a las reglas para llevar la contabilidad-, y que las anotaciones en los libros deberán hacerse normalmente a medida que se desarrollan las operaciones, debiendo los libros ser conservados por los contribuyentes.

Por otro lado, también se señala que el Director del Servicio de Impuestos Internos -en adelante SII o “el Servicio”- es el que determinará las medidas de control a que deberán sujetarse los libros de contabilidad y las hojas sueltas que los sustituyan en los casos contemplados en este mismo artículo.

Dentro de la regulación normativa de los libros de contabilidad, una de las diferencias más gravitantes respecto de la regulación comercial, dice relación con la fuerza probatoria de esta prueba documental, ya que, si bien en el Código de Comercio contiene disposiciones que prescriben que estos libros hacen fe en las causas mercantiles que los comerciantes agiten entre sí, y que hacen fe contra el comerciante, en el ámbito tributario, el escenario es completamente distinto, pues si bien el contribuyente puede tener la calidad de comerciante, el Servicio de Impuestos Internos no la detenta, lo que se traduce en que los preceptos del código mercantil deberíansen inaplicables.

Otro de los ámbitos en el que se aparta de la regulación que le da el CCom, es la gran importancia que tienen las circulares del SII en orden a definir qué se entiende por contabilidad y más exactamente, qué hace que ésta tenga el atributo de ser fidedigna.

Por último, también representa una gran diferencia en relación al ámbito comercial, la circunstancia de que los procedimientos tributarios tienen una etapa administrativa y,

eventualmente, una etapa jurisdiccional. Esto implica que hay que ser cuidadosos a la hora de interpretar las normas tributarias, en especial las relacionadas al valor probatorio de los documentos tributarios, ya que podrían estar dirigidas al Servicio y/o a los tribunales de justicia.

2. La Contabilidad para la jurisprudencia tributaria.

En primer lugar, diversas sentencias han definido a la contabilidad como “una ciencia matemática que se encarga de llevar el control y registro detallado y metódico de todas las operaciones de una entidad a efectos de determinar sus resultados económicos, y que la Contabilidad Fidedigna es aquella digna de fe, es decir, la que dispone de documentos fehacientes que acrediten las operaciones asentadas y cumple con los requisitos legales y reglamentarios”.³¹

La Corte de Casación en diversas ocasiones, ha señalado que “en técnica contable, una cosa es la contabilidad y la otra son los asientos y respaldos que la componen, siendo lo primero el género –el sistema- y lo segundo sus especies –anotaciones y registros de operaciones en los libros”³².

A su vez, contabilidad fidedigna es “aquella que se ajusta a las normas legales y reglamentarias vigentes y que registra fiel, cronológicamente y por su verdadero monto las operaciones, ingresos y desembolsos, inversiones y existencias de bienes relativos a las actividades del contribuyente que dan derecho a las rentas efectivas que la ley obliga a acreditar, según se desprende de lo establecido en los artículos 16, 17, 18 y 20 del Código Tributario y en el artículo 27 del Código de Comercio. Siendo un factor importante para la calificación de fidedigna de una contabilidad, que las operaciones registradas en ella estén respaldadas por la correspondiente documentación, en los casos que la ley obligue a emitirla o

³¹Sentencia Corte Suprema (2002): Hiribarren con Servicio de Impuestos Internos, Recurso de Casación en el fondo.

³²Sentencia Corte Suprema (2017): Inversiones Moneda S.A con Servicio de Impuestos Internos, Recurso de Casación en el fondo.

en que, por la naturaleza de las operaciones, sea corriente o normal su emisión, sea por el vendedor o prestador de servicios o por el comprador o beneficiario del servicio”.³³

En comparación a las causas mercantiles, resulta interesante en la definición que realiza la sentencia citada, la exigencia de que las operaciones registradas deben estar respaldadas por documentación, puesto que no es una exigencia que hayan señalado los tribunales en relación a causas comerciales. Diversas sentencias han señalado que estos respaldos pueden constar –a modo ejemplar- en contratos, guías de despacho, notas de crédito y notas de débito³⁴. Dentro de esta documentación mencionada, especial interés han suscitado las guías de despacho, las que han sido objeto de varias sentencias de casación en los últimos años.

Dentro de las normas que regulan los aspectos formales que debe cumplir la contabilidad, se destacan los artículos 16, 17 y 18 del Código Tributario.

Respecto del artículo 17, la Corte Suprema ha manifestado que no solo deben conservarse los libros de contabilidad, sino que también la documentación correspondiente a las anotaciones que se hagan de éstos. Por lo tanto, para otorgarle la calidad de fidedigna, no basta con el asiento contable que se efectúe en los libros, sino que dichos asientos deben estar sustentados en la documentación correspondiente. En consecuencia, no es suficiente que el contribuyente contabilice los aportes en su contabilidad, sino que deben demostrar con la debida documentación la efectividad de tales aportes. En este sentido, la sentencia que prescinde de esta prueba, vulnera el artículo 17 CT, ya que en éste se le exige al contribuyente conservar la documentación correspondiente al respaldo de los asientos contables que registren –los cuales no fueron demostrados-; lo que a su vez, constituye una vulneración a lo prescrito en el artículo 21 CT, ya que según esta norma, le corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca en cuanto sean necesarios u obligatorios para él.

³³Sentencia Tribunal Tributario y Aduanero Región del Maule, 2012, Garrido Casanova con Servicio de Impuestos Internos, Reclamo tributario.

³⁴Sentencia Tribunal Tributario y Aduanero Región del Maule, 2011, Maderas Don Diego LTDA con Servicio de Impuestos Internos, Reclamo tributario.

A su vez, no es necesario declarar la contabilidad como no fidedigna para prescindir de ella, basta para ello que no se corresponda con la documentación que le sirve de sustento.³⁵

Por último, en virtud de una de las principales funciones que tiene la contabilidad, a saber, la de proporcionar información clara y fidedigna de la realidad del negocio a una determinada época, la contabilidad no se puede modificar o corregir,³⁶³⁷ sino que la forma de poder salvar los errores y omisiones, es a través de otro asiento contable, como lo prescribe el artículo 32 del CCom.³⁸

La circular 08 del año 2000 presenta gran claridad en relación a los medios probatorios, tanto en la etapa administrativa como jurisdiccional –entre otras materias-. Esta distingue entre los contribuyentes obligados a llevar contabilidad –contabilidad completa y su excepción que la constituye la contabilidad simplificada- y aquellos contribuyentes facultados para llevar contabilidad; por último, señala la hipótesis de los contribuyentes que tributan en base a presunción de renta. En este punto, la circular especifica que “En el caso de estas personas, cabe tener presente que pueden acreditar el origen de los fondos con que efectúan sus inversiones o desembolsos con cualquier medio de prueba documental, no siendo exigible respecto de ellas libros de contabilidad toda vez que no se encuentran obligados a demostrar sus rentas en base a ellos. Sin embargo, en los casos que estos contribuyentes manifiesten que han obtenido rentas por un monto superior a las presumidas de derecho por la ley, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 71 de la Ley de Impuesto a la Renta, deberán acreditarlas mediante contabilidad fidedigna.”

Sobre este punto la Corte se ha manifestado, en el siguiente sentido: “Esta norma no implica que se exija a los agricultores, como en el presente caso, o a otros contribuyentes de esta clase, que lleven contabilidad, sino sólo la prueba mediante ella. Ahora, si el contribuyente

³⁵Sentencia Corte Suprema (2011): Coliumo Inversiones Limitada con Servicio de Impuestos Internos, Recurso de Casación en el Fondo.

³⁶Sentencia Tribunal Tributario y Aduanero Región del Maule (2012): Reclamo Tributario, Garrido Casanova con Servicio de Impuestos Internos.

³⁷En similar sentido: Sentencia Corte Suprema (2000): Barnet Pape con Servicio de Impuestos Internos, Recurso de Casación en el Fondo.

³⁸Sentencia Corte Suprema (2011): Central M. Limitada con Servicio de Impuestos Internos, Recurso de Casación en el fondo.

no la tiene, ello proviene de su propia responsabilidad porque resulta de la más elemental prudencia que cuando cualquier negocio o empresa o incluso, actividades como la agrícola llegan a obtener niveles de ingreso apreciables, se implemente un sistema contable pues resulta también lógico que si los ingresos aumentan, lo harán, correlativamente, los gastos o desembolsos y en tal caso, habrán de tributar como corresponde porque se apartarán de los montos que permiten tributar en base a la renta presunta, establecida para cuestiones o negocios de inferior orden”.³⁹

3. En valor probatorio de los libros de contabilidad.

En primer lugar, debemos señalar que el artículo 21 del CT prescribe que la carga probatoria le corresponde al contribuyente y no al SII –. La jurisprudencia ha ahondado en este punto, al señalar que “es el contribuyente el que debe desvirtuar las impugnaciones que le formule el referido Servicio, al tenor de lo que con claridad meridiana prescribe el artículo 21 del Código Tributario, y ello con pruebas suficientes, tanto en la etapa administrativa como jurisdiccional. Así, dicho precepto estatuye que corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto. El Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos. En tal caso, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64 del Código Tributario, practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder.”⁴⁰⁴¹

³⁹ Sentencia Corte Suprema (2003): Frolich Albrech, Guillermo con Servicio de Impuestos Internos, Recurso de Casación en el fondo.

⁴⁰ Sentencia Corte de Apelaciones de Concepción (2010): Pampalini Soto con Servicio de Impuestos Internos, Recurso de Apelación.

⁴¹ En similar sentido: Sentencia Corte Suprema (2017): Recurso de Casación en el Fondo, Inversiones Nueva los Lingue LTDA con Servicio de Impuestos Internos; Sentencia Corte Suprema (2012): Recurso de Casación en el

La sentencia citada además señala expresamente a los libros de contabilidad como un medio por el cual el contribuyente puede probar la verdad de sus declaraciones, sea obligatorio para éste llevarlos o no.

Luego, el artículo 21 del CT constituye una norma expresa y especial sobre la carga de la prueba, de aquí que no resulte aplicable el artículo 1698 del Código Civil, por referirse a las obligaciones civiles y no a las tributarias.⁴²

La Corte Suprema ha manifestado respecto al artículo que es una norma de prueba que no fija parámetros para su apreciación, materia en la cual los jueces de fondo son soberanos para su ponderación y para extraer de ellas las conclusiones que les parezcan adecuadas y no pueden infringir la ley al hacerlo, a menos que se alegue la vulneración de las normas reguladoras de la prueba.⁴³

Esta regla del artículo 21 CT se extiende también a los respaldos que mencionábamos anteriormente, así ha señalado la Corte que “...según reza el artículo 21 citado, la carga probatoria impuesta por la ley al contribuyente no dice relación sólo con la contabilidad, sino que debe vincularse indisolublemente con la obligación de mantener, por todo el tiempo en que penda el plazo de prescripción, la documentación que la sustente, al tenor de lo establecido en el artículo 17 del Código Tributario. Por lo tanto, la resolución recurrida, al exigir al contribuyente acreditar los préstamos que generan intereses en operaciones con empresas relacionadas y las pérdidas de arrastre, no hace más que pedir al reclamante el sustento de la anotación contable de dichos montos, por cuanto más allá de su registro en la contabilidad y el reflejo financiero de los traspasos respectivos entre las empresas relacionadas, en el marco del ejercicio de apreciación de la prueba que le es privativo a los jueces de la instancia, dichos elementos no resultaron suficientes en su concepto para dar por establecidas tales deducciones.”⁴⁴

Fondo, J.E.B. Acon Servicio de Impuestos Internos; Sentencia Corte Suprema (2006): Recurso de Casación en el Fondo, H.M.V con Servicio de Impuestos Internos.

⁴²Sentencia Corte Suprema (2003): Farías Pinochet con Servicio de Impuestos Internos, Recurso de Casación en el Fondo.

⁴³Sentencia Corte Suprema (2000): Seguel Vallejos con Servicio de Impuestos Internos, Recurso de Casación en el Fondo.

⁴⁴Sentencia Corte Suprema (2017): Inversiones Nueva los Lingue LTDA con Servicio de Impuestos Internos, Recurso de Casación en el Fondo.

Ya adentrándonos en el ámbito jurisdiccional, el artículo 132 inciso 14 del CT en el que se regula el procedimiento del Reclamo tributario, prescribe que en aquellos casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, el juez deberá ponderar preferentemente dicha contabilidad. En este sentido, "...el legislador le ha conferido ventaja o primacía a la contabilidad fidedigna, pero no ha excluido los restantes medios de prueba, como se aprecia claramente de la redacción de la norma, que utiliza la expresión "preferente", que significa según el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, "*primacía, ventaja o mayoría que alguien o algo tiene sobre otra persona o cosa, ya en el valor, ya en el merecimiento*"; por lo cual se puede concluir en este punto que no se consideró excluir otro tipo de antecedentes, si no sólo darle preeminencia a la contabilidad, la cual puede complementarse con otros elementos probatorios dignos de fe que puedan ayudar a dar por probado un hecho que no resulta completamente demostrado a través de los registros contables del contribuyente.⁴⁵

A mayor abundamiento, los libros de contabilidad deben ser ponderados preferentemente, pero no exclusivamente, así lo señala el Tribunal en atención, además del informe de la Comisión de Constitución, Legislación, Justicia y Reglamento del Senado, y a la doctrina sobre el tema: "Que, resulta aclaratorio en esta materia, lo señalado en el Informe de la Comisión de Constitución, Legislación, Justicia y Reglamento del Senado, de 4 de julio de 2008, emitido durante la tramitación del proyecto de ley que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera, actual Ley 20.322.-, de 27 de enero de 2009, Señala tal informe, en su parte pertinente, que *"El primer tema a despejar es el relativo al sistema de valoración de la prueba. El proyecto en informe adopta el de sana crítica, que da al juez mayor latitud en la ponderación de los hechos que se tiene por probados y se sitúa a medio camino entre el sistema de valoración tasada de la prueba y el de libre convicción. La sana crítica permite y exige combinar la lógica y la experiencia del juez, que no puede razonar discrecional ni arbitrariamente. Se tuvo también en consideración que las tendencias modernas en esta materia apuntan a consagrar y extender la valoración según la sana crítica a ámbitos jurisdiccionales cada vez más amplios, de lo que son buenos ejemplos la justicia de familia y la penal... En el mismo orden de cosas, y en el mismo inciso, se contempla una señal indicativa para el tribunal, que señala que el juez deberá dar preferencia a la contabilidad fidedigna en la ponderación de la prueba, en los casos en que la ley exija comprobar hechos mediante dicha contabilidad, lo que no impide, por cierto, acreditarlos por otros medios, al tenor de lo*

⁴⁵Sentencia Tribunal Tributario y Aduanero Región de la Araucanía (2012): TopaliBruckmoser con Servicio de Impuestos Internos, Reclamo tributario.

preceptuado por el inciso décimo del artículo 132, que admite en estos juicios “cualquier otro medio probatorio apto para producir fe”. También en el mismo sentido, se pronuncian los tratadistas Rodrigo Ugalde, Jaime García y Alfredo Ugarte, cuando a propósito de la materia analizada señalan que “hay que hacer notar que la orden del legislador es ponderar *preferentemente* la contabilidad en los casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna. Esto significa que la contabilidad tendrá primacía o ventaja sobre los restantes medios de prueba, más no los excluirá”⁴⁶

Sin embargo, para que los libros de contabilidad puedan ser ponderados preferentemente, deben cumplir con las exigencias legales, dentro de ellas, las de contener respaldos conforme al artículo 17 del CT, como mencionábamos en acápite anteriores. Esto lo ha expresado la Corte Suprema, señalando que “En cuanto a la denuncia de quebrantamiento del artículo 132 inciso 15° del Código Tributario, basta tener en vista para desestimar tal reproche, que se funda en una serie de afirmaciones en orden a la integridad de la contabilidad aportada y de los antecedentes de respaldo aportados, sin conseguir poner en evidencia una situación concreta en la cual la decisión impugnada haya puesto otros medios de prueba por sobre aquella contabilidad. En este punto, es útil consignar que el artículo 17 del Código Tributario, aludiendo a la contabilidad fidedigna, no sólo considera los libros respectivos, sino también la documentación que respalda los asientos registrados. De este modo, mal puede infringirse el deber de ponderación preferente de la contabilidad, si ella no cumple con las exigencias legales y lo reclamado por los juzgadores es, precisamente, el respaldo faltante y que permitiría dar por satisfechas las condiciones del citado artículo 17.”⁴⁷

Como manifestábamos en la parte introductoria, una de las singularidades de la regulación de los libros de contabilidad en materia tributaria es la necesidad de distinguir si las normas están creadas para su aplicación en la etapa administrativa o en la jurisdiccional, es decir, si el destinatario de la norma es el Servicio o los tribunales. En el siguiente extracto de sentencia se mostrará esta dualidad, con referencia a dos normas de gran importancia en

⁴⁶Sentencia Tribunal Tributario y Aduanero Región de la Araucanía (2012): Topali Bruckmoser con Servicio de Impuestos Internos, Reclamo tributario.

⁴⁷Sentencia Corte Suprema (2017): Inversiones Nueva Los Lingue LTDA con Servicio de Impuestos Internos, Recurso de Casación en el Fondo.

relación a las reglas probatorias, estas son, el artículo 70 de la Ley de Impuesto a la Renta y del artículo 132 del CT. En este sentido, el art. 70 LIR es una regla probatoria absoluta solamente en el contexto de procedimiento administrativo de fiscalización, pero dentro de un proceso jurisdiccional, debe conciliarse con el artículo 132 CT.

El Tribunal Tributario y Aduanero como punto de partida, señala que el artículo 70 LIR en su inciso final dispone que los contribuyentes que no estén obligados a llevar contabilidad completa, podrán acreditar el origen de sus fondos por todos los medios de prueba que establece la ley, por lo que a contrario sensu, un contribuyente tributa en renta efectiva determinada por contabilidad completa, solo pueden demostrar el origen de los fondos mediante los registros contables. Ahora bien, esta norma tiene aplicación en el procedimiento de fiscalización desarrollada por el Servicio, es decir, en el procedimiento administrativo, constituyendo una regla probatoria absoluta en esa etapa, lo que está acorde también a la Circular N° 8 del año 2000. Sin embargo, en el ámbito jurisdiccional, la regla la encontramos en el artículo 132 del CT, en el que se admite cualquier medio probatorio apto para producir fe y establece la sana crítica como sistema de apreciación de la prueba en materia tributaria. “En este sentido, el Tribunal no está obligado a considerar sólo los elementos probatorios que el Servicio de Impuestos Internos estima que se relacionan con el caso planteado, ni darles el mismo valor o mérito con que se consideran en el ámbito de la fiscalización, sino que existe libertad para valorar la prueba rendida en autos, debiendo expresarse en la sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales se le asigna valor o se la desestima.”⁴⁸

4. Infracciones y delitos tributarios

Para finalizar el análisis del tratamiento de los libros de contabilidad por el Derecho Tributario, debemos referirnos a las infracciones y delitos tributarios que prescribe el artículo 97 del Código del ramo.

⁴⁸Sentencia Tribunal Tributario y Aduanero Región de la Araucanía (2012):TopaliBruckmoser con Servicio de Impuestos Internos,), Reclamo Tributario.

El primero de los numerales del artículo 97 relevante en atención a los libros de contabilidad es el numeral 4, específicamente el inciso primero, que prescribe que “las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda o la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas, la adulteración de de balances o inventarios o la presentación de éstos dolosamente falseados, el uso de boletas, notas de débito, notas de crédito o facturas ya utilizadas en en operaciones anteriores, o el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grado medio a máximo”.

La Corte de Apelaciones de Santiago, conociendo un recurso de nulidad, analiza lo consignado en la sentencia recurrida del tribunal de fondo, en el cual se deja establecida las inconsistencias entre la contabilidad de la contribuyente y la declaración mensual de impuestos realizada por ésta, mediante el reconocimiento de este fenómeno por las partes. Luego, en atención a la prueba rendida señala que “es posible dimensionar que el contribuyente Femar S.A. realizó maniobras que aumentaron el verdadero monto de los créditos que tenía derecho a hacer valer en relación a las cantidades que se debían pagar como impuesto en los meses ya indicados, porque de otro modo no es posible comprender que en su contabilidad no aparezcan 35 facturas que surgen del análisis de los documentos incorporados como fotocopias de declaración y pago simultáneo mensual, formulario 29 y fotocopias de últimos folios del Libro de compras de cada mes de Femar S.A., RUT N° 88.337.900-4, períodos junio 2005 a diciembre 2007 y fotocopias de folios de libro diario y mayor de la contabilidad de Femar S.A. del período junio a diciembre del 2005”. Por último, para determinar si se está frente al especial elemento subjetivo del injusto que exige este tipo, el tribunal de fondo se basó en el “número de ocasiones en que se produjeron estas diferencias, al menos en nueve ocasiones, en distintos ejercicios tributarios anuales.”⁴⁹

Luego, sobre el numeral 6, que prescribe que “la no exhibición de libros de

⁴⁹ Sentencia Corte de Apelaciones de Santiago (2012): Zaror Alarcón con Ovalle Molina, Recurso de Nulidad.

contabilidad o de libros auxiliares y otros documentos exigidos por el Director o el Director Regional de acuerdo con las disposiciones legales, la oposición al examen de los mismos o a la inspección de establecimientos de comercio, agrícola, industriales o mineros, o el acto de entabrar en cualquiera forma la fiscalización ejercida en conformidad a la ley, con multa de una unidad tributaria mensual a una unidad tributaria anual.”

El numeral 7° señala que “El hecho de no llevar la contabilidad o los libros auxiliares exigidos por el Director o el Director Regional de acuerdo con las disposiciones legales, o de mantenerlos atrasados, o de llevarlos en forma distinta a la ordenada o autorizada por la ley, y siempre que no se dé cumplimiento a las obligaciones respectivas dentro del plazo que señale el Servicio, que no podrá ser inferior a diez días, con multa de una unidad tributaria mensual a una unidad tributaria anual.”

Por último, un especial interés ha suscitado el numeral 16 de este artículo, que se refiere a la pérdida o inutilización no fortuita de los libros de contabilidad o documentos que sirven para acreditar las anotaciones contables o que estén relacionadas con las actividades afectas a cualquier impuesto.

En cuanto al primer supuesto, esto es, la pérdida o inutilización no fortuita de los libros de contabilidad, la Corte ha señalado, en primer lugar, que para determinar cuáles son los libros de contabilidad propiamente tal –como hemos señalado en otro acápite de este trabajo-, se debe analizar los artículos 17 inciso 5 del CT y el artículo 25 del CCom. En este sentido, quedarían fuera, por ejemplo, el libro de compras y ventas y al no estar comprendido dentro de los libros de contabilidad de estos artículos, se deduce que es un libro auxiliar. Por lo tanto, si los libros que fueron hurtados, siniestrados, etc., fueron los de compras y ventas –o cualquier otro libro auxiliar-, no están comprendidos dentro de los que señala el artículo 97n° 16, y por lo tanto no se produce la infracción.⁵⁰

A propósito de determinar si las guías de despacho son documentos que sirven de base a la contabilidad del contribuyente, podemos analizar los requisitos necesarios para determinar

⁵⁰Sentencia Corte Suprema (2013): Sociedad de Mantenimiento Industrial Montajes y Obras Civiles LTDA con Servicio de Impuestos Internos, Recurso de Casación en el Fondo.

que un documento sí lo es. La Corte Suprema ha negado tal calidad a las guías de despacho en numerosas oportunidades, en razón a las siguientes consideraciones:

Primero, La Corte analiza las siguientes normas: el Decreto Ley N° 825 de 1976 sobre Impuesto a las Ventas y Servicios y al Decreto Supremo N° 55 de 1977 del Ministerio de Hacienda, que constituye el Reglamento de dicho Decreto Ley, conocido como Ley del I.V.A. Luego, en consideración a las normas anteriormente citadas, concluye que “las guías de despacho no tienen por objeto documentar la venta de las especies que constituye el hecho gravado, sino que la entrega o retiro de las mismas, que puede o no corresponder a una operación afecta;”. En este sentido, este documento no sirve de base a la contabilidad del contribuyente, puesto que es la factura la que cumple con este carácter y no las guías de despacho. Por otro lado, tampoco serían documentos relacionados con las actividades afectas al impuesto en comento, ya que “ellas pueden también servir para amparar traslados que no constituyen ventas”.⁵¹

En definitiva, lo que hizo la Corte fue concluir que si las guías de despacho no son documentos obligatorios, no son documentos que sirvan para acreditar las anotaciones contables o que estén relacionados con las actividades afectas al impuesto I.V.A. Conclusión que refuerza con el hecho de que en el caso de emitir este documento, posteriormente se deberá confeccionar y registrar la factura correspondiente.

Todas estas infracciones comprendidas en el Código vienen a cerrar la regulación de los libros de contabilidad en materia tributaria. En efecto, la normativa no solo regula de manera exhaustiva sus requisitos formales o el valor probatorio que estos tendrán ante el Servicio de Impuestos Internos y ante los Tribunales, sino que también se concibe sanciones administrativas y penales a su contravención, lo que en definitiva constituye un reforzamiento institucional a estos documentos.

5. Conclusiones

⁵¹Sentencia Corte Suprema (2003): Forestal Bío-Bío con Servicio de Impuestos internos, Recurso de Casación en el fondo.

En el ámbito tributario, los libros de contabilidad tienen una gran importancia, pues las distintas normas regulan de manera exhaustiva a los libros de contabilidad, tanto sus formalidades como su valor probatorio, siendo en este ámbito de gran importancia la noción de “contabilidad fidedigna” tanto en la etapa administrativa como jurisdiccional.

En la etapa jurisdiccional cobran vital importancia las disposiciones del artículo 21 y 132 n°15 del CT, pues constituyen normas especiales de valoración probatoria referidas especialmente a los libros de contabilidad.

Por último, es tal la importancia de los libros, que el CT contiene infracciones y delitos especiales relativos a este documento.

VI. Conclusiones.

Los libros de contabilidad son documentos de gran importancia tanto en el ámbito comercial como en el tributario, pues representan para ambas áreas una fuente de información sobre el estado financiero de un comerciante y/o de un contribuyente en un momento determinado.

Los requisitos comunes que les son exigidos a los Libros para que tengan el valor probatorio que las leyes les otorgan son de tal magnitud, que aseguran la integridad de la información contenida allí, lo que se ve reforzado por las exigencias que cada área -comercial y tributaria- le exige a este documento.

La jurisprudencia ha contribuido a la clarificación tanto de las exigencias formales de estos documentos, como también su valor probatorio en las dos áreas del derecho:

En el ámbito comercial, para que estos documentos tengan el valor probatorio que señala el artículo 38 del CCom, deben cumplir con todas las formalidades del artículo 35 del mismo cuerpo legal. Si estos requisitos no se cumplen, la jurisprudencia ha optado por dos vías: la de considerar a los libros como los documentos del artículo 1704 del CC, o considerarlos como base de presunción. Por otro lado, la jurisprudencia ha confundido la diligencia de la exhibición parcial de los libros con distintos medios probatorios, como la inspección personal del tribunal, la prueba pericial, etc., sin embargo, la exhibición de los libros

no debe ser asimilada a ninguna de estos medios probatorios, pues pierde su naturaleza de prueba documental.

En el área tributaria, los libros de contabilidad son una fuente de información fundamental a la hora de determinar el impuesto del contribuyente. Un concepto clave en este ámbito es el de contabilidad fidedigna, calificativo que recibe la contabilidad que cumple con todos sus requisitos formales y que además cuenta con respaldo de sus asientos contables, es la que luego tendrá un rol fundamental en el ámbito probatorio conforme a los artículos 21 y 132 N° 15 del CT. Por último, es tal la importancia de los libros, que el CT contiene infracciones y delitos especiales relativos a este documento, clausurando de esta manera, al grupo de normas que regula a los libros de contabilidad.

Por los motivos anteriormente señalados es que podemos concluir que los libros de contabilidad de los comerciantes son documentos dotados de fe pública, pues comparten todas las exigencias que esta institución exige, entendiendo a la fe pública en un sentido objetivo e institucional.

VII. Bibliografía

Doctrina:

- BAEZA OVALLE, GONZALO, *Derecho Comercial*, LexisNexis, Santiago, 2003, t. III.
- MENESES PACHECO, CLAUDIO, *El documento público como medio de prueba en el proceso civil chileno*, Thomson Reuters, Santiago, 2017.
- PALMA ROGERS, GABRIEL, *Derecho Comercial. Apuntes de clases tomados por H. Guerra, E. Covacevich y G. Gaerte*, Talleres Gráficos Artuffo, Santiago, 1935.
- RIVACOBBA y RIVACOBBA, MANUEL DE, “Objeto jurídico y sujeto pasivo de la falsificación de moneda”, en *Revista Doctrina Penal*, Buenos Aires, 1986, año 9, N°s 33-34.

- RODRIGUEZ PAPIC, IGNACIO, *Procedimiento Civil. Juicio Ordinario de mayor cuantía*, Santiago, Ed. Jurídica de Chile, 2010.
- SANDOVAL LÓPEZ, RICARDO, Derecho Comercial, actos de comercio noción general de la empresa individual y colectiva, volumen 1, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 6º ed. 2005, t.I.
- VILLACAMPA ESTIARTE, CAROLINA, *La falsedad documental: análisis jurídico-penal*, Cedecs, Barcelona, 1999.

Jurisprudencia:

- Sentencia de la Corte de Apelaciones (1912): Robles con Díaz (1912), Tomo IX, Revista de Derecho y Jurisprudencia.
- Sentencia de la Corte Suprema(1927): Milos (quiebra), 1928, Tomo XXV, Revista de Derecho y Jurisprudencia.
- Sentencia de la Corte Suprema (1927): Sepúlveda con Banco de Chile, Casación en el fondo, 1928, Tomo XXV, Revista de Derecho y Jurisprudencia.
- Sentencia de la Corte Suprema, (1927): WesselDuval y Cía con Errázuriz, Casación en el fondo, 1928, Tomo XXV, Revista de Derecho y Jurisprudencia.
- Sentencia de la Corte Suprema, (1928): Broquaire con Otazo, Casación en el fondo, 1929, Tomo XXVII, Revista de Derecho y Jurisprudencia.
- Sentencia de la Corte Suprema, (1929): Bolsa de Comercio con Bernstein, Casación en el fondo, 1929, Tomo XXVII, Revista de Derecho y Jurisprudencia.
- Sentencia de la Corte Suprema (1932): Banco de Tacna con Figini, Casación en el fondo, 1932, Tomo XXIX, Revista de Derecho y Jurisprudencia.
- Sentencia de la Corte Suprema (1933): Delporte (recurso de queja), 1933, Tomo XXX, Revista de Derecho y Jurisprudencia.

- Sentencia de la Corte Suprema, (1933): Raby con el Síndico de la quiebra Raby, Casación en el fondo, 1933, Tomo XXX, Revista de Derecho y Jurisprudencia.
- Sentencia Corte de Apelaciones de Santiago (1934): Falabella con Zegers, Casación en la forma, 1934, Tomo XXXI, Revista de Derecho y Jurisprudencia.
- Sentencia de la Corte Suprema, año 1934: Fernández con Sociedad Molinera González Soffia y Cía, Casación en el fondo, 1934, Tomo XXXI, Revista de Derecho y Jurisprudencia.
- Sentencia Corte Suprema (2000): Barnet Pape con Servicio de Impuestos Internos, Recurso de Casación en el Fondo.
- Sentencia Corte Suprema (2000): Banco Santander con Poblete Barrera, Recurso de Casación en el Fondo.
- Sentencia Corte Suprema (2000): Seguel Vallejos con Servicio de Impuestos Internos, Recurso de Casación en el Fondo
- Sentencia Corte Suprema (2002): Hiribarren con Servicio de Impuestos Internos, Recurso de Casación en el fondo.
- Sentencia Corte Suprema (2003): Farías Pinochet con Servicio de Impuestos Internos, Recurso de Casación en el Fondo.
- Sentencia Corte Suprema (2003): Forestal Bío-Bío con Servicio de Impuestos internos, Casación en el fondo.
- Sentencia Corte Suprema (2003): FrolichAlbrech, Guillermo con Servicio de Impuestos Internos, Casación en el fondo.
- Sentencia Corte Suprema (2004): Castillo Alfaro con Ledezma, Recurso de Casación en el Fondo.
- Sentencia Corte Suprema (2006): Banco Brasil S. Con C.C.C.G, Recurso de Casación en el Fondo.
- Sentencia Corte Suprema (2006):, H.M.V con Servicio de Impuestos Internos, Recurso de Casación en el Fondo.

- Sentencia Corte de Apelaciones de Concepción (2010): Pampalini Soto con Servicio de Impuestos Internos, Recurso de Apelación.
- Sentencia Corte de Apelaciones de Valparaíso (2011): Sociedad Comercial Santa Inés Limitada con Servicio de Impuestos Internos, Recurso de Apelación.
- Sentencia Corte Suprema (2011): Central M. Limitada con Servicio de Impuestos Internos, Recurso de Casación en el fondo.
- Sentencia Corte Suprema (2011): Coliumo Inversiones Limitada con Servicio de Impuestos Internos, Recurso de Casación en el Fondo.
- Sentencia Tribunal Tributario y Aduanero Región del Maule(2011): Maderas Don Diego LTDA con Servicio de Impuestos Internos, Reclamo tributario.
- Sentencia Corte de Apelaciones de Santiago (2012): Zaror Alarcón con Ovalle Molina, Recurso de Nulidad.
- Sentencia Corte Suprema (2012): J.E.B.A con Servicio de Impuestos Internos, Recurso de Casación en el Fondo.
- Sentencia Tribunal Tributario y Aduanero Región del Maule (2012): Garrido Casanova con Servicio de Impuestos Internos, Reclamo tributario.
- Sentencia Tribunal Tributario y Aduanero Región de la Araucanía (2012): TopaliBruckmoser con Servicio de Impuestos Internos, Reclamo Tributario.
- Sentencia Corte Suprema (2013): Sociedad de Mantenimiento Industrial Montajes y Obras Civiles LTDA con Servicio de Impuestos Internos, Recurso de Casación en el Fondo.
- Sentencia Corte Suprema (2017): Inversiones Nueva los Lingue LTDA con Servicio de Impuestos Internos, Recurso de Casación en el Fondo.
- Sentencia Corte Suprema (2017): Inversiones Moneda S.A con Servicio de Impuestos Internos, Recurso de Casación en el fondo.
- Sentencia Corte Suprema (2017): Inversiones Nueva Los Lingue LTDA con Servicio de Impuestos Internos, Recurso de Casación en el Fondo.

