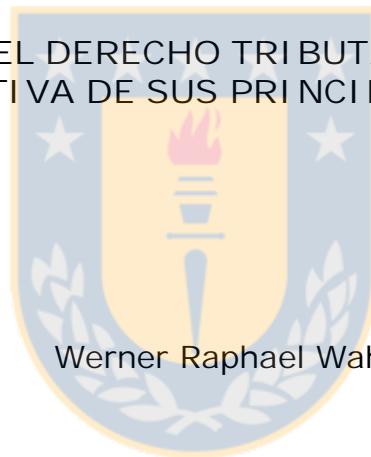


.Universidad de Concepción
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales



“LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO: REFLEXIONES DESDE
LA PERSPECTIVA DE SUS PRINCIPIOS ESTRUCTURALES”.



Werner Raphael Wahn Pleitez

Tesis para optar al Grado de
Magister en Derecho

Concepción
2014



Esta tesis ha sido elaborada bajo la
Dirección del profesor Jorg
e Montecinos Araya

ÍNDICE

ABREVIATURAS

INTRODUCCIÓN	1
--------------------	---

CAPÍTULO I

CUESTIONES FUNDAMENTALES SOBRE LA PRUEBA EN EL DERECHO Y LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO

1. ESTADO DEL ARTE. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....	7
2. LA PRUEBA: ALGUNOS CONCEPTOS FUNDAMENTALES.....	10
3. LA PRUEBA: UN TEMA PROPIO DE LA TEORÍA GENERAL DEL DERECHO Y LA NECESARIA APLICACIÓN DE SUS RAZONAMIENTOS AL DERECHO TRIBUTARIO.	14
4. DIMENSIÓN JURÍDICA Y PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DEL DERECHO TRIBUTARIO. SU DECISIVA INFLUENCIA EN EL ÁMBITO DE LA PRUEBA.....	17
5. LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO.....	20
5.1. La importancia de la prueba en la descripción del presupuesto de hecho (motivo) tributario.	22
5.2. La importancia de la prueba como medio para alcanzar la verdad lógica en el ámbito de la imposición tributaria.	24

CAPÍTULO II

LOS PRINCIPIOS ESTRUCTURALES DE LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO

1. CONSIDERACIONES INICIALES. EL RESPETO A LOS DERECHOS Y GARANTÍAS FUNDAMENTALES DE LOS CONTRIBUYENTES.	30
2. UNA PREVIA Y NECESARIA DISTINCIÓN: PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y PROCESO TRIBUTARIO.....	35
3. LOS PRINCIPIOS ESTRUCTURALES DE LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO. CONCEPTUALIZACIÓN Y FUNDAMENTO. SU PLENA VIGENCIA EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO.....	37
3.1. <i>Principio del debido proceso legal. La observancia y el respeto a un procedimiento y una investigación racionales y justos.</i>	39
3.1.1. "Subprincipios" del debido proceso legal: imprescindibles complementos.	42
3.2. <i>Principio inquisitivo en los procedimientos tributarios. El deber de investigación de oficio de la Administración.</i>	45
3.2.1. Consideraciones iniciales.	45
3.2.2. El deber de investigación de oficio de la Administración tributaria: aplicación concreta del principio inquisitivo.	49
3.2.3. Límites al ejercicio del deber de investigación de oficio.....	51

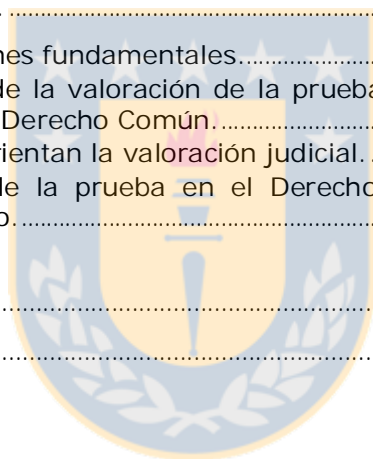
3.3. Principio de colaboración con la Administración tributaria. El deber de cooperación y la aportación de pruebas por parte del contribuyente en el procedimiento de fiscalización.....	54
3.3.1. Consideraciones iniciales.....	54
3.3.2. El deber de cooperación y la aportación de pruebas por parte del contribuyente en el marco del procedimiento de fiscalización tributaria.....	57
3.3.3. El deber de cooperación en el Derecho Comparado y en nuestro sistema jurídico.....	60
3.3.4. Algunos deberes formales como manifestaciones concretas del deber de cooperación. Una especial referencia a la obligación de presentar declaraciones tributarias y la de llevar contabilidad u otros soportes documentales.....	62
3.3.5. Límites al principio de colaboración con la Administración tributaria.....	66
4. LA SITUACIÓN DEL PRINCIPIO INQUISITIVO Y DEL PRINCIPIO DE COLABORACIÓN EN EL PROCESO TRIBUTARIO PROPIAMENTE TAL.....	70
5. LOS PRINCIPIOS PROBATORIOS “QUE VIENEN”.....	71

CAPÍTULO III

REFLEXIONES SOBRE LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO DESDE LA PERSPECTIVA DE SUS PRINCIPIOS ESTRUCTURALES: BASES PARA UNA NUEVA ORIENTACIÓN DE LA PRUEBA EN MATERIA TRIBUTARIA

1. CONSIDERACIONES INICIALES.....	75
2. ESTRUCTURA DEL CAPÍTULO: EL “SISTEMA PROBATORIO”.....	76
3. REFLEXIONES PROBATORIAS EN RELACIÓN A LOS MEDIOS DE PRUEBA. UNA ESPECIAL REFERENCIA A LAS PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES Y SU UTILIZACIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO.....	78
3.1. Consideraciones iniciales. Prueba y medio de prueba.....	78
3.2. Regulación de los medios de prueba en el Derecho Tributario. La utilización de los criterios de relevancia y admisibilidad en la selección de las pruebas.....	80
3.2.1. Restricción a la libertad probatoria: limitación a la presentación de antecedentes o “Discovery” tributario.....	87
3.3. Presunciones y ficciones legales en el Derecho Tributario: una cuestión de límites.....	90
3.3.1. Consideraciones iniciales. Justificación de su estudio.....	90
3.3.2. La utilización de presunciones y ficciones legales en el ámbito del Derecho Tributario.....	92
3.3.3. Límites al empleo de presunciones en el ámbito tributario.....	94
3.3.4. La (necesariedad de) prueba en el caso de las presunciones legales.....	96
3.3.5. La admisibilidad de presunciones hominis en el Derecho Tributario.....	97
3.3.6. Límites al empleo de ficciones legales en el ámbito tributario.....	99
4. REFLEXIONES PROBATORIAS EN RELACIÓN AL OBJETO DE LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO.....	101
4.1. Consideraciones iniciales.....	101
4.2. Objeto de la prueba y tema de la prueba. Particularidades y consecuencias de esta distinción en el Derecho Tributario.....	103

4.3. Determinación del objeto de la prueba en el Derecho Tributario. Medida y suficiencia de la prueba.	107
5. REFLEXIONES PROBATORIAS EN TORNO A LA INICIATIVA EN EL APORTE DE LAS PRUEBAS. EL CONFLICTIVO ASUNTO DEL ONUS PROBANDI O CARGA DE LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO.	112
5.1. Cuestiones generales sobre la carga de la prueba. Su situación en nuestro Derecho Común y la aplicación de sus razonamientos al Derecho Tributario.	112
5.2. La situación de la carga de la prueba en el Derecho Tributario chileno. La “postura tradicional” sobre la materia.	116
5.3. Nuevas orientaciones y perspectivas sobre la carga de la prueba en el Derecho Tributario.	125
5.4. Un fallo esperanzador en la materia: no basta al SII con imputar, debe probar sus aseveraciones. La “postura que viene”	131
5.5. Dos temas vinculados a la carga de la prueba en el Derecho Tributario: la presunción de legitimidad de los actos administrativos y las presunciones legales.	135
6. REFLEXIONES PROBATORIAS EN RELACIÓN A LA VALORACIÓN DE LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO.	138
6.1. Algunas cuestiones fundamentales.	138
6.2. Clasificaciones de la valoración de la prueba. Una breve referencia a la situación existente en nuestro Derecho Común.	140
6.3. Principios que orientan la valoración judicial.	145
6.4. La valoración de la prueba en el Derecho Tributario. Su situación en nuestro ordenamiento jurídico.	149
CONCLUSIONES.	165
BIBLIOGRAFÍA.	169



ABREVIATURAS

art., arts.	artículo, artículos
CC.	Código Civil
CT.	Código Tributario
CP.	Código Penal
CPC.	Código de Procedimiento Civil
COT.	Código Orgánico de Tribunales
C. Pol., CPR.	Constitución Política de la República
DFL.	Decreto con Fuerza de Ley
DL.	Decreto Ley
D.O.	Diario Oficial
DS.	Decreto Supremo
TTA.	Tribunales Tributarios y Aduaneros
SII, Servicio.	Servicio de Impuesto Internos
cons.	considerando
edic.	edición
edit.	Editorial
inc. incs.	inciso, incisos
ob. cit.	obra citada
p., pp.	página, páginas
RDJ.	Revista de Derecho y Jurisprudencia
Rev.	Revista
secc.	sección
sem.	semestre
sent.	sentencia
sgts.	siguientes
T.	tomo
tít., títs.	título, títulos
trad.	traducción, traductor
v.	ver o véase
vol.	Volumen
BCN.	Biblioteca del Congreso Nacional de Chile
IVA.	Impuesto al Valor Agregado
LIR.	Ley sobre Impuesto a la Renta

INTRODUCCIÓN

Sobre el tema en estudio de esta investigación, la prueba, es posible formular dos aseveraciones que parecieren no merecer duda alguna: la una, la prueba es de las instituciones más importantes que existen en cualquier disciplina jurídica¹. La otra, la prueba es una de las fuentes de mayores complejidades y tensiones que podemos encontrar en la Ciencia Jurídica.

La situación paradójica del fenómeno probatorio es bien ilustrada por la doctrina extranjera cuando señala: «El de la prueba es uno de esos temas malditos de la Ciencia Jurídica, que participa de un extraño destino.»²

Estas aseveraciones –y el “extraño destino” que refiere la autora recién citada-, por cierto, tienen cada una sus propios sustentos. La primera, se relaciona con la importancia crucial que se le atribuye al fenómeno probatorio en el proceso que lleva a la toma de una decisión jurídica, hasta el punto de que los problemas relativos a la prueba y a la determinación de los hechos que están en la base de la decisión han sido señalados como «uno de los problemas fundamentales del proceso, de la justicia y del ordenamiento jurídico general.»³ La segunda, por su parte, dice relación con la escasa profundización que, desde el punto de vista teórico-sustantivo, se ha dado a la institución. Esto ha generado que

¹ Esta constatación, en efecto, no es extraña al Derecho Tributario. Regido, entre otros, por el principio de estricta legalidad y el de tipicidad impositiva, la figura de la prueba es de extrema relevancia en este contexto, «pues sin ella no existe fundamento para la aplicación normativa y consecuente constitución del hecho jurídico tributario y del respectivo lazo obligacional». Así, DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, *La prueba en el Derecho Tributario*, edit. ARA Editores, 1ª edic. en español, Lima, 2011, p. 17.

² RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, *La Prueba en el Derecho Tributario*, edit. Aranzadi, Navarra, 2007, p. 19.

³ TARUFFO, Michele, «Prólogo» a la obra de J. Ferrer Beltrán, *Prueba y verdad en el derecho*, edit. Marcial Pons, 2ª edic., Buenos Aires, 2005, p. 11.

todavía hoy exista una gran incertidumbre sobre los aspectos nucleares de la prueba jurídica.

Si esta incertidumbre la percibimos –aunque más atenuada- a nivel de Derecho Común o general, ya podemos imaginarnos la dimensión que adquiere cuando se analiza el fenómeno probatorio en el Derecho Tributario. La complejidad aumenta. Particularidades especiales de la obligación tributaria, vastas potestades de la autoridad administrativa en la determinación de los hechos con significación tributaria, principios y garantías fundamentales propios de esta rama del derecho, la presencia de un alto contenido técnico en sus normas y procedimientos, aunado todo ello a la posición y actitud del contribuyente frente a la exigibilidad del crédito tributario por parte del Estado-Fisco, hacen que la determinación del presupuesto de hecho tributario sea una tarea compleja de afrontar. Muchas veces desprovista de todo límite, e incluso, realizada en ausencia de parámetro.

Esta situación no debe seguir ocurriendo. Es por medio del lenguaje de las pruebas –y no otro- que podemos hablar de incidencia jurídica y establecimiento de la obligación tributaria. Su determinación al margen de él debe descartarse de plano. Por estas razones, consideramos a la teoría de la prueba uno de los puntos centrales del derecho, y, entre ellos, del Derecho Tributario. Es por medio de la prueba que se construye el hecho jurídico tributario en todos sus aspectos (conducta nuclear, tiempo y espacio), así como el sujeto que lo practicó y su medida⁴.

Ha sido en el Derecho Comparado y en la doctrina extranjera donde han surgido ciertos postulados, de reconocidos autores, en torno a la necesidad de aceptar y entender la existencia de ciertas máximas

⁴ Lo mismo puede decirse del ilícito tributario, ya que sólo mediante el empleo de los enunciados probatorios respectivos se configura el incumplimiento de la obligación tributaria, dando lugar a la relación jurídica sancionatoria. En este sentido, DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, *La prueba en...* ob. cit., p. 29.

generales orientadoras de la actividad probatoria en el Derecho Tributario. Se trata de *principios jurídicos* inspiradores de la estructura primaria de la dimensión probatoria del Derecho Tributario. Verdaderas directrices en la determinación del hecho generador de la obligación tributaria, conforme a las cuales debe edificarse una adecuada teoría sustantiva sobre la prueba en esta área del derecho.

En nuestra investigación será objetivo primordial reflexionar sobre la prueba en el Derecho Tributario bajo la óptica de estos principios generales o estructurales, y teniendo siempre como soporte basal la Teoría General del Derecho. Todo ello en la finalidad de obtener un adecuado entendimiento del fenómeno probatorio en esta rama del derecho, el que permita realizar una razonada determinación del presupuesto de hecho tributario. Es nuestra mayor aspiración que tales reflexiones signifiquen un acercamiento a una nueva forma de comprender la institución de la prueba en el Derecho Tributario.

Cabe puntualizar que, siendo nuestro estudio eminentemente sustantivo, no se abordarán las cuestiones relativas al análisis dogmático de las reglas probatorias positivas, sino únicamente en la medida que ayuden al análisis conceptual que se pretende.

Estimamos que el objeto de estudio que aquí se aborda, ya desde la perspectiva señalada y hasta la esfera jurídica que configura su ámbito de análisis, es novedoso de por sí y representa un gran desafío para nosotros. Prácticamente no existen en nuestro derecho nacional estudios conceptuales-sustantivos acabados sobre la materia. Es más, en general, el tratamiento que se ha dado a la prueba en el ámbito tributario, como bien se ha constatado⁵, constituye un ejemplo paradigmático de la confusión reinante en torno a la *prueba jurídica* y, con contadas

⁵ RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, *La Prueba en el...* ob. cit., p. 20.

excepciones, se puede calificar como uno de los grandes olvidados en el análisis de la realidad jurídico-tributaria.

La tesis se estructura en tres capítulos, dentro de los cuales se encuentran sus respectivos temas relacionados. Dichos capítulos son:

CAPÍTULO I. CUESTIONES FUNDAMENTALES SOBRE LA PRUEBA EN EL DERECHO Y LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO.

En este capítulo, una vez planteado el problema de investigación conforme a las exigencias de la Metodología y las deficiencias y vacíos notados en la revisión de la literatura, el objetivo se traslada al estudio de ciertos conceptos fundamentales de la prueba, a fin de realizar y obtener una primera aproximación, de carácter general, a las nociones básicas del fenómeno probatorio. La que resulta esencial a la hora de iniciar el estudio de la prueba en cualquier área del derecho.

En seguida, analizaremos la dimensión jurídica y los principios fundamentales del Derecho Tributario, en la finalidad de verificar la decisiva importancia que ambos tienen en el ámbito de la prueba de esta disciplina jurídica. Veremos cómo los razonamientos realizados a propósito de la prueba y la Teoría General del Derecho aparecen nítidamente vinculados con el fenómeno tributario, demostrando la influencia que existe entre ambos. Signos de una necesaria relación.

Finalmente, en este capítulo, estudiaremos algunas cuestiones esenciales sobre la prueba en el Derecho Tributario, destacando la importancia crucial que ella tiene en esta rama del derecho.

CAPÍTULO II. LOS PRINCIPIOS ESTRUCTURALES DE LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO.

En esta parte de nuestra investigación, presentaremos y analizaremos los principales principios jurídicos que orientan e inspiran la actividad probatoria en el Derecho Tributario. Primordialmente en el procedimiento administrativo de fiscalización. Son los denominados “principios estructurales de la prueba en el Derecho Tributario”.

Dicho análisis resultará esencial, toda vez que en nuestra opinión, es desde la óptica de estas máximas principiológicas que debe construirse, desde un inicio, conceptual y sustantivamente, el sistema probatorio del Derecho Tributario.

CAPÍTULO III. REFLEXIONES SOBRE LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO DESDE LA PERSPECTIVA DE SUS PRINCIPIOS ESTRUCTURALES: BASES PARA UNA NUEVA ORIENTACIÓN DE LA PRUEBA EN MATERIA TRIBUTARIA.

Por último, abordaremos el capítulo final, el que configura la parte medular de nuestra tesis.

El objetivo aquí es el general (y primordial) del estudio: realizar algunas reflexiones sobre la prueba en el Derecho Tributario teniendo en consideración las conclusiones obtenidas anteriormente a la luz del análisis de los principios probatorios estructurales y de los conceptos fundamentales sobre la prueba. Todo ello, como adelantamos, nos permitirá obtener un correcto o, a lo menos, adecuado entendimiento de la dimensión probatoria del Derecho Tributario, que redunde en una justa determinación de la obligación impositiva.

Es claro, que las reflexiones así realizadas, nos permitirán ir concluyendo, desde el mismo desarrollo de cada tema, ciertas ideas centrales, así como también destacar los principales avances y desafíos

que ha experimentado y enfrentará, respectivamente, nuestro ordenamiento jurídico tributario.



CAPÍTULO I

CUESTIONES FUNDAMENTALES SOBRE LA PRUEBA EN EL DERECHO Y LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO

1. ESTADO DEL ARTE. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.

Como señaláramos anteriormente, en la actualidad persiste gran incertidumbre en torno a los aspectos centrales de la prueba jurídica. Esta deficiencia, por cierto, también se manifiesta en el Derecho Tributario.

La falta de estudios conceptuales-sustantivos acabados sobre la institución en esta rama del derecho, salvo contadas excepciones, en su mayoría provenientes de la doctrina extranjera, se configura como una de sus principales causas⁶. Sin embargo, no es la única: Particularidades propias de la obligación tributaria; amplísimas potestades de la autoridad fiscalizadora, ejercidas muchas veces en reñida constitucionalidad de los principios y garantías fundamentales del orden jurídico tributario; normas y procedimientos altamente técnicos, que conducen al fenómeno de la «transformación de la ley»⁷, sumado todo ello a la resistencia del contribuyente frente al impuesto, conllevan a duras tensiones y graves

⁶ Tal como lo reconoce la ciencia jurídica, en relación a la prueba de la obligación tributaria: «Este es uno de los temas más discutidos en el ámbito del Derecho Tributario y de escaso desarrollo doctrinario». v. ZAVALA ORTIZ, José Luis, *Manual de Derecho Tributario*, edit. Thomson Reuters Puntotex, Santiago, 2009, p. 58; y, «El artículo 21 y la prueba de la obligación tributaria», *Memoria de prueba*, Universidad de Concepción, Concepción, 1991, del mismo autor. En la doctrina extranjera, se reconoce también el escaso tratamiento que se ha dado a la prueba, lo que conlleva a un estado de marginalidad de los hechos; «el objeto de estudio se centra en las normas, y el método seguido es puramente formal y abstracto.» BLANQUER, David, *Hechos, ficciones, pruebas y presunciones en el Derecho Administrativo «Taking facts seriously»*, edit. Tirant lo Blanch, Valencia 2006, p. 17 y 23.

⁷ La expresión fue tomada de VALDES COSTA, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Ediciones Depalma, reimpresión, Buenos Aires, 1996.

problemas en la determinación de la obligación tributaria, lo que se traduce en una ambigüedad a la hora del establecimiento del presupuesto de hecho tributario⁸.

Así, la construcción del hecho jurídico tributario resulta una tarea sumamente compleja de afrontar, muchas veces desprovista de todo límite, e incluso realizada en ausencia de parámetro. En este sentido y desde la perspectiva del procedimiento tributario y de la actividad probatoria, la ley se preocupa preferentemente de garantizar la tutela del interés público a la recaudación, limitando, de otro lado y de modo inexplicable, la tutela del contribuyente y la misma reconstrucción probatoria del hecho controvertido⁹. Existe, por ende, un excesivo celo por la recaudación impositiva, que termina muchas veces por justificar lo injustificable, al traducirse en potestades abusivas, limitadoras de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Esta situación no debe seguir ocurriendo. Ya se nos "invitaba", con gran acierto, a colaborar en la solución del problema: «Es de esperar que la ciencia del Derecho Tributario chileno sea cada vez más exigente en el análisis que se haga del ejercicio de las potestades de la Administración Tributaria, a fin de entregar elementos de juicio al nuevo juez tributario (ley 20.322)»¹⁰ Y nosotros agregamos que el esfuerzo en ese objetivo debe ser conjunto: doctrina, jurisprudencia y legislador unidos para ello.

⁸ Hay que tener presente que, por regla general, este problema se va a plantear en el seno de una controversia jurídica. Sin embargo y desde ya, no debe descartarse la aplicación de los razonamientos que vayamos obteniendo a una esfera meramente administrativa. Las exigencias, en principio, deben ser prácticamente las mismas.

⁹ En este sentido, FANTOZZI, Augusto, *Diritto Tributario*, UTET, Torino, 1991, p. 498. Citado en MASSONE PARODI, Pedro, *Tribunales y Procedimientos tributarios*, edit. LegalPublishing, Santiago, 2009, p. 8.

¹⁰ MASBERNAT MUÑOZ, Patricio, "Sentencias recientes en materia tributaria de las Cortes de Apelaciones y de la Corte Suprema: Diciembre de 2009". Disponible en SciELO

http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S071834372010000300008&lng=es&nrm=iso [Fecha de consulta: 03 de junio de 2013]. También puede verse en

Desde ya podemos ir concluyendo que el lenguaje primordial que permite hablar de incidencia jurídica y determinación de la obligación tributaria es el *lenguaje de las pruebas*. Es por medio de la prueba que se construye el hecho jurídico tributario en todos sus aspectos (conducta nuclear, tiempo y espacio), así como el sujeto que lo practicó y su medida.

Por lo mismo, la solución al problema constatado pasa principalmente por determinar, comprender y aplicar correctamente los aspectos nucleares de la prueba jurídica al ámbito tributario.

Ha sido en el Derecho Comparado y en la doctrina extranjera donde han comenzado a surgir, con más fuerza y de manera fundada, nuevas visiones/orientaciones/perspectivas sobre la prueba en el Derecho Tributario, las que buscan, en lo medular, una necesaria armonía y adecuada compatibilidad entre las máximas fundamentales del orden jurídico tributario y las amplias potestades de la Administración del Estado (garantías esenciales de los contribuyentes como límites al Poder tributario). Encontrando, ambos extremos, soluciones eficaces en circunstancias y principios jurídicos fundamentales, propios de la Teoría General del Derecho y de aquellas máximas. Principalmente, en la puesta en práctica de dichos principios. La institución de la prueba encuentra aquí la mayor de las importancias y aplicaciones.

No podemos dejar de reconocer la existencia de algunas ideas y razonamientos lúcidos y novedosos en la materia –doctrina, jurisprudencia y hasta legislación-, los cuales buscan posicionar razonablemente una nueva forma de entender la dimensión probatoria del Derecho Tributario. Proporcionando parámetros y criterios que resultan mucho más adecuados a la relación jurídico-tributaria (con acento en el carácter *jurídico* de la misma) y a una actividad de la Administración estrictamente apegada a la

legalidad, que respete los derechos fundamentales de los contribuyentes. En nuestro derecho son escasas, hay que decirlo, pero estas nuevas orientaciones tendrán gran recepción y referencia a lo largo nuestra investigación.

2. LA PRUEBA: ALGUNOS CONCEPTOS FUNDAMENTALES.

Desde ya dejaremos establecido que nuestro aporte en esta parte del estudio no será mayormente significativo. Grandes desafíos en este tópic no vamos a plantear, pues, existen ya lúcidos razonamientos de reconocidos autores que tratan el tema. De manera que nos limitaremos a profundizar los que nos parezcan más atingentes y relevantes en relación a nuestro objeto de investigación.

Fuera del ámbito jurídico, el término “prueba” tiene varias acepciones. Resulta fácil advertirlo, basta con recurrir al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, donde podrá apreciarse que se consagra más de un significado no jurídico para el vocablo “prueba”¹¹.

Ahora bien, dentro del ámbito jurídico ocurre lo mismo. También se emplea el término “prueba” con varios significados. Pueden citarse los siguientes:

a) En relación a su resultado, se entiende como la demostración de la verdad de un acto o hecho. Este es el sentido más frecuente e

¹¹ Prueba: 1. f. Acción y efecto de probar. 2. f. Razón, argumento, instrumento u otro medio con que se pretende mostrar y hacer patente la verdad o falsedad de algo. 3. f. Indicio, señal o muestra que se da de algo. 4. f. Ensayo o experimento que se hace de algo, para saber cómo resultará en su forma definitiva. 5. f. Análisis médico. 6. f. Muestra, cantidad pequeña de un alimento destinada a examinar su calidad. 7. f. Examen que se hace para demostrar o comprobar los conocimientos o aptitudes de alguien. 8. f. En algunos deportes, competición. 9. f. Muestra del grabado y de la fotografía. 10. f. Reproducción en papel de una imagen fotográfica. v. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española*, vigésima segunda edición, versión on-line, disponible en: <http://lema.rae.es/drae/?val=prueba> [Fecha de consulta: 08 de julio de 2013]

importante. «La prueba es siempre y en todo caso la piedra fundamental de la verdad»¹²;

b) Además, en general, ha sido utilizado para designar diferentes momentos de la actividad procesal o diversos aspectos de la misma. Aquí lo encontramos referido, por ejemplo: i) a los medios de prueba, destinados a lograr el establecimiento de la verdad. De este modo se habla de “prueba instrumental”, “prueba testimonial”, etc. (Este es el sentido empleado en el art. 1698 inciso 2º del CC.); ii) a la valoración de aquellos medios de prueba, de acuerdo al convencimiento que producen en el juez. De esta manera se habla de “plena prueba”, “sempierna prueba”, etc.); iii) a la carga de la prueba, que corresponde a uno de sus aspectos sustantivos más relevantes. Así, se dice: la “prueba” es del demandante o del demandado (este es el sentido que le ha dado la jurisprudencia judicial y administrativa al art. 21 del CT. Veremos que no es el correcto); iv) a la «producción de la demostración en juicio (así, se afirma: después de la “prueba” viene el fallo; v., en este sentido, el art. 318 del CPC).»¹³, y; v) al conjunto de actividades destinadas a procurar la convicción del juez.

En esencia, y como ya lo adelantábamos, el sentido del vocablo “prueba” es uno sólo, a saber: el establecimiento de la verdad de una proposición¹⁴. Michele TARUFFO ha señalado al respecto: «La idea básica (en relación a la prueba) es que un litigio surge de ciertos hechos y se basa en ellos, que tales hechos son disputados por las partes, que esa disputa tiene que ser resuelta por el tribunal y que la solución de la “controversia sobre los hechos” se alcanza cuando el tribunal establece la

¹² DEL PADRE, Fabiana, *La prueba en...* ob. cit., p. 45.

¹³ PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, *La prueba en materia sustantiva civil. Parte general*, edit. Jurídica de Chile, Santiago, 1989, p. 1.

¹⁴ Así, PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 2. Reconocemos que el punto no ha sido pacífico ni en la doctrina, ni en la jurisprudencia. Más adelante profundizaremos sobre esta discusión.

verdad sobre los hechos motivo de la disputa.»¹⁵ Por cierto, dicha verdad, debe ser establecida sobre la base de los medios de prueba, que han de ser correctamente ofrecidos, admitidos y producidos por cada parte.

La doctrina jurídica, extranjera y nacional, ha hecho un gran esfuerzo para conceptualizar y caracterizar a la prueba en el ámbito del derecho. Se han planteado diversas definiciones, ya en torno al resultado; a los medios probatorios; e incluso a otras vinculaciones. Sólo señalaremos algunas.

En relación al resultado: «Probar es hacer conocidos para el juez los hechos controvertidos y dudosos, y darle la certeza de su modo preciso de ser.»¹⁶

En relación a los medios de prueba: «Las pruebas son los diversos medios por los cuales llega la inteligencia al descubrimiento de la verdad.»¹⁷ La que quizá la mayoría de los estudiantes de Derecho tiene arraigada, por lo célebre y preguntada de la misma, es la formulada por BAUDRY-LACANTINÉRIE, para quien la prueba es «la demostración, con la ayuda de los medios autorizados por la ley, de la exactitud de un hecho, que sirve de fundamento a un derecho que se pretende.»¹⁸ (“reclama”, dicen los alumnos).

Resumiendo ambos aspectos de las definiciones anteriores, parte de la doctrina nacional propone que, no se entiende la prueba si no se efectúan estas dos proposiciones, ambas son indispensables,

¹⁵ TARUFFO, Michele, *La Prueba*, edit. Marcial Pons, trad. de Laura Manríquez y Jordi Ferrer Beltrán, Madrid, 2008, p. 15.

¹⁶ LESSONA, Carlos, *Teoría general de la prueba en el Derecho Civil*, edit. Hijos de Reus, 2ª edic., t. I, N° 2, trad. de Aguilera de Paz, Madrid, 1906, p. 43. Citado en PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 4.

¹⁷ BONNIER, Eduardo, *Tratado teórico y práctico de las pruebas en Derecho Civil y en Derecho Penal*, edit. Reus S.A., t. I, N° 1, trad. de Vicente y Caravantes, Madrid, 1928, p. 9. Citado en PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 5.

¹⁸ BAUDRY-LACANTINÉRIE, Gabriel Et Barde, *Traité théorique et pratique de Droit civil*, 3ème, edit. Libr. de la Soc. du recueil, t. XIV, Paris, 1907-1909, p. 415. Citado en PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 5.

constituyendo la primera, la afirmación o el hecho a probar y, la segunda, aquella manera o forma a través de la cual se pretende producir la prueba de la afirmación o del hecho¹⁹.

Como puede concluirse de las definiciones mencionadas, más allá de las discusiones doctrinarias que subsisten al respecto²⁰, el objeto de la prueba son los hechos o actos jurídicos, que son los presupuestos de donde surgen los derechos, para obtener su sanción jurídica, tornándolos, así, eficaces²¹. Basta con recordar el aforismo que se enseña en las cátedras de Derecho Civil: "Tener un derecho y no poder probarlo es como no tenerlo", el que deviene del antiguo adagio: "Idem est non esse aut non probari".

Como bien puntualiza Hernando DEVIS ECHANDÍA, «no obstante que teóricamente las partes tratan de demostrar sus afirmaciones contenidas tanto en la demanda como en las excepciones, en el fondo esas afirmaciones recaen sobre la existencia o inexistencia de hechos y... desde el punto de vista del juzgador, que debe fijar el presupuesto de su decisión, el objeto de la prueba lo constituyen, en todo caso, los hechos sobre los cuales recaen tales afirmaciones.»²²

Esta conclusión no varía en el Derecho Tributario, la regla se mantiene. La prueba, en general, tendrá por objeto los presupuestos de hecho generadores de la obligación tributaria. Será la determinación de

¹⁹ UGALDE PRIETO, Rodrigo, *Prueba de las Obligaciones Tributarias en el Derecho Tributario Chileno*, edit. LexisNexis, Santiago, 2004, p. V.

²⁰ Debemos reconocer la existencia de puntos de tensión en la doctrina en torno a *qué es lo que debe probarse efectivamente en el caso concreto*. Hay autores que postulan la prueba de los hechos mismos; otros, en cambio, sostienen que son las afirmaciones realizadas por cada parte las que deben ser objeto de prueba. Esta controvertida cuestión merece un análisis más detenido, el que realizaremos avanzado nuestro estudio, empero puede consultarse desde ya en PAILLAS PEÑA, Enrique, *Estudio de Derecho Probatorio*, edit. Jurídica de Chile, Santiago, 2002, p. 14.

²¹ PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 3.

²² DEVIS ECHANDÍA, Hernando, *Tratado de Derecho Procesal Civil*, edit. Temis, t. V, Bogotá, 1967, p. 224. Citado en PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 4.

dichos presupuestos lo que configurará en esencia el objeto de la prueba en esta área del derecho. Ello implica que cada parte deberá probar su afirmación, la que estará referida a tal o cual presupuesto tributario descrito en la ley. Más adelante volveremos sobre este punto.

3. LA PRUEBA: UN TEMA PROPIO DE LA TEORÍA GENERAL DEL DERECHO Y LA NECESARIA APLICACIÓN DE SUS RAZONAMIENTOS AL DERECHO TRIBUTARIO.

La prueba, en todos sus aspectos, es un tema propio de la Teoría General del Derecho. Ella no puede encasillarse en una u otra rama del derecho, pues trasciende a todo él. Ha escrito PEÑAILILLO: «la materia de la prueba pertenece a las disciplinas del Derecho Civil y del Derecho Procesal, porque en ella hay normas “de fondo” o civiles (sustantivas) y normas “de forma” o procesales (adjetivas).»²³

En efecto, y aun cuando tradicionalmente la dogmática procesalista, civilista y penalista, la ha vinculado unívocamente a la idea de proceso, hasta al punto de plantear que faltando éste no habría lugar siquiera a debatir sobre la prueba, lo cierto es que, el proceso no es el único contexto en el que surge la necesidad de establecer la verdad de circunstancias fácticas, de modo que parece imposible encerrar el problema de la prueba en el limitado espacio del procedimiento judicial²⁴. Por lo mismo, la prueba es un instrumento necesario para todo el actuar jurídico y para todo sujeto que realiza actividades en él, y bien puede estar dirigida a otros sujetos y aspectos fuera del proceso. Las pruebas no operan sólo en el proceso; no constituyen exclusivamente una institución

²³ PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 9.

²⁴ TARUFFO, Michele, «Prólogo...», ob. cit., p. 12.

procesal, ellas encuentran su fundamento en la Teoría General del Derecho.

Esta conclusión no cambia por encontrarnos situados en el ámbito del Derecho Tributario. Así, si bien se ha admitido doctrinariamente la distinción entre Derecho Tributario formal (o “sustantivo”) y Derecho Tributario procesal (o “adjetivo”)²⁵, donde el primero sería aquel cuyo objeto es la aplicación y cumplimiento de la norma jurídico tributaria, mientras que el segundo se referiría a la declaración de certeza y materialización práctica de aquella norma, lo cierto es que, el ámbito probatorio del Derecho Tributario –que también admite dicha distinción– comprende aspectos de ambas dimensiones, la material y la procesal, a tal punto que pareciere inadecuado forzar su encuadramiento en una u otra.

La razón por la cual opera esa transposición entre el derecho material y el procesal, es el hecho de que la categoría prueba trasciende al plano del derecho positivo vigente, encontrando sustento en la Teoría General del Derecho. Por tal motivo, se concluye, «la teoría de la prueba en el Derecho Tributario ha de ser edificada con base en las nociones y caracteres de la prueba en general»²⁶. Esto porque –como señalamos– los elementos teóricos acerca de la estructura y del contenido de la prueba están basados en la Teoría General del Derecho.

De manera que al estudiar la prueba en el Derecho Tributario, el interés principal debe centrarse en ella misma y en sus aspectos sustanciales en esta área del derecho, más que en la descripción y sistematización de las reglas probatorias que resultan aplicables al ámbito jurídico tributario. Lo dicho, no quiere significar que falte una construcción del concepto de prueba para el Derecho Tributario, pues éste se encuentra

²⁵ CARNELUTI, Francesco, *Estudio de Derecho Procesal*, Ediciones Jurídicas Europa-América, vol. 1, Buenos Aires, 1952, p. 261. Citado en MASSONE PARODI, Pedro, *Tribunales y procedimientos tributarios*, edit. Legal Publishing, Santiago, 2009, p. 3.

²⁶ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 244 y 358.

en los razonamientos de la Teoría General del Derecho²⁷, lo que sí falta son estudios que aborden el tema desde esa perspectiva. Este pretende ser uno de ellos.

Finalmente cabe agregar en este punto que, en nuestro derecho chileno, la tensión en torno a la naturaleza jurídica de las normas probatorias tiene efectos prácticos de gran importancia. En la jurisprudencia judicial la distinción entre normas probatorias sustantivas y procesales se considera, sobre todo en lo que dice relación con su infracción, y tiene relevantes consecuencias prácticas. Se ha señalado que existe un conjunto de normas legales probatorias calificadas de “sustantivas” (o “reguladoras de la prueba”), lo que ha traído como consecuencia que su infracción se estime fundante del recurso de casación en el fondo²⁸. Se ha dicho que las leyes reguladoras de la prueba son *“normas fundamentales impuestas por la ley a los falladores en forma ineludible, y que importan limitaciones concretas de su facultad de apreciación, dirigidas a asegurar una decisión correcta en el juzgamiento*

²⁷ Como bien señala María RODRÍGUEZ-BEREIJO, «...no hay una diferencia conceptual entre prueba civil, penal o administrativa, aunque en cada uno de estos sectores del ordenamiento rijan reglas sobre la prueba distintas y regulaciones diversas sobre la admisión y valoración de la prueba.» v. RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, *La Prueba en el...* ob. cit., p. 21.

²⁸ La doctrina jurisprudencial de la Corte Suprema instruye: *“Que, tal como ha señalado esta Corte de manera reiterada, siguiendo la formulación clásica atribuida en su origen a don Pedro Silva Fernández, ex Presidente de este tribunal, “cabe entender vulneradas las normas reguladoras de la prueba, principalmente cuando los sentenciadores invierten el onus probandi, o carga de la prueba, rechazan las pruebas que la ley admite, aceptan las que la ley rechaza, desconocen el valor probatorio de las que se produjeron en el proceso cuando la ley les asigna uno determinado de carácter obligatorio o alteran la precedencia que la ley les diere” (R.D.J., T. 97, secc. 1ª, pág. 132)”* v. Corte Suprema, sentencia de 15 de julio de 2013, en causa Rol N° 8275-2011, caratulada “Fernández Alfaro, Santiago con Fisco de Chile”. Texto completo de la sentencia en <http://www.cde.cl/web/aplicaciones/BF.nsf/0/443B42EBF20CD37E84257BF60040E94E?OpenDocument&volver=vwfrmFalJudAreDerDes> [Fecha de consulta: 16 de Junio de 2014]

(R.D.J., T. 98, secc. 1ª, pág. 15)²⁹. Sólo la vulneración de dichas particulares normas probatorias haría procedente tal remedio procesal. La violación a otros aspectos de la prueba no da lugar a la casación en el fondo. Esta situación no cambia por encontrarnos situados en el ámbito del Derecho Tributario. Así se ha resuelto³⁰. Cabe agregar eso sí, según veremos más adelante, tras la reforma de la Ley N° 20.322³¹, por lo que toca al contencioso tributario, el régimen de valoración de la prueba legal o tasada fue sustituido por uno de persuasión racional o “sana crítica”, lo que tendrá gran incidencia en la práctica jurisprudencial.

4. DIMENSIÓN JURÍDICA Y PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DEL DERECHO TRIBUTARIO. SU DECISIVA INFLUENCIA EN EL ÁMBITO DE LA PRUEBA.

Situados en la segunda mitad del siglo XIX, la exigencia de una mayor cobertura social por parte del Estado se hace generalizada, lo que la torna imperativa. Así, el Estado moderno convirtió a los tributos –y particularmente a los impuestos- en su principal fuente de ingresos para financiar el correspondiente aumento del gasto público. La idea de un

²⁹ Ídem.

³⁰ v. Corte Suprema, sentencia de 26 de mayo de 2010, en causa Rol N° 4734-2008, caratulada “Sociedad de Profesionales Histonor Ltda. contra Director Regional del SII”. Texto completo de la sentencia en www.legalpublishing3.cl [Fecha de consulta: 15 de Enero de 2014] En el caso particular, la Corte rechazó el recurso de casación en el fondo precisamente por no haberse denunciado la infracción a preceptos legales probatorios de orden sustantivo tributario (cons. Séptimo). La concepción del recurso de casación como uno de derecho estricto supone, en efecto, que la corte de casación no puede alterar los hechos tal cual han sido fijados por los tribunales del fondo, salvo, precisamente, cuando se haya infringido una regla probatoria a la que se le otorgue la calidad de “reguladora de la prueba”. El recurrente, en todo caso, deberá haber denunciado también error de derecho de los preceptos legales tributarios que establecen el tributo, concebidos como ley decisoria litis, so pena que el recurso sea desestimado.

³¹ Publicada en el D.O. el 27 de enero de 2009. Texto completo y actualizado en www.bcn.cl

Estado absolutista es abandonada. Bajo el influjo de la matriz moderna, se proclama la legitimidad de un Estado de Derecho y democrático, que respete, de modo efectivo, los derechos fundamentales, «la relación entre el fisco y los contribuyentes ya no podrá ser concebida como una relación de poder, sino como una relación jurídica.»³²

FERREIRO LAPATZA señala al efecto, «La democracia, tal y como hoy la entendemos, se ha organizado siempre desde sus textos fundacionales –la Carta Magna, la Constitución Americana o la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano –alrededor de dos principios, que resumen y concretan mejor que cualquiera otro los valores de la libertad y de la dignidad de cada individuo: el principio de legalidad penal, según el cual nadie puede ser sancionado sino en virtud de una ley emanada de la voluntad popular, y el principio de legalidad tributaria, según el cual nadie puede ser obligado a contribuir al sostenimiento del Estado sino en virtud de una ley emanada de la voluntad popular.»³³

Con lo relacionado, en un Estado Democrático de Derecho, Fisco y contribuyentes quedan sometidos al imperio del derecho, en un plano de relativa igualdad. No podemos dejar de reconocer, eso sí, que en esta concepción democrática del Poder tributario, la relación jurídica se genera y desarrolla en la esfera del Derecho Público. En esta última, el Estado-administrador actúa dotado de vastas potestades que le permiten imponerse, en muchos casos, a la voluntad de los particulares, incluso mediante la utilización de la fuerza. La potestad tiene un origen legal, no negocial. De manera que la igualdad en la relación resulta bastante

³² MONTECINOS ARAYA, Jorge, "Algunas reflexiones sobre la prueba en el Derecho Tributario", en *Clase Inaugural Año Académico 2012*, Auditorio Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Concepción. Esta *Clase*, más tarde, fue publicada en la *Revista de Derecho Universidad de Concepción*, N° 231-232, año LXXX (En-Dic), Concepción, 2012.

³³ FERREIRO LAPATZA, Juan José, Prologo a la obra de Cesar García Novoa, *La Cláusula antielusiva en la nueva LGT*, edit. Marcial Pons, Madrid, 2004, p.7.

relativa, y a veces, ambigua. No obstante aquello, en un Estado de Derecho y democrático, el Derecho Administrativo está concebido menos como un derecho de privilegio que como un medio de protección de los derechos de los administrados, es decir, «propende a un justo equilibrio entre privilegios y garantías.»³⁴

El calificativo de “jurídica” de la relación generada entre Fisco y contribuyentes, surgida en el seno de todo Estado Democrático de Derecho, respetuoso de los derechos y garantías fundamentales, por cierto, influye notablemente en la dimensión probatoria del Derecho Tributario. A través de la dimensión jurídica del fenómeno tributario, se abre paso la concreción efectiva de sus principios fundamentales. Así, los principios fundamentales del orden constitucional tributario de la estricta legalidad, de la tipicidad y de la capacidad contributiva, entre otros, exigen que la obligación de pagar tributos se instaure sólo en la medida que sea verificada la ocurrencia del hecho previsto en la hipótesis de la norma general y abstracta. Dicha verificación deberá efectuarse conforme al lenguaje de las pruebas, respetando primeramente el carácter jurídico de la relación. Resulta inconcebible, por lo tanto, considerar que un hecho haya acontecido, aunque las pruebas demuestren el contrario. Actitud de este tipo viola los preceptos magnos que orientan el sistema tributario³⁵.

³⁴ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, edit. Civitas, 10ª edic., t. II, Buenos Aires, 2007, p. 443. Incluso más allá, Juan Carlos Ferrada Bórquez, en el discurso de apertura de las Jornadas de Derecho Administrativo del año 2012, señalaba: «El Derecho Administrativo no es un arma de los poderosos contra el Estado, sino de los débiles contra el poder.»

³⁵ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 170.

5. LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO.

Las consideraciones anteriores y las realizadas a propósito de los conceptos fundamentales de la prueba, encuentran plena acogida en el Derecho Tributario. Razón primordial para esta conclusión es el hecho que la categoría prueba trasciende al derecho positivo y encuentra su sustento en la Teoría General del Derecho. Conforme a ésta es que debe reflexionarse sobre la prueba en el ámbito tributario. Otro tanto, apoya a esta reflexión, el actual carácter "jurídico" de la relación impositiva entre contribuyentes y Estado-Fisco.

El dinamismo del ordenamiento jurídico, aunado al carácter «autopoiético» del derecho, determina que la producción de los componentes del sistema jurídico tenga lugar a partir de los propios elementos que lo configuran, realizando esta actividad mediante operaciones internas.

De manera entonces que es el sistema del derecho quien establece qué hechos son jurídicos (y por tanto, producen efectos de tal naturaleza) y cuáles no (siendo jurídicamente irrelevantes). Sólo ingresan en el ordenamiento jurídico, en la calidad de pruebas, los hechos constituidos según las reglas de formación del sistema. En el Derecho Tributario, además, para que esta *positivación* sea realizada de modo apropiado, es imprescindible el perfecto encuadramiento del hecho a la previsión normativa. Este hecho, a su vez, debe ser constituido según el lenguaje de las pruebas, con la finalidad de certificar la veracidad del enunciado subsumido. Se observa la importancia capital que presenta la prueba en el ordenamiento jurídico, y más aún en el ámbito de la tributación³⁶.

En efecto, la figura de la prueba es de extrema importancia en el Derecho Tributario. No es insólito que los conflictos entre ciudadanos y

³⁶ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 231.

Administraciones Públicas nazcan de una controversia sobre la existencia o la valoración de unos hechos. En esas circunstancias la clave para solucionar la contienda está en el material fáctico. Al determinar la obligación tributaria y/o aplicar sanciones, no basta la mera observancia de las reglas procedimentales o de dictación de estos actos administrativos, la materialidad de la operación debe estar acreditada, «mediante la producción de prueba de la existencia del hecho sobre el cual se fundan las normas constituidoras de las relaciones jurídicas tributarias.»³⁷ De manera que resulta imprescindible, para configurar la incidencia jurídica y posterior surgimiento de la obligación tributaria, su establecimiento a través de la prueba.

En nuestro sistema tributario esta conclusión es plenamente aplicable. Para determinar los tributos e imponer sanciones «hay que estarse a los hechos que aparezcan en el respectivo expediente, debidamente demostrados a través de los medios de prueba señalados en las leyes tributarias y en el derecho común...»³⁸. Desde una perspectiva pragmática, para lograr una resolución favorable es de capital importancia la astucia y la habilidad retórica en la narración del relato de antecedentes de hecho, o el acierto y el rigor en la proposición y práctica de las pruebas.

³⁷ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 231.

³⁸ LEON MUÑOZ, Felipe, "La prueba en el procedimiento general de reclamaciones", *Memoria de prueba*, Universidad Católica de la Santísima Concepción, Concepción, 2010, p. 1. En esta materia, en nuestro sistema jurídico, el Derecho Común está configurado por lo señalado en el Código Civil y en el Código de Procedimiento Civil, ellos «constituyen los conjuntos normativos más completos y son de aplicación general y supletoria» -(v. PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 7 y 9)- al Derecho Tributario, en particular, por expresa disposición de lo preceptuado en los artículos 2 y 148 del CT, los cuales establecen su supletoriedad. Cabe destacar, sin embargo, que la doctrina extranjera ha cuestionado esta remisión en blanco a las normas de enjuiciamiento civil, sobre todo por lo que respecta al procedimiento administrativo. Los principios procesales sobre la aportación de los hechos al proceso, en una y otra sede, son distintos: «A diferencia de lo que sucede en la Jurisdicción Civil, en la Contenciosa-Administrativa se aplican normas imperativas (no dispositivas), que tienen en su horizonte la protección de los intereses generales.» v. BLANQUER, David, ob. cit., p. 24.

Por último, en nuestro país, se ha señalado que, en materia tributaria, la prueba procesal es cualquier elemento que sirve para dar convicción al juez tributario, ya sea al Director Regional o al juez tributario propiamente tal de la Ley N° 20.322, aportándose en la oportunidad y de acuerdo a los medios aceptados por ley, tratando de llevar certeza sobre un hecho, que dé origen al pago de tributos³⁹. La legislación tributaria, al efecto, es mucho menos formalista que la del derecho común, puesto que utiliza conceptos jurídicos indeterminados, más flexibles, como “*prueba suficiente*” –art. 21 CT-; “*acreditados fehacientemente ante el Servicio*” – art. 31 LIR-, etc. Tal tendencia es remachada por la reforma de la ley N° 20.322, puesto que, junto con establecer el sistema de apreciación de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica, estableció una amplia libertad probatoria, al aceptar “*cualquier medio apto para producir fe.*” (Art. 132 inc. 10° CT)

5.1. La importancia de la prueba en la descripción del presupuesto de hecho (motivo) tributario.

Desde la perspectiva del nacimiento de la obligación tributaria, podemos observar que su *fuerza mediata* (e imprescindible), en virtud del principio de legalidad impositiva, es la ley⁴⁰. La obligación tributaria es una obligación *ex lege*. El rol de la voluntad de los particulares es prácticamente inexistente respecto de los tributos –y particularmente de los impuestos-. Es más, para el Derecho Tributario, el acto o negocio jurídico celebrado o convenido por las partes no es más que un dato, un simple hecho.

³⁹ Así, LEON MUÑOZ, Felipe., ob. cit., p. 8.

⁴⁰ Entre nosotros, el principio de legalidad o reserva legal en materia tributaria tiene reconocimiento constitucional, principalmente en los arts. 19 N°20, 32 N°8, 60 N°14, 62 inciso 4 N° 1 de la Constitución Política de la República.

Sin embargo, y ahora en virtud del principio de tipicidad, la descripción normativa del hecho al cual el legislador le atribuye la "aptitud" de hacer surgir la obligación tributaria, debe ser detallada y precisada por él. Sólo una vez que la conducta del contribuyente se encuadra cabalmente en aquella descripción hecha por el legislador, es que surge a la vida del derecho la obligación tributaria. De manera entonces que la *fuerza inmediata* del nacimiento de la obligación tributaria es la verificación, por parte del sujeto pasivo, del presupuesto de hecho claramente descrito por la ley. Entre nosotros es conocido como "hecho gravado" o "hecho jurídico tributario"⁴¹. En el Derecho Comparado se le denomina de diversas maneras: «motivo tributario», «hecho jurídico tributario», «presupuesto de hecho tributario», etc. Aquí es donde la institución de la prueba resulta de extrema relevancia. «Un evento sólo pasa a ser hecho jurídico, susceptible de ser tomado como presupuesto (motivo) del acto administrativo de determinación o de aplicación de penalidad tributaria, si hubiera pruebas de su ocurrencia, constituidas según las reglas prescritas por el sistema del derecho.»⁴²

En efecto, cuando pensamos en la aplicación jurídica del fenómeno tributario –bajo la fórmula de la incidencia- nos viene a la mente la figura de un hecho que, subsumiéndose a la hipótesis normativa tributaria, implica el surgimiento del vínculo obligacional. En tal sentido es necesario que su enunciación –de la motivación del acto administrativo de determinación de la obligación tributaria o de aplicación de sanción- sea efectuada con fundamento en el lenguaje de las pruebas. Por esto, sostiene Paulo de Barros CARVALHO, es imprescindible que el presupuesto de hecho de la incidencia tributaria sea relatado «de manera transparente y cristalina, revestido con los medios de prueba admisibles en este sector

⁴¹ MASSONE PARODI, Pedro, *El hecho jurídico tributario*, edit. Edeval, Valparaíso, 1969.

⁴² DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 320.

del derecho, para que pueda prevalecer surtiendo los efectos de estilo, cual es la constitución del vínculo obligacional, vinculando al particular al Fisco, en términos de satisfacción del objeto prestacional.»⁴³ Dicho de otro modo: no basta con el relato del presupuesto fáctico para tener por configurada su existencia y motivación –imputar la ocurrencia del hecho gravado no es suficiente para la Autoridad administrativa-, es necesario además que su enunciación se fundamente en la prueba.

5.2. La importancia de la prueba como medio para alcanzar la verdad lógica en el ámbito de la imposición tributaria.

Como adelantábamos hace poco, uno de los temas que ha sido objeto de gran discusión por los estudiosos del derecho es el del *fin de la prueba*. En la doctrina extranjera se advierte, que la concepción de la prueba como un recurso cuyo objetivo es alcanzar la verdad de los hechos controvertidos, «puede parecer poco clara, dudosa y discutible desde algunos puntos de vista. Algunas veces surgen dudas debido a inconsistencias existentes dentro de las teorías procesales. Por ejemplo, se define la prueba como un medio para establecer la verdad de los hechos objeto del proceso civil y, al mismo tiempo, se dice que la justicia civil no le interesa para nada establecer la verdad de los hechos en litigio.»⁴⁴

En nuestro sistema jurídico, particularmente en materia judicial, sobretodo contenciosa, se ha debatido bastante acerca de la exacta finalidad que se persigue con la prueba. Así, se ha postulado que el fin preciso de ella, entre otros, sería: a) obtener el establecimiento de la verdad; b) el convencimiento del juez; c) la fijación formal de los hechos

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros, "A prova no procedimento administrativo tributário", en *Revista Dialéctica de Direito Tributário*, n. 34, p. 108.

⁴⁴ La oportuna advertencia es de Michele Taruffo. v. TARUFFO, Michele, ob. cit., p. 16.

provenientes de las afirmaciones de las partes, etc. Indudablemente, en la alternativa final que se adopte, tendrá notable influencia tanto el sistema probatorio de que se trate como la naturaleza de la controversia jurídica. En tal sentido, se ha planteado que, en materias en que existe un interés público comprometido, como es el caso del Derecho Tributario, los ordenamientos estarán orientados más bien al descubrimiento de la verdad⁴⁵.

Empero, dicha conclusión, inevitablemente nos conducirá a otra interrogante, todavía más discutida que la anterior: *¿cuál verdad?*

Nos encontramos inmersos, en quizá, una de las aristas más debatidas de la prueba. Son varias las teorías que al respecto se han formulado. No podemos analizar aquí en detalle todas ellas por razones de espacio y porque muchas de las consideraciones y argumentos involucrados son demasiado generales para ser abordados apropiadamente en una tesis dedicada sólo al tema de la prueba en el Derecho Tributario y cuyo objeto de estudio está circunscrito a ciertas reflexiones probatorias⁴⁶. No obstante, creemos que, para bien comprender esta parte del estudio, es necesario formular algunas premisas teóricas fundamentales.

Para nosotros, la verdad se crea, se construye. Ella no se descubre. De manera que no existe una verdad absoluta u «objetiva,... que pueda reclamar validez universal»⁴⁷. La verdad es siempre y en todo ámbito relativa⁴⁸.

⁴⁵ v. PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 4.

⁴⁶ Una mayor profundización del debate puede consultarse en TARUFFO, Michele, ob. cit., pp. 20-35.

⁴⁷ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 51.

⁴⁸ Y lo concluido no debe ser visto como la adhesión sesgada a un desmesurado relativismo, que conlleve a una suerte de «tragedia». Lo razonado deriva del hecho de que la verdad no se da por correspondencia «de la proposición con el objeto... El conocimiento, así como la verdad, son construcciones lingüísticas, siempre sujetas a refutación por otras proposiciones». v. DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 51.

Desde la mirada procesal, como explica TARUFFO, «La verdad de los hechos puede ser útil, pero no es una meta del proceso: se trata más bien de un subproducto o efecto colateral de un proceso cuyo objetivo es resolver la controversia entre las partes...». Ahora, desde el punto de vista de la decisión del juzgador, la verdad resulta ser «...una condición necesaria (o un objetivo instrumental) de toda decisión justa y legítima y, en consecuencia, de cualquier resolución apropiada y correcta de la controversia entre las partes.»⁴⁹

Si bien, epistemológicamente no hay diferencia sustancial entre «verdad no judicial» y «judicial», lo cierto es que, la verdad en los procesos judiciales configura una especie muy particular, por varias razones, principalmente porque: a) las partes y el juez no pueden valerse de cualquier medio posible para buscarla, ya que dicha actividad se encuentra, en gran medida, regulada por normas de formación, admisibilidad y producción de la prueba⁵⁰, y; b) en la medida que la necesidad de alcanzar una resolución final se imponga sobre la necesidad de recopilar medios de prueba adicionales, la búsqueda de la verdad debe abandonarse.

Estas especiales condiciones de la “verdad jurisdiccional” (o «judicial»), junto a otras reflexiones de corte filosófico, nos permiten sostener que lo que se busca en el proceso (cualquiera sea el ámbito, administrativo o judicial), es la *verdad lógica*, obtenida en conformidad con

Esta corriente filosófica se denomina “giro lingüístico” y, en gran medida, permite sostener, de manera fundada, que ninguna verdad, sea judicial o no, es absoluta. Por lo mismo se postula el «humilde abandono de la verdad». v. MONTERO AROCA, Juan, *La prueba en el proceso civil*, edit. Civitas, 3ª edic., Madrid, 2002, p. 92.

⁴⁹ TARUFFO, Michele, ob. cit., p. 23.

⁵⁰ Estas normas, en ningún caso, impiden la búsqueda de la verdad, ellas sólo regulan la forma de obtenerla y establecerla, abarcando áreas limitadas del dominio de la prueba y de la decisión del juzgador. Por lo demás, los principios básicos del derecho a la prueba y de la libre valoración de la prueba implican que las normas jurídicas que restringen el uso de los medios de prueba deban ser reducidas al mínimo. En este sentido v. TARUFFO, Michele, ob. cit., p. 25.

las reglas de cada sistema⁵¹. Esto se traduce en que la verdad en nombre de la cual se habla en el ámbito jurisdiccional, no es otra que aquella alcanzada mediante la construcción de hechos jurídicos, en los exactos términos prescritos por el ordenamiento jurídico respectivo⁵².

Es aquí, también, donde la institución de la prueba adquiere vital importancia, ya que sólo por medio de ella se alcanza la *verdad lógica*. En efecto, en la doctrina extranjera, se precisa que, para alcanzar la verdad jurídica, es necesario el abandono del lenguaje ordinario, imponiéndose la utilización de un procedimiento específico para la constitución del hecho jurídico⁵³. Ese especial procedimiento a que se hace referencia es *el de la prueba*.

Lo dicho es plenamente aplicable al campo del Derecho Tributario. Particularmente, en el ámbito de la imposición. Tanto en la esfera administrativa como en la propiamente judicial, lo que se alcanza es la verdad jurídicamente construida a la que denominamos como *verdad lógica*⁵⁴. El lenguaje de la prueba resulta imprescindible para alcanzar dicha *verdad*, pues, «para que el hecho jurídico tributario sea considerado como verdadero por el derecho, no se requiere certeza de que el relato corresponda fielmente al evento, sino la certeza de que el enunciado descriptivo fue elaborado de acuerdo con las reglas del sistema, se sometió a las pruebas y resistió a la refutación»⁵⁵. De manera que, sólo estando presentes las pruebas admitidas en el derecho (y en particular en

⁵¹ De manera que, en esta parte, compartimos los razonamientos de cierta doctrina extranjera, para la cual, *verdad lógica* es sinónimo de *verdad jurídica*. v. DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 57. Además, siguiendo el mismo razonamiento, la autora defiende con gran lucidez la innecesaridad del debate en torno a la *verdad material* y la *verdad formal*, postulando, con sólidos fundamentos, el sin sentido de la discusión.

⁵² DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 59.

⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, edit. Saravia, 16ª edic., São Paulo, 2004, p. 357.

⁵⁴ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 242.

⁵⁵ FERRAGUT, María Rita, *Presunções no direito tributário*, edit. Dialética, São Paulo, 2001, p. 43.

cada ordenamiento), se tendrá por ocurrido el hecho jurídico o el ilícito tributario, puesto que, «hecho jurídico es hecho jurídicamente probado»⁵⁶. Esta reflexión permite sostener que la dispensa de ciertas formalidades en los procesos administrativos, no implica, bajo ninguna circunstancia, la posibilidad de que sean presentadas pruebas o argumentos, en cualquier momento y bajo cualquier supuesto, sino todo lo contrario: es indispensable la observancia del procedimiento establecido por ley. Sólo en su virtud arribaremos a la *verdad lógica*⁵⁷.

Estas conclusiones, como muchas otras que realizaremos a lo largo de nuestra tesis, encuentran su fundamento en exigencias principiológicas y constitucionales. En efecto, de cara a los principios de estricta legalidad y de la tipicidad en materia tributaria, entre otros, se requiere que la relación jurídico-tributaria sea desencadenada sólo si son efectivamente acreditados los hechos expresamente descritos en la ley, razón por la cual resulta *condicio sine qua non* que la construcción de los mismos –así como

⁵⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz, *Decadênciae prescrição no direito tributario*, p. 43. Citado en DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 321. En el Derecho Comparado, específicamente en el Derecho Tributario brasileño, consiente de la importancia de la prueba como medio para alcanzar la *verdad lógica*, así como de su imprescindibilidad en la construcción y fundamentación del hecho jurídico tributario, el legislador federal, consagró expresamente, en el art. 9º, *caput*, del Decreto n. 70.235/72, la necesidad de prueba en el acto de emisión de la exigencia fiscal: “La exigencia de crédito tributario, la rectificación de perjuicio fiscal y la aplicación de penalidad aislada serán formalizadas en auto de infracción o notificación de determinación... los cuales deberán estar instruidos con todos los términos, testimonios, informes, y demás elementos de prueba indispensables para la comprobación del ilícito”.

⁵⁷ Esta verdad se opone, en cierta medida, al criterio de la “verdad material”, bastante utilizado en el ámbito tributario, el que ha sido fuertemente contestado desde hace algún tiempo por un amplio sector de la doctrina, especialmente la alemana. Se sostiene que en el Derecho Tributario, contrariamente a lo que acontece en el Derecho Penal, no es necesaria la formación de un juicio absoluto de certeza sobre el presupuesto de hecho tributario, ya que en él bastaría la credibilidad (*Glaubhaftmachung*) o verosimilitud (*Wahrscheinlichkeit*) de dicho presupuesto. En tal sentido, se propone que tan sólo podría hablarse, como mucho, de un principio de la «mayor verosimilitud» o de un principio de la «verdad material aproximada», en función de la perspectiva desde la que se afrontase el fenómeno. Así, por todos, v. HENSEL, A., *Diritto Tributario*, (trad. ital de Dino Jarach) edit. Giuffré, Milano, 1956. Citado en RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 205.

la de los actos administrativos- sea basada en pruebas. Es por medio de ellas que se certifica la ocurrencia del hecho gravado y su cabal encuadramiento en los rasgos tipificadores señalados por el legislador, lo que permite tener por establecida la subsunción del hecho a la norma y de implicación entre antecedente y consecuente, operaciones lógicas que caracterizan el fenómeno de la incidencia normativa⁵⁸.



⁵⁸ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 63. Al preguntarse por las consecuencias jurídicas que se derivan de la falta de prueba del hecho jurídico tributario (en el acto de determinación o de aplicación de penalidad) se ha postulado que dicha ausencia constituiría un vicio que afecta la eficacia del acto administrativo tributario, el cual deja de producir los efectos jurídicos conferidos por el legislador. Así, «...el referido acto estará viciado en la *motivación*, uno de los elementos intrínsecos del acto administrativo». Ídem., p. 322. Debe reconocerse eso sí, que el punto no ha estado exento de discusión. El efecto jurídico preciso no está del todo resuelto. Se agudiza el problema aún más si se tiene en mente la posibilidad, en el Derecho Administrativo en general, de la convalidación del acto viciado (para cierto sector).

CAPÍTULO II

LOS PRINCIPIOS ESTRUCTURALES DE LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO

1. CONSIDERACIONES INICIALES. EL RESPETO A LOS DERECHOS Y GARANTÍAS FUNDAMENTALES DE LOS CONTRIBUYENTES.

Ya hemos señalado que la determinación de la obligación tributaria, y más precisamente de los presupuestos de hecho que la configuran, es una tarea difícil de afrontar. De hecho, en nuestro medio, percibimos falencias a su respecto, e incluso, en varias situaciones, se presenta en reñida constitucionalidad, ya que la Administración, en no pocas veces, extralimita las potestades concedidas por el legislador. Esta situación – también señalamos- no debe seguir ocurriendo.

Como punto de partida en la solución al problema de investigación constatado, aparece la necesidad primordial de determinar, comprender y aplicar correctamente los aspectos nucleares de la prueba jurídica al ámbito tributario. *¿Por qué?* Pues, porque es sólo por medio del lenguaje de la prueba que podemos construir el hecho jurídico tributario en todos sus aspectos, así como también determinar el sujeto que lo realizó y su medida. De ahí entonces la importancia capital de la prueba en esta rama del derecho, especialmente en la determinación del presupuesto fáctico tributario.

En tal sentido, principalmente en la doctrina extranjera y en el Derecho Comparado, recientemente han comenzado a surgir postulados de reconocidos autores, en torno a la necesidad de reevaluar la dimensión probatoria en el ámbito tributario, profundizando su análisis desde una óptica conceptual-sustantiva.

Estas nuevas orientaciones y perspectivas sobre la prueba en el Derecho Tributario van más allá del mero análisis normativo y exigen una revisión que trasciende al ámbito del Derecho Común, demandando su concordancia con derechos y garantías fundamentales de los contribuyentes y principios estructurales de la prueba. Ambos: aspectos esenciales de la prueba jurídica en el ámbito tributario. Si bien nuestro objeto de estudio se refiere primordialmente a los últimos, no podemos dejar de realizar ciertos razonamientos básicos en relación a los derechos y garantías fundamentales del orden jurídico/constitucional tributario. Más, si son a la vez, sustrato y fundamento de los principios estructurales de la prueba en este ámbito del derecho.

La fuerza expansiva con que los derechos fundamentales y las libertades públicas han irrumpido en todos los ámbitos del ordenamiento jurídico, incluye, desde luego, el ámbito tributario, donde se han convertido en pieza fundamental para limitar el ejercicio del *Poder tributario* y garantizar los derechos de los contribuyentes⁵⁹. Su fortalecimiento en los modernos sistemas tributarios, propios del Derecho Tributario contemporáneo (“de masas”), determina una doble consecuencia: por un lado, conduce a la necesidad de reflexionar sobre sus límites constitucionales y, en particular, acerca «de los derechos fundamentales y libertades públicas que garantizan una esfera de libertad frente a las injerencias del poder público»⁶⁰, y, por el otro lado, explica el

⁵⁹ v. RODRÍGUEZ BEREIJO, A., en el Prólogo a la obra de ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, edit. Civitas, Madrid, 1992, p. 14. Este poder, también conocido como “potestad tributaria del Estado”, se refiere a la «facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.» Así, GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, edit. Depalma, vol. I, Buenos Aires, 1965, pp. 266-267.

⁶⁰ RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 171.

ascendente protagonismo que han alcanzado estos derechos y garantías fundamentales en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario⁶¹.

Hoy en día, en virtud del proceso de *constitucionalización* por el que ha pasado nuestro sistema jurídico (del cual el ordenamiento tributario es parte), no hay duda de la existencia y consagración de la garantía fundamental del derecho a la prueba⁶². A nivel constitucional ella es consecuencia del derecho a la defensa (art. 19 N° 3 C. Pol.) Además, forma parte de un aspecto consustancial del debido proceso (consagrado en la misma norma), sin el cual éste no se entiende⁶³. Incluso, por lo que toca al procedimiento tributario, ha sido el propio legislador quien, cumpliendo el mandato prescrito por el texto constitucional, ha incorporado un catálogo de derechos del contribuyente en el nuevo artículo 8 bis del Código Tributario, agregado por la Ley N° 20.420 (D.O. 19 de febrero de 2010), a la luz del cual, el derecho a la audiencia y a la

⁶¹ Entre nosotros puede consultarse un estudio relativamente reciente que analiza, con gran lucidez y de manera crítica, la construcción dogmática que la doctrina tributarista chilena ha realizado en relación a los derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes, postulando, finalmente, su revisión a la luz de los avances del constitucionalismo nacional y comparado. La investigación es de MASBERNAT MUNOZ, Patricio, "Garantías constitucionales del contribuyente: crítica al enfoque de la doctrina nacional" en *Ius et Praxis*, vol. 8, n.2, Talca, 2002, pp. 299-357. Disponible en

http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S071800122002000200010#6 [Fecha de consulta: 16 de Enero de 2013]

⁶² Este derecho, como enseña MONTERO AROCA, presupone: a) proponer prueba; b) la admisión de los medios de prueba propuestos; c) la práctica de los medios de prueba admitidos; d) la intervención efectiva en la práctica de todos los medios de prueba; e) la motivación de todas las decisiones sobre la admisibilidad de medios de prueba; y, f) la valoración de todos los medios de prueba practicados. v. MONTERO AROCA, Juan, ob. cit., p. 110.

⁶³ Por lo demás, ambos derechos fundamentales (a la prueba y a la defensa), se encuentran reconocidos por tratados internacionales sobre Derechos Humanos, ratificados y vigentes en Chile conforme a lo dispuesto en el art. 5 inc. 2° de la C. Pol., los que son fuentes formales del Derecho Tributario. Mayores detalles v. UGALDE PRIETO, Rodrigo, ob. cit., p. VI.

prueba, en esta etapa de la controversia tributaria, no es cuestión que merezca dudas⁶⁴.

Las conclusiones anteriores han encontrado acogida en algunos fallos recientes de nuestros tribunales superiores de justicia, precisamente en esa dimensión del asunto tributario (procedimiento administrativo). En efecto, esta jurisprudencia judicial estima que la posibilidad de presentar prueba esencial para desvirtuar los hechos imputados por el SII, constituye un mecanismo indispensable para construir la defensa del contribuyente⁶⁵. Así lo deja establecido la sentencia en su considerando *"Séptimo: Que el concepto indicado en la reflexión precedente, no es un principio que actúe por sí solo para garantizar un proceso debido, por el contrario, conlleva la utilización y aplicación de una serie de derechos que le entregan al individuo las bases legales para tener un juicio justo, entre los cuales se pueden mencionar -y el pertinente para el caso sub-lite- el derecho a la defensa;..."*

Por lo mismo, consustancialmente, el derecho a la defensa, del cual se desgaja el derecho a la prueba, forma parte del debido proceso, derecho fundamental de toda persona que garantiza la realización de una investigación y un procedimiento justo y racional, consagrado en la propia Constitución Política de la República. Señala el fallo en su Considerando *"Octavo: Que por consiguiente, la falta al debido proceso, por disminución del derecho de defensa del contribuyente, como ha ocurrido en la especie,*

⁶⁴ Es de igual parecer el profesor Jorge Montecinos. v. MONTECINOS ARAYA, Jorge, ob. cit. La doctrina extranjera, en general, muestra gran consenso sobre la plena vigencia del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y, en especial, del derecho a la prueba en los procedimientos tributarios. En este sentido, por todos, v. TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, "El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios", en *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, abril-junio 1994, p. 279.

⁶⁵ v. Corte de Apelaciones de San Miguel, sentencia de 21 de enero de 2010, en causa Rol N° 1030-2009, caratulada "Abu-Eid Ayub, Nader con SII". Citada en MASBERNAT MUÑOZ, Patricio, ob. cit. Texto completo de la sentencia en www.poderjudicial.cl [Fecha de consulta: 13 de Junio de 2013]

importa que el procedimiento en el cual se dictó la sentencia que se revisa en esta instancia, carezca de valor jurídico, lo que puede ser declarado en cualquier momento por el tribunal competente,..."

Para la jurisprudencia judicial, el derecho a defensa *"...se traduce en acceder a un juicio contradictorio en el que las partes puedan hacer valer - en condiciones de igualdad- sus derechos e intereses legítimos, es decir, implica que en todo proceso judicial debe respetarse la facultad de defensa de todas las partes contendientes, aun cuando uno de los intervinientes procesales no tenga los medios para ejercer ese derecho."*

Como puede verse, el derecho a defensa dice directa relación con dos aspectos principiológicos esenciales del proceso: a) la tutela judicial efectiva⁶⁶, y; b) el derecho a la prueba, entendido en su sentido de igualdad, dentro del debido proceso. Una de las manifestaciones fundamentales de dicho derecho, es la garantía que tiene todo justiciable de utilizar libremente los medios de prueba que se considere oportunos. Frente a ella, la *cuestionabilidad constitucional* de las limitaciones probatorias establecidas por ley, aparece cada vez más potente. El debate entonces se centrará en determinar la medida exacta e idónea en que tales injerencias normativas en la libre admisión y apreciación de la prueba resultan compatibles con las exigencias de justicia imperantes en un determinado ordenamiento jurídico.

⁶⁶ También conocida como "garantía de protección jurisdiccional". Implica la existencia de mecanismos de tutela y protección frente a la violación de las garantías constitucionales en las que pueda incurrir la autoridad. En su virtud, el contribuyente tiene el derecho a que las diferentes controversias que puede mantener con el Fisco sean resueltas siempre por un *tribunal* idóneo e independiente –se relaciona con el principio de legalidad del tribunal, que se traduce en el derecho al tribunal natural, órgano jurisdiccional predeterminado por la ley independiente e imparcial- y a través de un *procedimiento* racional y justo. En este sentido, FIGUEROA VALDÉS, Juan Eduardo, *Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución Política de 1980*, edit. Jurídica de Chile, Santiago, 1985, p. 264. Para otros, simplemente, implica la posibilidad de acceder a un proceso jurisdiccional con todas las garantías inherentes al mismo.

2. UNA PREVIA Y NECESARIA DISTINCIÓN: PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y PROCESO TRIBUTARIO.

Debe tenerse presente desde el inicio y para bien comprender esta parte del estudio, la distinción fundamental entre *procedimiento administrativo* (o de fiscalización tributaria) y *proceso tributario* propiamente tal (también conocido como "contencioso tributario"). Uno y otro no son lo mismo, y así lo ha confirmado la doctrina extranjera: «No se puede confundir, sin embargo, *proceso* con *procedimiento administrativo tributario*. Éste tiene por finalidad preparar el acto de determinación, mediante el cual se formaliza la pretensión tributaria. Aquel, por su parte, surge después de ser realizado el acto de determinación, en caso sea impugnado por el contribuyente.»⁶⁷

De manera entonces que, en el Derecho Tributario en general – incluido el nuestro como veremos-, podemos observar dos fases procesales distintas que conllevan a la positivización del mismo en norma individual y concreta. La primera es la del *procedimiento administrativo tributario*, marcadamente fiscalizadorio y de verificación, cuya finalidad es la preparación del acto constitutivo de la obligación tributaria ("liquidación" o "giro" en nuestro caso) y/o de la sanción por incumplimiento de ella o de deberes instrumentales. La figura del *proceso o contencioso tributario*, por su parte, sólo aparece en un momento posterior al nacimiento del crédito tributario, mediante la oposición o reclamación del contribuyente a la pretensión del Fisco, de manera que esta última fase bien puede no llegar a existir.

Esta distinción generará consecuencias principiológicas en cada una de las fases procesales, ya que ella deviene de las peculiaridades de la reglamentación de cada una y de sus postulados primarios (y no de la

⁶⁷ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 306.

especie de verdad pretendida que, como señaláramos, es una sola)⁶⁸. Luego, los principios probatorios estructurales aplicables al contencioso tributario no se confunden con aquellos propios del procedimiento administrativo. «Lo que se diferencia en el procedimiento de ambos es el régimen jurídico, los principios que los orientan: el principio dispositivo en el primero; el inquisitivo en el segundo.»⁶⁹ Sin embargo, en nuestra opinión, existen algunas coincidencias, por lo que, valga desde ya nuestra prevención. Profundizaremos sobre ellas avanzado este Capítulo.

Por último, esta distinción es plenamente aplicable en nuestro sistema tributario. Con la dictación de la Ley N° 20.322 (D.O. 27 de enero de 2009)⁷⁰ que creó los Tribunales Tributarios y Aduaneros y reconoció la calidad de *parte* del SII en el contencioso tributario, entregándole el conocimiento de éste a un “verdadero” juez⁷¹, se hace indispensable

⁶⁸ El asunto fue tratado ya en el punto 5.2. del Capítulo anterior.

⁶⁹ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 245.

⁷⁰ Y aún antes de la vigencia de esta ley, la jurisprudencia judicial ya reconocía la distinción: v. sentencia de 28 de noviembre de 2010, en causa Rol N° 3200-2008, caratulada “Importadora y Comercial Rocky Ltda. con Servicio de Impuestos Internos”. Texto completo de la sentencia en www.legalpublishing3.cl [Fecha de consulta: 15 de Enero de 2014] Así mismo lo hacía la doctrina tributarista, la que en forma unánime criticaba la atribución de funciones jurisdiccionales conferidas al Director Regional del SII, y aún más, la facultad que tenía éste de delegarla en otros funcionarios del Servicio: v. MASBERNAT MUNOZ, Patricio, “Garantías constitucionales del contribuyente...” ob. cit. Esta persistente y sólida crítica de la ciencia jurídica nacional determinó en gran medida la derogación del art. 116 del CT., de oficio por parte del Tribunal Constitucional: v. sentencia de 23 de marzo de 2007, en causa Rol N° 681-2006. Texto completo de la sentencia en <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2007/codigo/jj2304.htm> [Fecha de consulta: 17 de Enero de 2014] así como también en www.legalpublishing3.cl

⁷¹ En nuestra jurisprudencia judicial aún sigue abierto un debate que pervive hasta nuestros días, pese a la promulgación de la ley señalada, en relación con el carácter jurisdiccional o administrativo del funcionario público que resolvía (y todavía lo hace en algunas causas) el reclamo tributario antes de dicha normativa. En efecto, persiste una posición un tanto ideológica respecto del contenido de la función judicial (potestad de resolver conflictos), la que, si bien tiene aristas razonables, esconde tras de sí aspectos esenciales de la realidad práctica, de la propia “naturaleza de las cosas”. Considerar juez al Director del SII (o que el SII no constituye *parte*) ha terminado justificando lo injustificable, y otorgándole cualidades que no tiene a un procedimiento en que una de las partes lo resuelve, y a un decisor que carece de

separar el *procedimiento administrativo* de fiscalización del *proceso tributario* propiamente tal. Dicho enfoque, así mismo, incidirá necesaria y notablemente en el análisis de los principios probatorios estructurales que rigen en cada una de las dimensiones. Más adelante, en nuestras reflexiones probatorias, lo veremos.

3. LOS PRINCIPIOS ESTRUCTURALES DE LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO. CONCEPTUALIZACIÓN Y FUNDAMENTO. SU PLENA VIGENCIA EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO.

El desarrollo de la mayoría de estos principios comienza, de manera incipiente, en el Derecho Comparado y en la doctrina extranjera⁷². Surgen primordialmente vinculados al procedimiento administrativo de fiscalización tributaria y a la formación y producción de la prueba, donde orientan y determinan todo el fenómeno probatorio. Sin embargo, en nuestra opinión, es necesario ser precavidos a este respecto, ya que, como veremos, en varios de estos principios su aplicación no quedará en ningún caso circunscrita a dicha etapa, por ser generales y estructurales. Su observancia e incidencia, por ende, se manifestará en todo el proceso probatorio (cualquiera sea la etapa procesal-tributaria en la que nos encontremos).

Los principios –en general- no son más que normas jurídicas cargadas de fuerte connotación axiológica⁷³. De manera que, resulta erróneo sostener que ellos existen separados de las reglas positivas, en su

imparcialidad e independencia (que desde la racionalidad jurídica no puede ser considerado juez). En dichas circunstancias, no existe tutela de Derechos, ni imperio de Derecho, ni Estado de Derecho. En este sentido, v. MASBERNAT MUÑOZ, Patricio, ob. cit.

⁷² Así, puede consultarse en la doctrina española, por todos, en RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, *La Prueba en el...* ob. cit. Lo mismo puede hacerse, ahora por lo que toca a la doctrina brasileña, en DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit.

⁷³ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 245.

contra o yuxtaponiéndose a las mismas. Ambos conviven en perfecta sintonía dentro de un sistema jurídico. Por lo mismo, no pueden pensarse disociados, pues, además, dichos principios orientan la actividad del legislador, del juez y del aplicador del derecho en general.

Los principios estructurales de la prueba en el Derecho Tributario no son más que manifestaciones concretas de las máximas fundamentales del orden jurídico tributario, así como de los derechos y garantías esenciales de los contribuyentes. A propósito del principio de investigación de oficio que ha de orientar toda la actuación de la Administración tributaria en lo relativo a la prueba y cuyo estudio profundizaremos más adelante, se ha señalado que, su «fundamento último...» no puede ser sino consecuencia del principio de legalidad de la imposición propio de un Estado de Derecho.»⁷⁴

Por lo tanto, la adecuada vigencia y aplicación de estos principios en nuestro Derecho Tributario no es una cuestión que merezca dudas. Nadie podría entrar a discutir, a la luz de lo dispuesto en nuestra Carta Fundamental, la plena consagración del principio de legalidad (entre otros) en nuestro sistema tributario. Más aún, si se tiene presente lo señalado por el Director Nacional del SII durante la tramitación legislativa de la Ley N° 20.322, que introdujo sendas modificaciones al procedimiento tributario, a saber: *“En relación a los procedimientos de reclamaciones, se mantienen los que actualmente establece el Código Tributario, pero se les introducen ciertas modificaciones que tienen por finalidad asegurar el efectivo cumplimiento de principios procesales esenciales, a saber,*

⁷⁴ RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., pp. 97-98. La autora, además, cita en idéntica conclusión abundante doctrina.

bilateralidad, igualdad procesal, contradictoriedad, concentración, economía procesal y publicidad."⁷⁵

Sumado a lo anterior, en dichos principios se encuentran plasmados ciertos razonamientos esenciales, propios de la Teoría General del Derecho, que también los fundamentan. Al igual que la prueba, los principios trascienden al plano del derecho positivo vigente, lo que no quiere decir que no formen parte de él, sino que ellos se irradian por todo el ordenamiento jurídico. Algunos de estos principios presentan importantes desdoblamientos relativos a la producción probatoria en el ámbito administrativo-tributario, así como también en la etapa del contencioso.

El objetivo en esta parte de la tesis es realizar un estudio preliminar de los principales principios estructurales de la prueba en el Derecho Tributario, primordialmente, de aquellos que orientan su formación y producción. Junto con ello, queremos también proponer, para nuestro sistema tributario, algunas conclusiones que vayamos obteniendo en el desarrollo de este acápite.

3.1. Principio del debido proceso legal. La observancia y el respeto a un procedimiento y una investigación racionales y justos.

Uno de los principios estructurales de la prueba en el Derecho Tributario es el *debido proceso legal*. En base a él se impone la observancia al procedimiento prescrito por ley, así como a otros principios que provienen del mismo (los veremos en el punto siguiente). De otro

⁷⁵ BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, *Historia de la Ley N° 20.322 Fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera*. Disponible en <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=286151&buscar=20322> [Fecha de consulta: 17 de Enero de 2013]

lado, este principio forma parte irrenunciable e irredargüible de un Estado Democrático de Derecho.

La expresión “debido proceso legal” se refiere al conjunto de garantías procesales que el legislador debe asegurar a las partes, legitimando así al propio proceso.

Hoy en día su contenido es bastante amplio, y en ningún caso queda agotado en el mero cumplimiento de la forma procedimental. En la actualidad el referido principio comprende las garantías de: «i) el derecho de ser oído y ii) el derecho de ofrecer y producir prueba.»⁷⁶ De aquí proviene «el derecho a la amplia instrucción probatoria, asegurando la utilización de todos los medios de prueba pertinentes a la controversia administrativa, siempre que sean lícitamente producidos.»⁷⁷

Sin embargo, el principio del *debido proceso legal*, del cual el derecho a la prueba figura como una consecuencia necesaria, implica que ella sea construida con base a plazos, regida por formas específicas, fases y preclusiones, constituyendo legítima delimitación a la enunciación probatoria. Hablar de derecho a la prueba, por lo tanto, es hablar de derecho a la prueba legítima, a ser realizado según los procedimientos reglamentados por la ley. Por lo mismo, «se justifica..., la posibilidad de limitación del instante para la presentación de prueba, aunque se trate de un proceso administrativo.»⁷⁸

Otro de los pilares esenciales sobre los cuales se edifica este principio es el de la imparcialidad e independencia del juzgador. Lo que se traduce en la necesaria existencia de un tercero imparcial, imparcial e independiente que resuelva la controversia jurídica. Este tercero debe ser

⁷⁶ GORDILLO, Agustín, “La garantía de defensa como principio de eficacia en el procedimiento administrativo”, en *Revista de Direito Público*, nº 10, pp. 16-24. Citado en DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 249.

⁷⁷ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 250.

⁷⁸ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 226.

distinto a las partes que intervienen en el pleito. Juzgador y partes no pueden identificarse, ni siquiera representarse. Sólo cuando se cumpla esta máxima estaremos en presencia de un proceso que respete este principio estructural o, dicho de otro modo, sólo en este supuesto nos encontraremos frente a un “verdadero proceso legal”. La existencia del binomio “juez y parte” no es tolerada por este principio jurídico⁷⁹.

En nuestro sistema jurídico, como hemos visto anteriormente, el reconocimiento y aplicación de un *debido proceso legal*, tanto al procedimiento tributario cuanto al proceso propiamente tal, no admite dudas: “*Toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado*”, señala la Constitución Política de la República en su art. 19 N° 3° inc. 5°. Es más, a reglón seguido, el constituyente mandata al legislador “*establecer siempre las garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos.*” En esta conclusión coinciden doctrina y jurisprudencia como tuvimos oportunidad de ver en el punto 1.- de este Capítulo.

Por lo demás, el referido precepto constitucional consagra un principio de aplicación general, cuya observancia es necesaria en todos los procesos, inclusive en los administrativos tributarios. Siguiendo este razonamiento se ha concluido que, el principio del *debido proceso legal*, «Representa una forma de conciliar el interés público con el derecho de los administrados», ya que su observancia constituye «la seguridad jurídica

⁷⁹ Precisamente fue ésta una de las principales falencias que presentaba nuestro antiguo procedimiento de fiscalización tributaria, y que fuera arduamente criticada por la generalidad de los operadores del derecho así como por la doctrina autorizada. Por todos, v. EMILFORK SOTO, Elizabeth, “Clase Inaugural: La justicia tributaria”, en *Revista de Derecho Universidad de Concepción*, N° 199, año LXIV (En-Jun, 1996), Concepción. En efecto, antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322, era el Director Regional del SII quien actuaba como “juez tributario” en dicho procedimiento general de reclamación. Esta nefasta situación fue corregida por la ley citada mediante la creación de los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros, perfeccionando así nuestra Justicia Tributaria.

para los que dependen de la Administración a través del control de las formas que la ley determinará para que los actos gubernamentales se legitimen en la legalidad.»⁸⁰

En nuestro ordenamiento tributario, el principio del debido proceso y el de juridicidad –consagrado este último en los artículos 6 y 7 de la CPR-, tienen reconocimiento por el propio legislador del ramo. En efecto, el art. 63 del CT le encomienda la tarea de fiscalizar al Servicio haciendo uso de “*todos los medios legales*”; a su vez, el art. 97 N° 6 del mismo Código, sanciona como infracción tributaria la obstrucción a la labor fiscalizadora del Servicio “*ejercida en conformidad a la ley*”.

3.1.1. “Subprincipios” del debido proceso legal: imprescindibles complementos.

El principio del *debido proceso legal* reconoce la existencia de ciertos complementos que le son consustanciales, a tal punto que le dan forma y sustentabilidad. Bien pueden ser entendidos como “subprincipios”, “principios corolario” o “garantías” del *debido proceso legal*, ya que, o provienen de él, o en él encuentran su fundamento.

Son consustanciales al debido proceso, el principio de la amplia defensa, del contradictorio y el de la publicidad, sin los cuales aquel quedaría en una nula o, a lo menos, limitada aplicación, lo que condicionaría en gran medida su eficacia. No se concibe el principio del *debido proceso legal* sin estos complementos.

a) *Principio de la amplia defensa*: Consiste, en lo fundamental, en el «derecho a la adecuada resistencia a las pretensiones contrarias.»⁸¹

⁸⁰ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit. p. 249. En esta aseveración la autora cita a FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira, *A prova administrativa*, Saravia, São Paulo, 1973, p. 40.

Una de sus implicaciones más concretas es la libertad de prueba, «en virtud de la cual los medios de prueba no son limitados ni enumerados taxativamente en la ley, pudiendo la parte utilizar cualquier elemento de convicción que entienda pertinente, siempre que sea obtenido lícitamente.»⁸²

No puede faltar en ningún *debido proceso legal*, por lo mismo no puede dejar de existir en el procedimiento administrativo de fiscalización. «Proceso administrativo sin oportunidad de amplia defensa es nulo.»⁸³

b) *Principio del contradictorio*: También denominado “principio de bilateralidad de la audiencia” o “de la contradictoriedad”. Consiste en el mandamiento de que nadie puede ser juzgado sin que previamente sea oído. Está íntimamente relacionado con el principio anterior, pues, en su virtud, la parte queda facultada para rebatir fundadamente los cargos en su contra y a presentar toda la prueba que sea necesaria a tal fin, y ello apenas conozca de los hechos desfavorables que se le han dirigido.

Para un importante sector de la doctrina nacional⁸⁴, de diversas reglas para la presentación de pruebas en la legislación chilena –de la cual forma parte indudable el Derecho Tributario–, se desprende claramente que la regla muy general es que para que las pruebas puedan producir efectos han de ser controvertidas. «De modo que la contradicción (o contradictoriedad) tiene la categoría de principio, uno de los que estructuran el Derecho probatorio chileno (como parece ser una norma universal)»

c) *Principio de la publicidad*: Por este principio se postula que «todos los actos procesales deben ser susceptibles de conocimiento

⁸¹ CINTRA Antônio Carlos de Araújo / GRINOVER, Ada / DINAMARCO, Cândido Rangel, *Teoria geral do processo*, Malheiros, 20^a edic., São Paulo, 2004, p. 84. Citado en DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 251.

⁸² DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 251.

⁸³ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 251.

⁸⁴ Por todos, v. PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 36.

general, inclusive las pruebas producidas en documentos procesales, salvo los procesos que se desarrollan en secreto.»⁸⁵

El principio de la publicidad, componente necesario del *debido proceso legal*, se estructura como una forma de viabilizar una de sus garantías, a saber, el derecho a ser oído. Así mismo, constituye una importante herramienta para el individuo frente al ejercicio de la jurisdicción, desde que le asegura el conocimiento de los actos procesales, constituyendo, a la vez, uno de los más seguros instrumentos de control de la actividad jurisdiccional por parte de la sociedad. Por lo mismo, al decir de Jeremías BENTHAM, la publicidad representa “la más eficaz salvaguarda de las decisiones judiciales”.

Nuestro Tribunal Constitucional, conociendo de un requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad del artículo 163, letra e), inciso primero del CT, en una causa sobre delitos tributarios y el valor de los informes de los fiscalizadores del SII en el proceso penal tributario anterior a la Reforma Procesal Penal, como informes de peritos por el sólo ministerio de la ley, se pronunció sobre la vigencia y observancia de estos “subprincipios” del debido proceso legal, en los siguientes términos: “*Que el texto constitucional, a propósito del derecho esencial a un debido proceso, formula diversos principios que son coherentes con el desarrollo de aquél y complementarios, como la interdicción de la indefensión, la seguridad individual, el derecho a la información y la publicidad de las actuaciones estatales. La supervivencia temporal de procesos regidos por el antiguo Código de Procedimiento Penal no es óbice al pleno vigor de los principios y normas constitucionales, de manera que conforme a ellos deben ajustarse los procedimientos correspondientes.*” Con base a los

⁸⁵ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 252.

principios enumerados el Tribunal Constitucional lo declaró contrario a la Constitución Política de la República⁸⁶.

3.2. Principio inquisitivo en los procedimientos tributarios. El deber de investigación de oficio de la Administración.

3.2.1. Consideraciones iniciales.

En el ámbito del procedimiento administrativo tributario, y especialmente en lo que respecta a la formación de la prueba, rige el “principio inquisitivo” o “de oficialidad”. Así lo ha señalado la doctrina nacional⁸⁷ y extranjera⁸⁸. En esta última, existe gran consenso sobre el carácter marcadamente inquisitivo del procedimiento tributario de aplicación de tributos.

Lo anterior ha sido examinado por nuestra jurisprudencia a propósito de la naturaleza, administrativa o jurisdiccional, de la primera etapa del procedimiento ejecutivo especial de cobro de obligaciones tributarias – regulado en el Título V, del Libro III del Código Tributario, arts. 168 y siguientes-, y de la procedencia del abandono del procedimiento en éste, aunque reflejando muchas dudas y vacilaciones⁸⁹. Ella ha sostenido al

⁸⁶ v. Tribunal Constitucional, sentencia de 14 de junio de 2011, en causa Rol N° 1718-10-INA, caratulada “Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por Adolfo Hernán Fuenzalida Cerpa respecto del artículo 163, letra e), inciso primero, del Código Tributario, en los autos Rol N° 55-2010 sobre recurso de apelación en materia criminal interpuesto ante la Corte de Apelaciones de Valdivia en contra de la sentencia pronunciada por el Segundo Juzgado de Letras de Osorno en causa Rol N° 5295-2009 sobre delitos tributarios.” Texto completo de la sentencia en <http://www.tribunalconstitucional.cl/wp/expedientes> [Fecha de consulta: 16 de Junio de 2014]

⁸⁷ En este sentido, MONTECINOS ARAYA, Jorge, ob. cit.

⁸⁸ Por todos véase RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 93.

⁸⁹ La tercera sala de la Corte Suprema, a cargo entonces de lo tributario, señaló que su naturaleza era administrativa, no procediendo el abandono; más tarde, ajustándose a su tesis, pero dando una salida a los justiciables, planteó la tesis del

respecto, *“Que en materia de cobranza tributaria el Director Regional Tesorero actúa como Juez en un procedimiento contencioso “compulsivo”... al igual que el Director Regional del Servicio de Impuesto Internos, que es Juez en el respectivo procedimiento contencioso “declarativo”.*”⁹⁰

Que en esta etapa rija ampliamente el principio inquisitivo quiere decir, en términos generales, que el legislador encomienda al juzgador y/o a la Administración el poder de investigar, oficiosamente, los hechos planteados. Por lo mismo, el procedimiento administrativo tributario –cosa distinta del proceso tributario- es un procedimiento oficioso, no es un proceso de partes.

En el ámbito probatorio el principio inquisitivo se manifiesta en el hecho de que para la práctica de la prueba, la Administración, a través de los órganos competentes, habrá de poner todos los medios jurídicos a su

decaimiento del procedimiento administrativo; finalmente, hoy día, la segunda sala le reconoce el carácter de procedimiento jurisdiccional, dando lugar al abandono: *“La cobranza administrativa y judicial de ciertas obligaciones tributarias entregado al Servicio de Tesorerías, es un proceso propiamente tal que cumple las exigencias propias del debido proceso... La exclusión de esta última parte para ser destinada a una judicatura diferente, no hace que el procedimiento instruido ante el órgano administrativo no tenga el carácter de proceso y que lo deje despojado de las facultades y derechos propios y consustanciales a todos los procedimientos a que se someten los contribuyentes en cuanto civiles ante un tribunal común. Estimar lo contrario, conllevaría precisamente hacer una discriminación en contra del administrado, en circunstancias que los órganos del Estado son los obligados a supeditarse al cumplimiento de la Constitución y la ley y a respetar en consecuencia, los derechos que aquellas reconocen y garantizan.”* v. Corte Suprema, sentencia de 12 de marzo de 2013, en causa Rol N° 6395-2012, caratulada “Fisco con Productora y Abastecedora de frutas Ltda.” Texto completo de la sentencia en www.poderjudicial.cl [Fecha de consulta: 16 de Junio de 2014]

⁹⁰ v. Corte de Apelaciones de Temuco, sentencia de 15 de enero de 2010, en causa Rol N° 1654-2009, caratulada “Fisco con González Sabugal, Heriberto”. Citada en MASBERNAT MUÑOZ, Patricio, ob. cit. Texto completo de la sentencia en www.poderjudicial.cl [Fecha de consulta: 13 de Junio de 2013] Debe recordarse en este punto las sendas modificaciones introducidas con la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322 que creó los TTA, a las que ya hemos hecho referencia en citas anteriores.

alcance para la realización de la voluntad constitucional⁹¹. A la autoridad administrativa le corresponde, entonces, hacer todo lo posible para trasladar a la realidad la voluntad del legislador, de manera que el principio de legalidad se abra paso a través del principio inquisitivo. De este modo «la prueba no se hace depender fundamentalmente de que las partes alcen o no una carga, sino que un interés público prevalente legitima ese deber de llevar a cabo, incluso de oficio, la actividad probatoria necesaria para reconstruir los hechos.»⁹² Obligando, además, a tomar en consideración, no sólo aquellas circunstancias que puedan contribuir a fundamentar una eventual pretensión impositiva, sino también todas aquellas que puedan ser eventualmente favorables para el contribuyente. Esto se traduce en un verdadero “compromiso” por conseguir una determinación de los hechos tributarios lo más completa posible y una aplicación de las normas positivas lo más cercana posible a la realidad, limitando, eso sí, la intensidad de la investigación realizada por el juzgador, la que no puede transgredir la esfera jurídica de intimidad personal y económica del contribuyente.

Como puede concluirse, las consecuencias del “principio inquisitivo” o “de investigación oficiosa” se manifiestan patentemente en el tratamiento del material probatorio. En principio, la Administración no puede prescindir de las diligencias de prueba previstas por el legislador como necesarias para el pleno conocimiento del objeto del procedimiento, salvo contadas excepciones, cuando la ley la autorice expresamente.

⁹¹ PITA GRANDAL, Ana María, “Los fundamentos de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria”, en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Cesar GARCÍA NOVOA y Catalina HOYOS JIMÉNEZ (Coordinadores), edit. Marcial Pons, t. II, Buenos Aires, 2008, p. 1408.

⁹² RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit. p. 96, citando a DE LA OLIVA SANTOS A., y otros en AA VV, *Derecho Procesal Penal*, ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1993, p. 18.

En base a lo relacionado anteriormente es que se ha señalado⁹³ que, la incertidumbre de un “non liquet”, que ocurre en el proceso civil y penal por “falta de prueba”, no existe en el procedimiento tributario. «Luego, aunque el contribuyente, por inercia, deje de producir pruebas, incumbe al juzgador determinar su realización, en caso la considere necesaria para el examen del caso concreto.»⁹⁴ El sistema de legislación vigente, en cuanto al asunto, es claro: omisión del contribuyente, su falta de colaboración o la colaboración maliciosa o dañina, además de ser criminalmente reprimidos, no inhiben al Fisco en la determinación. «Opuestamente, si el contribuyente suministrara los documentos que se refieren al objeto fiscalizado, las informaciones contenidas en él harán prueba a su favor.»⁹⁵

Con lo expuesto, resulta sencillo comprender las razones por las cuales el *principio de la disponibilidad* no tiene lugar en el procedimiento administrativo tributario⁹⁶. Una vez instaurado, y en virtud del principio inquisitivo que lo rige, pasa a ser «encargo de la propia Administración; vale decir, cabe a ella, y no a un tercero, el impulso de oficio, o sea, el empeño en la conducción y desdoblamiento de la secuencia de actos que lo componen para la producción del acto final...»⁹⁷

⁹³ Así, MONTECINOS ARAYA, Jorge, ob. cit. El profesor agrega: «En el procedimiento tributario, en tanto, el deudor no queda liberado si la autoridad administrativa no está en condiciones de probar los hechos en que funda su pretensión... La autoridad, en tal caso, recibe el apoyo de otros instrumentos auxiliares...»

⁹⁴ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 249.

⁹⁵ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 267.

⁹⁶ La naturaleza indisponible del objeto (interés público) que se sustancia en el procedimiento a través del cual la Administración tributaria aplica tributos, cuyo correlato se relaciona con el carácter inquisitivo del mismo, determina que él sea substraído de la libre disposición de los particulares. En la actualidad, sin embargo, el rigor de esta indisponibilidad se ha visto atenuado. Son varios los ordenamientos jurídicos tributarios que contemplan vías de solución basadas en acuerdos o convenciones de las partes procesales, las que permiten, en algunos casos, la terminación transaccional del procedimiento administrativo.

⁹⁷ BANDEIRA DE MELLO, Celso, *Curso de direito administrativo*, Malheiros, 17^a Edición, Sao Paulo, 2004. Citado por DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 249.

3.2.2. El deber de investigación de oficio de la Administración tributaria: aplicación concreta del principio inquisitivo.

En aras del interés público que prevalece en el procedimiento administrativo tributario, y como parte integrante de él, se atribuye a los órganos encargados de la inspección y fiscalización tributaria el deber de recoger y buscar los elementos de convicción que permitan la construcción del presupuesto de hecho. «Se les impone, así, un *deber de investigar* todos aquellos hechos que aparentemente revistan trascendencia a efectos tributarios y de reconstruir la verdad del relato fáctico del que hayan tenido conocimiento.»⁹⁸ Por lo mismo, la autoridad administrativa no sólo debe considerar la prueba que el contribuyente produce, ni puede suponer como inexistente la que calla. Es deber de la Administración indagar la verdad de los hechos, lo más exactamente posible, tanto en contra como a favor del obligado.

Así, desde la óptica de la aportación de la prueba y de acuerdo al principio inquisitivo –e inclusive a lo dispuesto en el art. 21 del CT, como tendremos oportunidad de ver-, no es el contribuyente el que debe asumir el peso de la prueba del presupuesto de hecho tributario en el procedimiento administrativo, sino que es la autoridad tributaria. Sobre ella recae el deber de investigación de oficio, de manera entonces que ni siquiera es correcto hablar de “carga” de la prueba en esta dimensión del proceso tributario, pues, lo que verdaderamente existe es un “poder-deber” de prueba para la Administración⁹⁹. Como bien ha escrito Fabiana

⁹⁸ RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 95. La autora además cita abundante jurisprudencia en tal sentido.

⁹⁹ De manera clara y categórica lo señala la doctrina extranjera, para la cual es imprescindible que exista una fase procedimental previa, dedicada a la correcta determinación del presupuesto de hecho tributario y todos sus elementos (medida, suficiencia y sujeto que lo practicó), la que ha de estar regida, entre otros, por el principio inquisitivo, en virtud del cual, «la Administración no sólo esté autorizada,

DEL PADRE TOMÉ: «La existencia de la carga presupone un derecho subjetivo disponible, razón por la cual no se puede decir que la autoridad administrativa tributaria tenga la carga de la prueba. Los actos de determinación y aplicación de penalidad... competen al Poder Público, de modo privativo y obligatorio, teniendo que hacerlo con base a los elementos comprobatorios... Tiene la Administración, por consiguiente, el *deber de probar*.»¹⁰⁰

Por cierto, el contribuyente podrá, en ejercicio de su derecho a la prueba (consecuencia del derecho a defensa y del principio del debido proceso), dentro de los plazos y formas legales, aportar y producir la prueba que estime pertinente y que sea razonable al asunto que se debate. La producción y aportación de la prueba son, por excelencia, actividad de las partes. Pero es la Administración quien tiene la "iniciativa" en este punto, ya que ella no es un mero destinatario de la actividad probatoria del contribuyente, sino que es el sujeto activo de la prueba, y no con carácter ocasional o supletorio, sino que de forma primordial.

Por otro lado, en esta fase del asunto tributario, el contribuyente está, en gran medida, condicionado (y hasta compelido) a colaborar con la Administración (comprendiéndose aquí también la aportación probatoria) si no quiere ver desmejorada sustancialmente su situación procesal. A través de esta especie de "deber de ayuda" se concreta otro de los principios estructurales de la prueba en el ámbito tributario: "el de la cooperación o colaboración". En base al cual, como veremos más adelante, existen ciertos elementos que flexibilizan notablemente la forma en que el principio inquisitivo opera en el Derecho Tributario.

sino que esté obligada a investigar y comprobar de oficio y sin consideraciones a las alegaciones de los interesados los hechos jurídicamente relevantes.» v. RUIZ GARCÍA, José R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, edit. Civitas, Madrid, 1987, p. 203.

¹⁰⁰ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 359.

3.2.3. Límites al ejercicio del deber de investigación de oficio.

Como se ha dejado anotado, el principio inquisitivo estatuye (y se concreta en) un deber de investigación de oficio para la Administración tributaria. Lo que se traduce en un imperativo para la autoridad en la actividad de aclaración de los hechos tributarios relevantes, «haciéndola responsable primariamente de la marcha del procedimiento, así como de la determinación del alcance y el modo de las investigaciones.»¹⁰¹

Sin embargo, en el ejercicio de aquel deber, la autoridad administrativa está sujeta, de manera irrefutable, a ciertas limitaciones, las que encuentran su fundamento último en los principios fundamentales y garantías esenciales del orden jurídico tributario. Así, desde el inicio o apertura del procedimiento, pasando por la aclaración de los hechos y hasta la conclusión de aquel, el principio de legalidad, entre otros, determina el comportamiento de la Administración tributaria.

En esta función fiscalizadora ejercida en el procedimiento tributario, la Administración, si bien es parte, no defiende un interés propio sino el interés general, «por lo que no debe estar interesada en obtener la mayor recaudación, sino la legalmente debida, adoptando una posición activa en cuanto a la totalidad de la labor probatoria y no sólo en aquellos hechos que “le favorezcan”.»¹⁰² Siguiendo este razonamiento, el deber de investigación de oficio se refiere únicamente a la búsqueda o investigación de los presupuestos de hecho que sean tributariamente relevantes¹⁰³ (de “todos” ellos, pero “sólo” de ellos), y respecto de los cuales existan dudas

¹⁰¹ RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 100.

¹⁰² MONTECINOS ARAYA, Jorge, ob. cit.

¹⁰³ Para determinar cuándo estamos en presencia de un «hecho con relevancia jurídico-tributaria», es preciso acudir a dos parámetros esenciales: «a) la trascendencia tributaria de los hechos, y; b) la verdadera existencia de una necesidad fáctica de aclaración de esos hechos.» Si se quiere profundizar en cada uno de ellos v. RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., pp. 117 y ss. La autora además cita en su apoyo abundante doctrina autorizada.

suficientemente fundadas, que justifiquen o hagan necesaria una actividad administrativa tendiente a su aclaración. *“No se atribuye a la autoridad Administrativa facultades de investigación ilimitadas, y su ejercicio sólo será admisible cuando sea necesario para los estrictos fines tributarios, esto es, para acreditar la existencia y situación de los bienes del deudor.”*¹⁰⁴

En la esfera tributaria, el control de legalidad puede operarse en la forma de un proceso administrativo. En este sentido, la doctrina extranjera ha señalado que, «la ley tributaria debe delimitar el procedimiento tributario, como expresión de una rigurosa mediación establecida por ella entre los intereses de la colectividad y los del individuo.»¹⁰⁵ Por lo tanto, en el ejercicio de su potestad fiscalizadora la Administración debe ceñirse estrictamente al procedimiento legal, respetando los derechos fundamentales que se reconocen y garantizan al contribuyente, como el derecho a la vida privada (intimidad), a la inviolabilidad del hogar y de toda correspondencia privada, etc., salvo casos excepcionales establecidos expresamente por el legislador y, aún en esos casos, obrando dentro del marco de la razonabilidad y de la proporcionalidad. Como bien señala María RODRÍGUEZ-BEREIJO: «La actuación de la Administración encuentra, no obstante, su limitación más relevante en ciertas máximas o principios jurídicos cuya implantación en un Estado de Derecho es correlativa al ejercicio de las potestades y derechos públicos administrativos... Fundamentalmente estos límites son los que derivan de dos grandes principios generales del Derecho Administrativo, el principio de legalidad y el principio de proporcionalidad, mediante los cuales se trata

¹⁰⁴ Así lo ha resuelto el Tribunal Constitucional español en sentencia 195/1994, de 28 de junio de 1994. Citado en RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit. p. 121 (Nota al pie)

¹⁰⁵ Por todos v. AMATUCCI, Andrea, *El ordenamiento jurídico de la Hacienda Pública, Derecho de la Hacienda Pública, Obras Fundamentales*, edit. Temis, Bogotá, 2008, p. 391.

de impedir o restringir la eventual lesión de los derechos subjetivos individuales por la injerencia de la Administración en la esfera privada de los particulares...»¹⁰⁶ Por lo mismo, si la autoridad administrativa adquiere conocimiento de hechos con relevancia fiscal mediante la violación de estos principios fundamentales, no le será permitido, en determinadas circunstancias, tomarlos en consideración para efectos procedimentales y, por cierto, para fines probatorios.

De manera entonces que el deber de investigación de oficio encuentra un límite infranqueable en el respeto y observancia de los derechos fundamentales de los contribuyentes (dentro de los cuales está, entre otros, el debido proceso). Así lo ha reafirmado nuestra doctrina autorizada: «lo dicho no puede ponerse en dudas entre nosotros, toda vez que el mismo artículo 8 bis (del CT) en su inciso 1° deja en claro que los derechos de los contribuyentes que se reconocen en sus 10 numerales, los son “sin perjuicio de los derechos garantizados en la Constitución y en las leyes”.»¹⁰⁷

Por lo demás, y en relación al proceso de *constitucionalización* a que hicimos referencia, hoy en día se atribuye un particular significado al derecho procedimental, sobre todo en materia tributaria, destacándose el influjo de los principios de Derecho Constitucional. Se ha señalado al respecto, que este derecho procedimental se transforma, de esta manera, en un «derecho constitucional viviente»¹⁰⁸. Entre nosotros, la Carta Fundamental de 1980 consagra en forma amplia el derecho a un *procedimiento y una investigación racionales y justos*, aplicándose también, con ciertos matices, esta garantía a los procedimientos

¹⁰⁶ RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 125.

¹⁰⁷ MONTECINOS ARAYA, Jorge, ob. cit.

¹⁰⁸ SCHICK, Walter, “El procedimiento en el Derecho Tributario”, en *Tratado de Derecho Tributario*, Andrea AMATUCCI (Directora), edit. Temis, t. II, Bogotá, 2001, p. 277.

administrativos. Específicamente en lo que concierne al procedimiento tributario, según tuvimos oportunidad de ver, su aplicación es perfectamente posible y necesaria, más aún tras la vigencia del nuevo art. 8 bis del CT.

3.3. Principio de colaboración con la Administración tributaria. El deber de cooperación y la aportación de pruebas por parte del contribuyente en el procedimiento de fiscalización.

3.3.1. Consideraciones iniciales.

Ya hemos hecho referencia a que la obligación tributaria presenta especiales particularidades, las que, en buena medida, contribuyen al problema de investigación planteado al comienzo de este estudio, el que se traduce en una dificultad –difícil de salvar- al momento de determinarla. Esta dificultad redundará, más precisamente, en un problema de determinación del presupuesto de hecho tributario, que al verificarse por el sujeto pasivo dará lugar inmediatamente al surgimiento de la obligación de pagar impuestos. En este sentido, muchas veces el contribuyente ni siquiera tendrá conocimiento de que ha echado a andar el aparato tributario, pues, sin quererlo, ha dado surgimiento a su obligación principal. Entre nosotros, la obligación tributaria, siguiendo la clasificación tradicional del art. 1437 del Código Civil, es una obligación legal, cuyo nacimiento viene impuesto unilateralmente, y en la que la voluntad de los particulares no juega ningún rol preponderante. Una vez verificado el

hecho gravado, ella nace aun contra la voluntad del contribuyente e incluso aunque éste lo ignore¹⁰⁹, produciéndose así la dificultad anotada.

A lo dicho deben agregarse, por lo menos, otros dos factores: a) El primero, dice relación con la resistencia del contribuyente frente al impuesto, quien, con frecuencia no declarará y enterará en arcas fiscales lo adeudado, sea mediante conductas elusivas, evasivas o fraudulentas, etc.¹¹⁰ b) El segundo, por su parte, se relaciona con la insuficiencia de información con que cuenta la Administración tributaria, respecto de los casos y hechos tributarios relevantes, en un sistema como el nuestro, inspirado en la libertad económica de los particulares. Se habla aquí del concepto de "Derecho Tributario de masas".

Teniendo en cuenta las dificultades señaladas es que se hace imprescindible toda una actividad administrativa encaminada a velar porque efectivamente le sea dado al acreedor (Fisco) cuanto el derecho le atribuye¹¹¹. Así, por un lado, el legislador, mandatado por el constituyente, se preocupa de dotar a la autoridad administrativa de ciertas potestades y privilegios que la hacen diferenciarse de un acreedor cualquiera¹¹² y,

¹⁰⁹ Así, SAINZ DE BUJANDA, Fernando, «Análisis jurídico del hecho imponible», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, edit. Derecho Financiero, núm. 60, 61 y 62, España, 1965 y 1966.

¹¹⁰ No es ésta la investigación correspondiente, en razón de su objeto de estudio, para tratar el interesante y discutido tema de la tenue línea divisoria entre lo lícito y lo ilícito en el ámbito tributario. Conceptos relacionados al mismo, tales como: "planificación tributaria"; "esfera privada de los particulares"; "elusión" y "evasión tributaria", por cierto, requieren de un análisis detallado, en una investigación aparte. Sobre el particular, puede consultarse, en la doctrina comparada, a TAVEIRA TORRES, Heleno, *Derecho tributario y Derecho privado autonomía privada, simulación y elusión tributaria*, edit. Marcial Pons, Buenos Aires, 2008. En nuestro Derecho, v. MONTECINOS ARAYA, Jorge, "De la elusión y la evasión tributaria", en *Revista de Derecho Universidad de Concepción*, N° 207, año LXVIII (Ene-Jun, 2000) y UGALDE PRIETO, Rodrigo; GARCÍA ESCOBAR, Jaime, *Elusión, planificación y evasión tributaria*, edit. LegalPublishing, Santiago, 2010.

¹¹¹ HENSEL, Albert, *Derecho Tributario*, edit. Nova Tesis, Rosario, 2000, p. 243.

¹¹² Entre dichas potestades y privilegios podemos mencionar en nuestro sistema: la facultad de tasar la base imponible, contemplada principalmente en los arts. 64 y 65 del CT; la confrontación de inventarios con el auxilio inmediato de la fuerza pública,

sucesivamente, por el otro lado, los ordenamientos disponen de cargo de los contribuyentes, y aún de terceros, un conjunto de obligaciones y deberes formales destinados a facilitar la fiscalización de los tributos. Como bien resume Fabiana DEL PADRE TOMÉ: «Delante del gran número de contribuyentes y de la variada gama de actividades realizadas por ellos, les son impuestos el cumplimiento de ciertos deberes, teniendo por finalidad facilitar el conocimiento y cuantificación de los hechos jurídicos tributarios por la autoridad administrativa. Son los llamados *deberes instrumentales*, provenientes del deber de colaborar con la Administración...»¹¹³

Dichos deberes formales corresponden a un conjunto de cometidos obligacionales, en su mayoría obligaciones de hacer –por tanto, de distinta naturaleza que la *obligación tributaria principal o deuda impositiva*¹¹⁴-, y cuyo cumplimiento, más que ser un fin en sí mismo, es un instrumento para la efectiva aplicación de los tributos¹¹⁵. Por lo mismo, su previsión se justifica en tanto son esenciales, o por lo menos útiles, para asegurar el pago del impuesto en su medida legal. Ellos constituyen manifestaciones concretas del principio de colaboración que el contribuyente tiene para con la Administración fiscal. En su virtud, el sujeto pasivo (e incluso un

“cuando exista oposición por parte del contribuyente”, según los incisos 7º y 8º del art. 60 del mismo Código; la posibilidad de requerir apremio del contribuyente “en todo caso en que... no exhiba sus libros o documentos de contabilidad o entrase el examen de los mismos”, según el art. 95 del mismo cuerpo normativo.

¹¹³ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., pp. 330-331.

¹¹⁴ En las cátedras de la asignatura “Derecho Tributario” de las universidades chilenas, se suele enseñar a los alumnos que, junto a la obligación tributaria propiamente tal, es decir, la de pagar impuesto, coexisten, para asegurarla, pero de manera independiente o autónoma, las obligaciones “accesorias” o “secundarias”. Entre ellas encontramos: la de dar aviso de inicio de actividades; aviso de término de giro; la de inscribirse en ciertos registros; la de emitir ciertos documentos; la de llevar contabilidad; la de presentar declaraciones de impuestos, etc. Todas éstas son manifestaciones concretas del principio de colaboración y del deber de cooperación y aportación de pruebas que se impone al contribuyente.

¹¹⁵ FERREIRO LAPATZA, J.J., *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, edit. Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 69.

tercero) está obligado en gran medida a colaborar con la autoridad administrativa si no quiere empeorar sustancialmente su situación fiscal.

De manera entonces que, correlativamente al principio inquisitivo que rige el procedimiento de fiscalización, encontramos también en esta etapa, el principio de colaboración con la Administración tributaria, manifestado en el deber de cooperar con ella, en tanto y en cuanto la ley lo permita y el fin del procedimiento lo requiera. Desde el punto de vista de la prueba, este deber se traduce en la aportación del material probatorio por parte del contribuyente, en la medida necesaria al fin del procedimiento. Esto pone de manifiesto que en materia tributaria existe una fuerte interdependencia entre el deber de colaboración con la Administración y la prueba de los hechos, «hasta el punto que cabría hablar de una especie de vertiente procesal del deber de colaboración que se materializa a través de las diversas obligaciones formales que estatuyen la cooperación de los contribuyentes en la determinación y aclaración de los hechos con relevancia tributaria.»

3.3.2. El deber de cooperación y la aportación de pruebas por parte del contribuyente en el marco del procedimiento de fiscalización tributaria.

Ya hemos dado cuenta de la fuerte y recíproca vinculación que existe entre el deber de cooperación y la prueba de los hechos en el procedimiento administrativo tributario. Ahora nos corresponde acreditarlo.

En relación con el deber de cooperación, sólo nos resta recordar, que él es una manifestación concreta del principio probatorio estructural de colaboración con la Administración tributaria, a tal punto que se suelen confundir o derechamente equiparar. Y así, se habla indistintamente de

“principio” o “deber” de colaboración. La idea central, como vimos, es una sola. Su contenido, de otro lado, es complejo: suele estar configurado por un conjunto de *obligaciones formales* (en su mayoría “de hacer”), cuya finalidad, instrumental, es asegurar la aplicación y pago de los tributos en su medida legal. Esta variedad de cometidos obligacionales han sido lúcidamente resumidos por parte de la doctrina extranjera¹¹⁶, para la cual, desde una perspectiva procedimental, la colaboración que se impone a los contribuyentes puede resumirse en dos contenidos básicos: a) Cuando se trata de comportamientos obligatorios activables dentro del procedimiento, suelen tener como contenido una obligación de revelación o entrega de conocimientos a la Administración tributaria en torno al supuesto de hecho, referida a acontecimientos fácticos de la vida real. Y, b) Cuando se trata de obligaciones cuyo objetivo es preparar y asegurar la revelación o entrega de conocimientos en futuros procedimientos tributarios que puedan desarrollarse frente a los contribuyentes. En el primer grupo encontramos, entre otras, la obligación de presentar declaración tributaria. En el segundo, en tanto, podemos incluir a las obligaciones de llevar contabilidad, de inscribirse en ciertos registros, dar aviso de inicio de actividades o término de giro, etc.

En relación con la prueba, estas *obligaciones formales* resultan de extrema importancia. Su aplicación concreta, en el marco del procedimiento de fiscalización, provee a la Administración tributaria de una valiosísima fuente de suministro de información, que luego pasará a configurar, en gran medida, la prueba de los hechos que son base para toda aplicación del derecho. Además, la técnica legal de incluir o comprender en el supuesto de hecho específicos deberes probatorios, se ha convertido en algo cada vez más habitual en el campo del Derecho Administrativo. Es así como, «de la introducción de estos deberes

¹¹⁶ v. RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 142.

probatorios en la ley resulta una activación de las partes en materia de prueba, ya que el legislador con el establecimiento de estos deberes persigue fundamentalmente la función de asegurar y «preconstituir» un medio de prueba.»¹¹⁷

De manera entonces que no hay duda acerca de la correspondencia (e influencia) entre el deber de cooperación y la prueba del presupuesto de hecho tributario. La discusión, por ende, ha quedado relegada a la cuestión doctrinal de si estas *obligaciones formales*, impuestas a los contribuyentes (y aún a terceros) suponen, en definitiva, la atribución de una carga subjetiva de la prueba sobre ellos, o si, por el contrario, han de verse como meros contenidos del deber de cooperación. Para nosotros, vigente el principio inquisitivo en el procedimiento tributario, el primer obligado a la investigación y determinación del presupuesto de hecho y por ende a la aportación y formación de la prueba es la Administración tributaria. Por cierto, el contribuyente tiene mucho que decir al respecto y deberá, en la medida correspondiente y razonable, colaborar con aquella en el esclarecimiento de los hechos controvertidos, sustanciales y pertinentes¹¹⁸. Pero esta colaboración no puede servir, en ningún caso, como fundamento de una supuesta atribución de la carga de la prueba sobre el contribuyente. Por todas las consideraciones que hemos señalado en los puntos anteriores, en este estadio procesal –ya lo dijimos–, existe un verdadero “poder-deber” de prueba que pesa sobre la autoridad administrativa.

¹¹⁷ RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 160.

¹¹⁸ Una actitud obstructora del contribuyente no es tolerada por el Derecho Tributario. Y si bien la aportación de la prueba corresponde en principio a la autoridad Administrativa, el incumplimiento indebido del obligado tributario en su deber de cooperación, desacredita su posición y obliga, en virtud del principio inquisitivo y del interés superior vigente en el procedimiento tributario, a dar por suficientes ciertos indicios y, en definitiva, a desmejorar su situación fiscal, todo dentro del marco legal.

Por lo demás, como veremos, en nuestro ordenamiento tributario (a diferencia de lo que ocurre en algunos sistemas foráneos), no existe una consagración legal expresa del deber de cooperación con la Administración. Hay, diseminadas en el Código del ramo, algunas *obligaciones formales*, mas no un mandamiento expreso y cabal. Esta constatación contribuye aún más a nuestra conclusión anterior.

3.3.3. El deber de cooperación en el Derecho Comparado y en nuestro sistema jurídico.

En el Derecho Comparado en general, podemos observar una marcada tendencia hacia la incorporación normativa de este deber. Un somero estudio a la legislación actual de varios países, muestra que los deberes formales son cada vez más numerosos, y van acompañados de graves sanciones, administrativas y penales, admitiéndose que su falta de cumplimiento manifiesta por sí misma la intención de sustraerse al pago de los impuestos¹¹⁹. Constituyen, a juicio de Walter SCHICK, «...el coste de la libertad económica del ciudadano.»¹²⁰

Un ejemplo de su consagración legal expresa lo podemos encontrar en el parágrafo 90 de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1977: «*Los interesados están obligados a colaborar en la investigación de los hechos. Darán cumplimiento al deber de colaboración especialmente por el hecho de que informan los hechos relevantes a efectos de la imposición íntegra y verazmente e indican los medios de prueba que les son conocidos...*»¹²¹

¹¹⁹ SAMMARTINO, Salvatore, "La declaración de impuesto", en *Tratado de Derecho Tributario*, Andrea AMATUCCI (Directora), edit. Temis, t. II, Bogotá, 2001, p. 311.

¹²⁰ SCHICK, Walter, ob. cit., p. 284.

¹²¹ Ordenanza Tributaria Alemana, *Abgabenordnung*, 2000, traducción de Carla SCHUSTER, edit. Colex, Madrid, 2001, p. 61.

Sin perjuicio de lo constatado, resulta esencial tener presente desde ya la conclusión unánime de la doctrina extranjera, la que, tras constatar la extraordinaria expansión e importancia que ha logrado este deber, advierte que él no es ilimitado: «...no hay duda de la existencia del deber de colaborar en sus varias manifestaciones, ni de su fundamento, tampoco la puede haber de que este deber de colaboración no puede ser ilimitado.»¹²² Volveremos sobre este punto más adelante.

Entre nosotros, el deber de cooperación, aunque no esté reconocido legalmente –en los términos anteriores-, resulta innegable, toda vez que la Administración tributaria ha sido dotada de los medios técnicos para vencer la reticencia, la pasividad e incluso la obstrucción del contribuyente¹²³. De manera que si bien ha sido en el Derecho Comparado donde este deber ha encontrado consagración positiva expresa y un mayor desarrollo dogmático, en nuestro sistema tributario existen varias normas que, indirectamente, se refieren a él¹²⁴. Una de ellas, en particular, la encontramos en el art. 21 del CT¹²⁵. Se ha señalado que este precepto legal, «es manifestación del deber de colaboración o cooperación... Naturalmente, habiendo confeccionado la declaración el propio contribuyente, dando cuenta, por consiguiente, de unos hechos y de unos antecedentes por él conocidos, le corresponderá el deber de acreditar la

¹²² Por todos v. RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 168.

¹²³ Así, MONTECINOS ARAYA, Jorge, ob. cit.

¹²⁴ Basta con iniciar la lectura de cualquier Manual de Derecho Tributario para concluir que, junto a la obligación tributaria principal, coexisten en nuestro sistema varias otras obligaciones –“secundarias” o “accesorias”-, que imponen de cargo de los contribuyentes algunos deberes para con la Administración, en la finalidad de facilitar la fiscalización y pago de los tributos, los que se encuentran expresados en normas legales. v. entre otros, ZAVALA ORTIZ, José Luis, ob. cit.; PÉREZ RODRIGO, Abundio, *Manual de Código Tributario*, edit. LegalPublishing-Thomson Reuters, 9ª edic., Santiago, 2011.

¹²⁵ Dicho artículo, en opinión de un sector de la doctrina nacional al que adscribimos, «sólo viene a establecer que los contribuyentes deben cumplir con sus obligaciones tributarias accesorias de llevar libros de contabilidad y demás antecedentes que la ley exija o le sean necesarios y ese es el deber del contribuyente...» En este sentido, ZAVALA ORTIZ, José Luis, ob. cit., p. 60.

verdad de unos y otros, mediante la exhibición de los libros contables y documentos respectivos...»¹²⁶ Para nosotros, siguiendo estos razonamientos y otros que realizaremos más adelante, este es el sentido idóneo que debe darse a la regla y no el que erróneamente se le ha atribuido en nuestro medio, en donde, de mala manera, ha servido para fundamentar toda una supuesta teoría acerca del *onus probandi*, con alcances generales. Profundizaremos sobre esta interesante cuestión en el Capítulo siguiente.

En síntesis, en el Derecho Comparado la previsión normativa de este deber ha ido en aumento. Muchos ordenamientos lo han establecido expresa y positivamente. En nuestro país, en cambio, no existe una consagración legal expresa del mismo, sí existen diversas disposiciones que se refieren a él.

3.3.4. Algunos deberes formales como manifestaciones concretas del deber de cooperación. Una especial referencia a la obligación de presentar declaraciones tributarias y la de llevar contabilidad u otros soportes documentales.

Entre los deberes formales en que se manifiesta concretamente el deber de cooperación del contribuyente con la Administración, el más difundido e importante es el de presentar la declaración de impuestos. Hasta el punto, que el resto de las obligaciones formales son consideradas como meros deberes accesorios del deber principal de declarar¹²⁷.

Pese a que no existe una definición legal a su respecto, se ha dicho que consiste «en una comunicación formal, con efectos predeterminados por la ley, de datos o elecciones relevantes para la aplicación de las

¹²⁶ MONTECINOS ARAYA, Jorge, ob. cit.

¹²⁷ SÁNCHEZ SERRANO, L., *La declaración tributaria*, IEF, Madrid, 1977, p. 66. Citado en RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 164.

normas tributarias.»¹²⁸ Se trata entonces de una comunicación formal, ya que ella debe ser realizada respetando precisas reglas de tiempo y puntuales modalidades en orden a la forma y a la presentación. Desde hace tiempo, en la mayoría de los países, incluido el nuestro, dicha declaración se efectúa en formularios articulados e ilustrados, elaborados por la propia Administración, basándose en el contenido de la ley, y que el ciudadano completa y presenta¹²⁹.

La declaración de impuestos, también se ha dicho, no puede calificarse como negocio jurídico, puesto que sus efectos están predeterminados por la ley y se producen, por tanto, prescindiendo de la voluntad del sujeto que declara, correspondiendo más bien a un simple hecho jurídico, aunque consiente y voluntario¹³⁰.

Desde la óptica de la prueba, particularmente en relación a los medios probatorios, se ha discutido en doctrina si esta declaración de impuestos puede equiparse a una confesión. La mayoría de los autores, si bien son del parecer que resulta indudable que la declaración tributaria tiene una dimensión probatoria, en la forma de testimonio de la parte contribuyente, coinciden en que su empleo como medio de prueba no resiste equiparación con la confesión¹³¹. Se concluye también, como quiera que sea, que ella debe verse con restricciones en la esfera tributaria por imponerle el principio de legalidad. De manera que, aunque el sujeto pasivo declare un hecho que pudiere perjudicarlo y, posteriormente, quede probado que aquel hecho no ocurrió, tal manifestación de voluntad no tendrá la fuerza de validar la obligación tributaria, puesto que ésta nace de

¹²⁸ SAMMARTINO, Salvatore, ob. cit., p. 314.

¹²⁹ Esta situación es demostración palpable del concepto actual de "Derecho Tributario de masas" a que hacíamos alusión en puntos anteriores (v. 3.3.1) Desde la perspectiva del procedimiento, instituido fundamentalmente por la frecuencia en la reiteración de sucesos idénticos, la declaración hoy en día se encuentra incluso en formato electrónico.

¹³⁰ SAMMARTINO, Salvatore, ob. cit., p. 333.

¹³¹ Por todos v. RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 165.

la ley y no de la voluntad del contribuyente¹³². Y tal prueba debe introducirse al debate por la propia Administración, si le consta, en virtud del principio inquisitivo; además, ella siempre debe obrar con imparcialidad, en cuanto no cautela su propio interés sino el interés general.

La presentación de la declaración de impuestos por parte del contribuyente, como bien enseña el profesor MONTECINOS, «significará, por regla general, el inicio del procedimiento de fiscalización, por parte de la Administración. De hecho, con frecuencia, la primera noticia acerca de la existencia y/o inexistencia de la deuda impositiva y, en su caso, acerca de su magnitud, la obtendrá por medio de esta declaración.»¹³³

Finalmente, tal declaración puede ser objeto de rectificación y/o complementación, por el propio contribuyente, a favor o en contra y, por cierto, por la propia Administración tributaria¹³⁴.

Junto a la declaración de impuestos, el ordenamiento tributario contempla múltiples y variadas *obligaciones formales*, cuyo objeto, meramente instrumental, es facilitar la fiscalización y pago de los tributos. Entre estos cometidos obligacionales destacan, en relación a nuestro objeto de estudio, el de llevar contabilidad, emitir y solicitar cierta documentación y conservarla durante todo el plazo de prescripción. El

¹³² DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 140.

¹³³ MONTECINOS ARAYA, Jorge, ob. cit.

¹³⁴ Entre nosotros, la Circular N° 48 del SII, de fecha 30 de septiembre del 2004, establece el procedimiento de atención y asistencia a los contribuyentes que declaren, modifiquen o rectifiquen el Formulario 29 de declaración y pago simultáneo mensual de impuestos en las unidades del Servicio o por internet. Es importante destacar que con la entrada vigencia de esta Circular quedaron derogados los procedimientos de atención señalados en la Circular N° 44 del 31 de julio de 1998. Pueden consultarse también las Circulares N° 6, del 28 de enero de 2013; N° 54, del 15 de noviembre de 2012; y N° 7, del 02 de febrero de 2011. Un estudio detallado puede consultarse también en MONTECINOS ARAYA, Jorge, "Del pago indebido en el Derecho Tributario, en especial de la devolución de impuestos", *Memoria de prueba*, Universidad de Concepción, Concepción, 1993.

cumplimiento de tales *obligaciones formales*, en la perspectiva probatoria, puede resultar determinante en el procedimiento tributario. En este sentido se indica que, el ámbito tributario es “el reino de la prueba documental”, en tanto y en cuanto, normalmente, el ordenamiento exige la complementación de la declaración tributaria con el cumplimiento de una serie de *obligaciones formales* relacionadas, especialmente, con la contabilidad y la documentación que le sirve de respaldo¹³⁵. Por lo mismo, se ha concluido que, «cuando el sujeto pasivo comerciante va incorporando a la contabilidad la transcripción o reflejo de los hechos económicos diariamente acaecidos, está preconstituyendo una prueba.»¹³⁶

De manera entonces que no hay duda de la gran importancia que este tipo de obligaciones tiene para el Derecho Tributario, especialmente en su ámbito probatorio, como manifestación de la colaboración debida por el contribuyente para con la Administración y como medio primordial para que ésta pueda desarrollar sus labores de comprobación e investigación. A tal punto que, si el contribuyente no coopera, no exhibiendo dicha documentación, si ella falta o, exhibiéndose, resulta no fidedigna, la autoridad administrativa podrá (y deberá) determinar la existencia y magnitud de la deuda impositiva acudiendo a otros medios técnicos¹³⁷. «Si

¹³⁵ MONTECINOS ARAYA, Jorge, ob. cit. Para el citado profesor, este sería el fundamento de lo dispuesto en el inc. 1º del art. 21 del CT, pues, dicha norma correspondería a una regla universal, que es manifestación de los instrumentos que la legislación tributaria pone al servicio de la Administración para efectuar y facilitar su función fiscalizadora y de gestión.

¹³⁶ SANZ GAEDA, E., “Efectos probatorios de la contabilidad en el ámbito tributario. Especial referencia a la presunción de onerosidad de las prestaciones de trabajo y capital”, en *Revista española de Financiación y Contabilidad*, vol XII, nº 40 enero-abril, 1983, p. 9. Citado en RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 165.

¹³⁷ Como el de la estimación indirecta de la base imponible o el recurso a las presunciones y ficciones legales en materia tributaria, etc. (Entre nosotros v., para complementar esta idea, los instrumentos y potestades mencionadas en la nota al pie Nº 112) Justamente, la legitimidad de estos instrumentos, para la doctrina y la jurisprudencia constitucional extranjera, dependerá del mayor o menor grado de respeto y apego al principio de capacidad contributiva y al derecho de defensa del

no es posible conocer la verdad material, entonces el ordenamiento se conforma con una verdad jurídica, una aproximación más o menos cercana a dicha realidad y que normalmente chocará con los intereses del contribuyente.»¹³⁸

3.3.5. Límites al principio de colaboración con la Administración tributaria.

La observancia y consagración del principio estructural de colaboración con la Administración, manifestado en su deber de cooperación (o del mismo nombre del principio) por parte del contribuyente, demanda su necesaria delimitación dentro del marco legal y constitucional, de manera que pese a su indudable importancia y creciente expansión, resulta inconcebible abusar de él, pues, dicho principio y el deber que conlleva no son ilimitados.

No hay grandes diferencias entre esta parte del estudio y lo dicho al analizar las limitaciones al principio inquisitivo, que también campea en el procedimiento administrativo tributario. La interrelación entre ambos principios (y los deberes que generan) determina que ellos tengan «límites recíprocos»¹³⁹.

Desde la perspectiva procesal los límites son prácticamente los mismos: el imperativo de un procedimiento y una investigación racionales y justos no admite dudas.

Otro tanto ocurre con la vinculación al principio de legalidad de las obligaciones o deberes formales, manifestaciones concretas del deber de colaboración. Aquellos se exigen del contribuyente, y aún de terceros,

contribuyente, como derechos fundamentales, frente a los cuales el interés fiscal debe ceder.

¹³⁸ MONTECINOS ARAYA, Jorge, ob. cit.

¹³⁹ Es de igual opinión RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 169.

frecuentemente, a partir de potestades o atribuciones de instrucción e investigación de los órganos de la Administración. Es lógico, por ende, exigir en su establecimiento y regulación el mismo grado de vinculación al principio de legalidad que el que hemos demandado para los poderes o facultades de actuación de oficio o inquisitiva de la Administración tributaria. Compartimos, por lo mismo, el parecer de la doctrina extranjera, en el sentido de que, en lo fundamental, la ley debe ser la única fuente de estos deberes y obligaciones, en tanto que su imposición supone, al menos, una potencial limitación a la esfera privada de los particulares y de su ámbito de libertad¹⁴⁰. Por lo demás, esta conclusión queda reforzada si se tiene a la vista el fundamento de las *obligaciones formales* (que es el mismo que el del propio deber del cual emanan), es decir, ser un mecanismo *auxiliar* del deber de contribuir.

Pero, sin lugar a dudas, el primer y más importante límite al principio de colaboración, dentro de un Estado democrático de Derecho, se encuentra en el respeto y promoción de los derechos y garantías fundamentales de los contribuyentes, protegidos y consagrados constitucionalmente. «El propio carácter injerencial de la actividad administrativa instructora conducente a la aclaración y determinación de los hechos, en tanto que penetra en la esfera privada de los particulares, hace que esta actividad, y por tanto los deberes que se ordenan para su efectividad, encuentren su primer límite natural en el respeto a los derechos fundamentales y las libertades públicas...»¹⁴¹ Entre los derechos y garantías que podemos encontrar relacionándose permanente y peligrosamente con las potestades de la Administración, a raíz de la colaboración, están: el derecho a la intimidad, el derecho a la inviolabilidad del domicilio y de toda forma de correspondencia, el derecho al secreto de

¹⁴⁰ RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 139. En igual sentido v. SÁNCHEZ SERRANO, L., ob. cit., p. 70.

¹⁴¹ RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 168.

las comunicaciones, el derecho a la tutela judicial efectiva, el derecho al debido proceso legal y los principios constitucionales del Derecho Penal, especialmente, la presunción de inocencia y el derecho a no auto inculparse. Todos ellos se encuentran reconocidos en nuestra Constitución Política de la República y en los tratados internacionales suscritos y ratificados por nuestro país¹⁴².

En la doctrina extranjera –principalmente alemana–, además de los límites mencionados (procesales, legales y constitucionales), se conciben limitaciones derivadas de ciertos principios generales del derecho, a saber: *el de la proporcionalidad o la regla de la razonabilidad en el comportamiento exigido*. En su virtud, los deberes formales en que se concreta la colaboración del contribuyente para con la Administración, «encuentran en la razonabilidad su límite, de tal modo que su cumplimiento sólo puede ser exigido y esperado de los ciudadanos cuando

¹⁴² El Tribunal Constitucional, conociendo de un requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad del art. 161, N° 10, del Código Tributario, específicamente de sus incisos 1°, 2°, 3° y 4°, se pronunció acerca de la relación que pudiere darse entre estas garantías y las potestades de la Administración: *“QUINTO: Que el conflicto constitucional cuya decisión se solicita a este Tribunal, de conformidad con lo planteado por ambos requirentes, permite distinguir las siguientes infracciones constitucionales... 5. A la presunción de inocencia que estaría asegurada en el inciso sexto del artículo 19 N° 3° de la Constitución Política, como también en los tratados internacionales que conforman “el bloque de constitucionalidad”, en el sentido de que las normas impugnadas se refieren al “presunto infractor” y permiten adoptar en su contra una serie de medidas que afectan derechos fundamentales en base a simples presunciones; 6. A los derechos a la vida privada y a la honra de la persona y de su familia, así como a la inviolabilidad del hogar y de toda forma de comunicación privada, garantizados por el artículo 19 de la Ley Fundamental, en sus numerales 4° y 5°. Ello en la medida que la jurisprudencia emanada de este Tribunal Constitucional ha puesto especial énfasis en la protección de la intimidad, en un sentido amplio, limitando los casos en que ese valor puede afectarse, con mayor razón cuando, como en este caso, tales afectaciones pueden alcanzar a un tercero no contribuyente...”*. v. Tribunal Constitucional, sentencia de 01 de diciembre de 2009, en causa Roles N° 1246-08-INA y 1388-09-INA (acumulados), caratulada “Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de Patricio Elías Grandon Yañez, respecto del artículo 161 N° 10 del Código Tributario en RIT 9504 – 2007 y ruc 0710017208 – 3 del 9° Juzgado de Garantía de Santiago.” Texto completo de la sentencia en <http://www.tribunalconstitucional.cl/wp/expedientes> [Fecha de consulta: 16 de Junio de 2014]

esté dentro de la frontera de lo razonable.»¹⁴³ ¿*Qué es lo razonable?* Será la gran pregunta. Y pese a que se trata de un valor subjetivo, apreciable para cada caso concreto, en definitiva, el comportamiento razonable se traducirá en «un juicio de ponderación en relación con las circunstancias que existen en la esfera del obligado tributario para atender el cumplimiento de su deber de colaboración.»¹⁴⁴ De manera que, un comportamiento más allá de lo razonable no puede exigirse al contribuyente, aun cuando a su respecto exista un deber formal para con la autoridad administrativa. En este sentido es que, desde la óptica del principio de colaboración, se ha hablado fundamentalmente de un “dictado de razonabilidad”.

Finalmente en esta parte, es necesario realizar algunas consideraciones particulares en torno a la extensión (ámbito de aplicación) del principio de colaboración. Así, este principio y el deber en que se concreta cesan junto con el término del procedimiento administrativo tributario. El principio de colaboración no tiene cabida en el marco del contencioso tributario. El contribuyente no tiene el “deber” (para unos) o “carga” (para otros) de cooperar con la Administración en este estadio procesal. Por cierto, vigentes todas las *cargas procesales* propias de la instancia debe probar sus aseveraciones, con igual fuerza que su contraparte, la Administración tributaria, ambos, *so pena* de idéntica sanción: ver insatisfechas sus pretensiones procesales por no haber alzado sus respectivas cargas probatorias. O, lo que es lo mismo, la ineficacia de los derechos alegados.

¹⁴³ Vid., HARTMANN, B., «Beweiswürdigung und Beweislast...», cit., p. 168; REINISCH, G., «Beweislat und Vermutung im Steuerrecht», Der Betriebs-Berater, 30. sep. 1963, Heft, 27, p 1111; WITTMANN, R., «Mitwirkungspflicht...», cit., p. 42; TIPKE/LANG, *Steuerrecht...*, cit., p. 727. Todos citados en RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 188.

¹⁴⁴ Ídem.

4. LA SITUACIÓN DEL PRINCIPIO INQUISITIVO Y DEL PRINCIPIO DE COLABORACIÓN EN EL PROCESO TRIBUTARIO PROPIAMENTE TAL.

Ya lo hemos señalado: tanto el principio inquisitivo como el principio de colaboración, en la forma en que fueron analizados, no encuentran cabida en el contencioso tributario¹⁴⁵. Éste se haya regido, entre otros, por el principio dispositivo (o “de iniciativa de partes”), donde ellas son las “protagonistas” del proceso, debiendo por ende, a fin de obtener en su pretensión, probar sus aseveraciones. De otro lado, como lo hemos constatado anteriormente, en esta etapa cesa también el principio de colaboración del contribuyente con la Administración y comienza entre ellos el debate procesal.

Un resumen esquemático y didáctico podría ser expresado de la siguiente forma:

Procedimiento administrativo tributario.	Proceso o Contencioso tributario
<ul style="list-style-type: none">• Inicio – Término.• Principios probatorios que rigen:<ul style="list-style-type: none">• 1. Inquisitivo. Deber de investigación de oficio.• 2. De Colaboración. Deber de cooperación y aportación de prueba• 3. Debido proceso (En el Derecho Comparado, se propone. En nuestro ordenamiento, en cambio, no admite dudas)	<ul style="list-style-type: none">• Inicio - Término• Principios probatorios que rigen:<ul style="list-style-type: none">• 1. Dispositivo/Impulso de parte, ligeramente atenuado.• 2. Plena vigencia de las «cargas procesales».• 3. Debido proceso (plena aplicación)<ul style="list-style-type: none">• 3.1. Bilateralidad de la audiencia.• 3.2. Derecho a defensa• 3.3. Derecho a la prueba.

¹⁴⁵ Por cierto, pueden existir ordenamientos jurídicos en los que el rigor de esta aseveración sea atenuado a través de particulares reglas o mecanismos que, de alguna manera, reconozcan o se basen en dichos principios estructurales. Un ejemplo en nuestro sistema tributario, en relación con la prueba, lo encontramos en las “medidas para mejor resolver” (reguladas en el art. 159 del CPC), las que pueden ser decretadas de oficio por el TTA.

5. LOS PRINCIPIOS PROBATORIOS “QUE VIENEN”.

La innegable relación entre hechos y derecho, actuando los primeros como condicionantes de este último, unida a la coherencia, armonía y dinamismo que debe observar un ordenamiento jurídico, determinan la constante revisión y discusión en torno a las necesidades principiológicas de cada tiempo, de cada momento.

Este simple razonamiento nos hace concluir que no pueden existir principios estructurales inamovibles, así como tampoco una barrera impenetrable para otros que pudieran llegar a formar parte de ese “selecto” grupo.

Reconociendo esta realidad, es que desde hace algún tiempo, han comenzado a surgir nuevos postulados que agregan, a los ya estudiados, otros principios estructurales de la prueba en el Derecho Tributario. Algunos, si bien son de larga data y de aplicación general, es decir, irradian sus efectos sobre todo el ordenamiento vigente, su vinculación al ámbito probatorio del Derecho Tributario es bastante reciente y, por lo mismo, se encuentran en un estado incipiente que debe desarrollarse de manera adecuada y fundada.

Estos “nuevos” principios probatorios son variados al igual que sus fundamentos, pero en síntesis encontramos aquí al: *i) Principio de la prohibición de prueba obtenida ilícitamente; ii) Principio de la inmediatez (o inmediatez), y; iii) Principio de la buena fe.*

Sólo algunas reflexiones generales. Con respecto al primero de los principios señalados (i), en nuestra opinión, la consagración constitucional del debido proceso legal (art. 19 N° 5 inc. 3°), en los términos amplios en que se encuentra establecido, no admite la formación y producción de pruebas obtenidas por medios ilícitos, sino todo lo contrario: sólo son aceptadas aquellas pruebas obtenidas con estricto apego a las formas

legales. De manera que, establecido el requisito de la licitud de la prueba, sólo el enunciado probatorio producido de ésta forma, es decir, realizado según procedimiento no prohibido por el ordenamiento jurídico, constituye prueba jurídica, originando los efectos respectivos¹⁴⁶. Por lo demás, la reciente incorporación del art. 8 bis en nuestro Código Tributario, el cual reconoce un “catálogo de derechos para los contribuyentes”, deja en claro desde su inicio, que tales derechos son, *“sin perjuicio de los derechos garantizados en la Constitución y en las leyes...”*, lo que permite concluir que existen buenos fundamentos positivos, y no sólo doctrinarios, para la plena vigencia de la teoría de la prueba ilícita en el campo del Derecho Tributario¹⁴⁷.

Por su parte, el principio de la inmediatez (o intermediación), visto desde la óptica de la prueba, se estructura sobre la premisa fundamental de que el juzgador estará en mejores condiciones de valorarla, en la medida que haya presenciado –por sí mismo- su producción. Por lo mismo es que este principio se encuentra íntimamente vinculado al de la concentración de los actos procesales (o instructorios), al de la publicidad y al de la identidad física del juzgador. «En su observancia, el destinatario de las pruebas debe obtenerlas de las partes, testigos, peritos y asistentes técnicos de forma inmediata, es decir, debe participar personalmente de la producción probatoria, presenciando su enunciación.»¹⁴⁸ El nuevo sistema de valoración de la prueba –que analizaremos en detalle más adelante-, introducido al contencioso tributario por la reforma de la Ley N° 20.322, es un fundamento potente para concluir por la debida aplicación de este principio en nuestro ordenamiento tributario. Sin embargo, creemos, aún existen algunas tensiones en torno a él.

¹⁴⁶ Es de igual parecer DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 253.

¹⁴⁷ En este sentido, MONTECINOS ARAYA, Jorge, ob. cit.

¹⁴⁸ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 254.

Finalmente, el principio de la buena fe en materia tributaria ha encontrado reconocimiento y aplicación en algunos fallos de nuestros tribunales superiores de justicia, en directa relación con el tema de la prueba en el procedimiento tributario, influyendo notablemente en la distribución del peso de ella y en su valoración. En su virtud se ha resuelto que: *“La segunda (idea de orden general) apunta a un principio que recorre la totalidad del ordenamiento jurídico, como lo es el de la buena fe. La contribuyente ha invocado el crédito porque le ha parecido que se encuentra en la situación que define el inciso segundo del número 5º del artículo 23 de la ley sobre IVA apoyando su acerto en los instrumentos a que en parte se ha venido haciendo referencia. Si la autoridad contralora en este orden de materias aprecia faltas de autenticidad esas apoyaturas, debe proporcionar los datos que convengan al respecto;...”*¹⁴⁹. La Excelentísima Corte Suprema, por su parte, conociendo de un recurso de casación en el fondo deducido por el contribuyente en contra de la sentencia de segunda instancia pronunciada por la Corte de Apelaciones de Santiago, la que confirmó la sentencia del juez tributario (de ese entonces), tuvo oportunidad de pronunciarse sobre un asunto invocando el principio de la buena fe en esta materia, señaló la Corte: *“Que, de acuerdo con lo dicho, el Servicio sólo pudo prescindir de este instrumento (privado) en el evento de ser indigno de fe, no bastando al efecto la sola aseveración de tratarse de un documento protocolizado que no reúne los requisitos para constituir un instrumento público, pues tal declaración importa restringir a ese sólo último medio de prueba que, según la ley, puede estar constituida por diversas clases de antecedentes, con la sola limitación de ser fidedignos; y por otra parte, porque esa misma*

¹⁴⁹ v. Corte de Apelaciones de Santiago, sentencia de 31 de agosto de 2011, causa Rol Nº 1000-2010, caratulada “Importadora y Exportadora Bendell S.A. con SII”. Texto completo de la sentencia disponible en www.poderjudicial.cl [Fecha de consulta: 02 de abril de 2013]

*restricción de medios probatorios constituye una presunción general de falta de fidedignidad, que se opone al claro tenor del citado art. 21 y también a la presunción de buena fe contemplada en el derecho común, aplicable en la especie por mandato del art. 2º del Código Tributario.*¹⁵⁰

Profundizaremos sobre este principio en el próximo Capítulo, al reflexionar sobre la carga de la prueba en el Derecho Tributario.



¹⁵⁰ v. Corte Suprema, sentencia de 23 de septiembre de 1998, causa Rol N° 33.700-95. Texto completo de la sentencia puede consultarse en UGALDE PRIETO, Rodrigo, ob. cit., pp. 133-136.

CAPÍTULO III
REFLEXIONES SOBRE LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO
DESDE LA PERSPECTIVA DE SUS PRINCIPIOS ESTRUCTURALES:
BASES PARA UNA NUEVA ORIENTACIÓN DE LA PRUEBA EN
MATERIA TRIBUTARIA.

1. CONSIDERACIONES INICIALES.

Como hemos señalado ya en varias ocasiones, la prueba en el Derecho Tributario debe analizarse y estructurarse sobre las bases y razonamientos de la Teoría General del Derecho y de los principios estructurales probatorios (estudiados en el capítulo anterior). En nuestra opinión, es esa la perspectiva desde la cual se deben buscar y obtener las soluciones correctas, lógicas y equilibradas al problema planteado en esta investigación, que dice relación con la determinación del presupuesto de hecho tributario.

La razón para concluir de tal forma es que sólo a través de dichas bases y principios –que conforman el eje central de las nuevas orientaciones sobre la prueba en el Derecho Tributario-, es posible encontrar soluciones eficaces y adecuadas al problema planteado, ya que permiten una necesaria armonía entre los derechos y garantías fundamentales de los contribuyentes y las potestades de la Autoridad tributaria. Primordialmente en la concreción efectiva de aquellos principios y razonamientos. Conjuntamente con lo anterior, proporcionan un cabal entendimiento de los aspectos esenciales de la *prueba jurídica*. La importancia de la prueba en este ámbito del derecho, como en cualquier otro, es capital. Únicamente por medio del lenguaje de la prueba es

posible construir el hecho jurídico tributario (“hecho gravado” para nosotros) en todos sus aspectos.

De manera que, habiendo analizado los principales principios estructurales de la prueba en el Derecho Tributario, verdaderas máximas orientadoras del proceso de formación y producción de aquella, corresponde ahora realizar algunas reflexiones tomando como base lo concluido en el capítulo anterior, en la doble finalidad de obtener, por una parte, un correcto o a lo menos razonado entendimiento del fenómeno probatorio y, por la otra, de dar una adecuada aplicación a la determinación del presupuesto de hecho tributario. En nuestra aspiración más anhelada, será desde esta óptica, que trataremos de esbozar las bases iniciales para una nueva orientación de la prueba en esta área de la ciencia jurídica.

2. ESTRUCTURA DEL CAPÍTULO: EL “SISTEMA PROBATORIO”.

En todo estudio sustantivo sobre la prueba en el derecho, es imprescindible realizar la certera –y temida- pregunta que permite abordar y sintetizar todo el tema: *¿Quién prueba qué?* Y nosotros agregamos: *¿Cómo lo hace?* (referido esto último a los “medios probatorios”)

Esta pregunta, más nuestro agregado, nos llevarán a plantear las encrucijadas fundamentales en cuyas opciones se organiza un sistema probatorio. Por lo mismo, creemos que esa es la estructura que debemos seguir para realizar y desarrollar nuestras reflexiones probatorias. Además de ser fiel al estudio conceptual-sustantivo de la prueba y perfilar el sistema probatorio, es bastante adecuada en la finalidad académica¹⁵¹.

¹⁵¹ Por ejemplo, el *Manual de Derecho Tributario* de José Luis ZAVALA, utilizado en varias cátedras de la materia como fuente bibliográfica de estudio y consulta, reconoce esencialmente, al tratar la prueba de la obligación tributaria, el análisis de estas temáticas sobre las cuales se configura el sistema probatorio: a) El objeto de la

El profesor PEÑAILILLO nos enseña que, «Puede denominarse “sistema probatorio” al conjunto de principios y normas que en un ordenamiento establecen cómo han de demostrarse los hechos o actos que se sostiene han acaecido, para deducir de ellos las consecuencias jurídicas que procedan.»¹⁵² Este conjunto de principios y reglas estará, en lo primordial, determinado por tres hitos, en cuyas alternativas se perfilará el sistema probatorio respectivo. Dichos hitos son: a) el de la iniciativa en el aporte de las pruebas (*¿quién prueba?*); b) el de la determinación de los medios de prueba (*¿qué y cómo se prueba?*), y c) la valoración de la prueba rendida.

Cada una de estas encrucijadas tendrá una o más alternativas por las cuales optar. En cuanto a la iniciativa en el aporte de las pruebas, las alternativas son las de actividad o pasividad del juez, es decir, un carácter inquisitivo o dispositivo en la actividad probatoria. Por cierto, bien puede existir una opción intermedia entre ambos extremos, que implique la preponderancia de uno u otro carácter. En lo relativo a la determinación de los medios de prueba, las opciones extremas son: su fijación taxativa por la ley o la admisión indiscriminada de cualquier elemento que el juez, o el propio aportante, estimen idóneo para el establecimiento de los hechos. Vale la misma prevención anterior en cuanto a la alternativa intermedia. Por último, en lo que respecta a la valoración de la prueba, las opciones son: las de fijación del valor por ley, o la entrega de esta labor al juez. Esta última presenta dos modalidades; y hay autores que las llegan a destacar como dos alternativas diversas¹⁵³. Profundizaremos sobre estas alternativas en las páginas siguientes.

prueba; b) El peso o carga de la prueba, y; c) Los medios de prueba). Sólo se echa de menos la de la valoración. v. ZAVALA ORTIZ, José Luis, ob. cit., p. 58.

¹⁵² PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 17.

¹⁵³ PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., pp. 17-18.

3. REFLEXIONES PROBATORIAS EN RELACIÓN A LOS MEDIOS DE PRUEBA. UNA ESPECIAL REFERENCIA A LAS PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES Y SU UTILIZACIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO.

3.1. Consideraciones iniciales. *Prueba y medio de prueba.*

En los escasos estudios que sobre la prueba de la obligación tributaria existen en nuestro medio, este tema aparece vinculado, casi de manera exclusiva, al análisis de las obligaciones tributarias “secundarias” o “accesorias”¹⁵⁴. Y si bien la relación es innegable, creemos que en ningún caso se agota en dicho análisis. Es posible realizar un estudio desde otra óptica, más allá del mero análisis formal y dogmático de los cometidos obligacionales y de las normas que los consagran. Es, precisamente, lo que trataremos de realizar en este punto con las siguientes reflexiones.

Desde ya conviene dejar en claro que *prueba y medio de prueba* no son lo mismo. Por lo que no deben confundirse. La *prueba*, en su acepción más importante y frecuente, denota algo que pueda servir para el convencimiento de otro a través del establecimiento de la verdad de una proposición. El *medio de prueba*, por su parte, consiste en el instrumento utilizado para transportar los hechos al proceso, constituyendo pruebas. Medio de prueba, como señala Fabiana DEL PADRE TOMÉ, es la «actividad ejercida en observancia a las reglas de organización probatoria vigentes, relatada por el lenguaje prescrito por el Derecho (enunciación-enunciada).»¹⁵⁵ Entre nosotros, se ha escrito que, «los medios probatorios son los elementos que en un sistema jurídico se consideran idóneos para

¹⁵⁴ v. ZAVALA ORTIZ, José Luis, ob. cit., p. 58. En el mismo sentido, v. UGALDE PRIETO, Rodrigo, *Prueba de las Obligaciones Tributarias...*, ob. cit.

¹⁵⁵ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 350.

producir convicción en el juzgador.»¹⁵⁶ En los sistemas del *common law*, por su parte, esta distinción encuentra acogida a raíz del problema de la prueba y la verdad judicial. Así, la dicotomía entre *evidence* (medios de prueba) y *proof* (prueba como resultado) abordan una diferencia conceptual fundamental: La noción de *evidence* sólo está vinculada indirectamente con el problema de la verdad judicial. Cuando se alcanza este objetivo, porque hay buenas razones cognitivas para creer que un hecho es verdadero, entonces este hecho está «probado», pues ha sido confirmado por los medios de prueba. En este sentido, los «medios de prueba» constituyen la base para las inferencias lógicas cuyo objetivo es dar sustento a conclusiones acerca de los hechos litigiosos; «prueba», por su parte, hace referencia a los resultados positivos de tales inferencias; y finalmente, «verdad judicial» de los hechos, significa que las hipótesis acerca de los hechos en litigio están apoyadas por inferencias racionales basadas en medios de prueba relevantes y admisibles¹⁵⁷.

Finalmente en este punto, cabe destacar que, las diferencias verificadas entre los *medios de prueba* y *la prueba*, provienen más bien del modo de producción de esta última. Lo que se clasifica verdaderamente son los medios de prueba y no la prueba en sí misma. Las pruebas son siempre indirectas, personales y documentales¹⁵⁸. Por la forma en como son producidas presentan una diversidad de modalidades, autorizando a referirnos a especies de *medios de prueba*.

¹⁵⁶ PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 27.

¹⁵⁷ TARUFFO, Michele, ob. cit., pp. 34-35.

¹⁵⁸ Para un sector de la doctrina extranjera todas las «pruebas» son *personales, documentales e indirectas*. Y dan sólidos argumentos para tal conclusión. Todos ellos se pueden ver en DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., pp. 125-133.

3.2. Regulación de los medios de prueba en el Derecho Tributario. La utilización de los criterios de relevancia y admisibilidad en la selección de las pruebas.

De acuerdo a lo señalado anteriormente, la regulación de los medios de prueba implica elegir una alternativa fundamental y la decisión contribuye a perfilar el sistema probatorio respectivo, pues, formará parte de uno de sus hitos centrales¹⁵⁹.

Las opciones del legislador en este punto pueden ser: determinar taxativamente cuáles son los únicos medios admisibles, en general (admisibilidad genérica), sin perjuicio de establecer la inadmisibilidad de algunos para la prueba de ciertos hechos (inadmisibilidad específica), o disponer una libertad probatoria para allegar elementos de convicción, sin señalamiento legal. Para el profesor PEÑAILILLO, esta última opción, a su vez, permite dos modalidades: entregar al juez la decisión de admitir o rechazar esos elementos, o implantar una amplia libertad, en que son las partes las que deciden qué medios allegan. Finalmente, siempre queda la opción intermedia, en la cual conviven aspectos de ambas alternativas extremas, disponiéndose, por un lado, la fijación taxativa de ciertos medios de prueba que el juez no puede desconocer y, por el otro lado, entregando a su prudencia el aceptar o rechazar otros.

En nuestro Derecho Común (entendido como el contenido en el CC y en el CPC), los medios de prueba están establecidos taxativamente por el legislador¹⁶⁰.

¹⁵⁹ En efecto, la fijación de los medios de prueba admitidos en derecho puede ser taxativa o ejemplificativa, motivo por el cual un sector de la doctrina foránea clasifica los sistemas probatorios en cerrados y abiertos. En este sentido, BURNIER JUNIOR, João P., *Teoría geral da prova*, Edicamp, Campinas, 2001, p. 64. Citado en DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 134.

¹⁶⁰ v. PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit. p. 28. Señala el art. 1698 inc. 2º del CC: "Las pruebas consisten en instrumentos públicos o privados, testigos, presunciones,

En nuestro sistema tributario, en todo caso, es necesario hacer algunas prevenciones. No existe una norma similar a las del Derecho Común. El Código Tributario chileno no contempla una reglamentación sistemática acerca de los medios de prueba, así como tampoco un reenvío expreso y determinado a tales específicas normas del Derecho Común¹⁶¹. En este sentido se ha postulado que los medios que conoce el Derecho Común son perfectamente aplicables al Derecho Tributario. Aseveración que se encontraría respaldada principalmente por el artículo 2 del Código del ramo¹⁶². Hay jurisprudencia, sin embargo, que ha decidido que no resultan aplicables las reglas probatorias del Código Civil respecto del mérito probatorio de los documentos privados, porque el estándar probatorio exige simplemente una "prueba suficiente", de modo que no

confesión de parte, juramento deferido, e inspección personal del juez." Por su parte, el art. 341 del CPC prescribe: "*Los medios de prueba de que puede hacerse uso en juicio son: Instrumentos; Testigos; Confesión de parte; Inspección personal del tribunal; Informes de peritos; y Presunciones.*"

¹⁶¹ A diferencia, por ejemplo, de lo que ocurre en el Derecho Comparado, particularmente en el caso del Derecho Fiscal español, en el cual sí existe un reenvío expreso y determinado a ciertas y específicas normas probatorias. El art. 106 de la Ley General Tributaria (LGT), bajo la rúbrica de *Normas sobre medios y valoración de la prueba*, señala que "*salvo disposición legal expresa en contrario en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas sobre medios y valoración de la prueba contenidas en el Código Civil y en la LECiv.*" Citado en RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 201.

¹⁶² Así, LEON MUÑOZ, Felipe, ob. cit., p. 85; MARTÍNEZ COHEN, Rafael, "El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el Derecho Tributario chileno", en *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, XXIX (Valparaíso, Chile, 2º semestre 2007), pp. 351-378. Norma que contempla una remisión general y amplia al Derecho Común: "*En lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales.*" Junto con ello, y en relación a la justificación de inversiones, gastos y desembolsos, debe tenerse presente también lo dispuesto en el inc. final del art. 70 de la LIR: "*Los contribuyentes que no estén obligados a llevar contabilidad completa, podrán acreditar el origen de dichos fondos por todos los medios de prueba que establece la ley.*" En efecto, el propio Servicio reconoce esta postura en la Circular N° 08, del 07 de febrero del 2000. Texto completo de ella puede consultarse en <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2000/circu08.htm> [Fecha de consulta: 17 de junio de 2014]

puede restársele valor a un simple documento privado, por el hecho de ser tal, como lo exigiría el Código Civil¹⁶³.

Pese a que en cierta medida aceptamos las conclusiones anteriores, en nuestra opinión ellas pueden ser perfeccionadas y adecuadas a nuestros tiempos y razonamientos. Así pues, tras la modificación introducida por la Ley N° 20.322, que creó la nueva justicia tributaria y aduanera, de acuerdo a lo dispuesto en inc. 10° del art. 132 del CT, en lo que respecta al contencioso tributario, *“Se admitirá, además, cualquier otro medio probatorio apto para producir fe.”* De manera que existe una clara opción del legislador tributario en esa etapa procesal: la libertad probatoria. Entendida en el sentido de la libre admisibilidad de medios de pruebas, rigiendo plenamente el principio dispositivo, siendo, por ende, las partes libres y soberanas en lo que respecta a la introducción al proceso de los medios de prueba que sean idóneos y relevantes en la fundamentación de sus aseveraciones y hechos que estiman han acaecido, todos los cuales contribuirán a construir el hecho jurídico tributario¹⁶⁴.

¹⁶³ Una sentencia de la Excmá. Corte Suprema señaló que la remisión que hace el art. 148 del CT a las normas establecidas en el Libro I del CPC, es sólo si no existe en el primer texto legal disposición especial, por tanto, el mandato no tendrá otra formalidad que constar por escrito. Así, la Corte consideró apta una carta poder, en donde la firma del poderdante estaba autorizada ante Notario, para presentar un reclamo tributario. *Revista Fallos del mes*, N° 280, marzo de 1982, p. 5.

¹⁶⁴ Sin perjuicio de la libre admisibilidad de los medios de prueba en sede contenciosa, se han introducido también, por la misma ley, ciertas limitaciones probatorias en casos especiales y excepcionales. En efecto, el señalado art. 132 del CT en su inc. 15° dispone que: *“No obstante lo anterior, los actos o contratos solemnes sólo podrán ser acreditados por medio de la solemnidad prevista por la ley.”* Finalmente, se postula también como situación de restricción a la libertad probatoria, lo dispuesto en el inc. 11° del referido artículo: *“No serán admisibles aquellos antecedentes que, teniendo relación directa con las operaciones fiscalizadas, hayan sido solicitados determinada y específicamente por el Servicio al reclamante en la citación a que se refiere el artículo 63 y que este último, no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo del inciso segundo de dicho artículo.”* Cabe señalar que este último caso, desde un inicio, se presentó como uno de los más cuestionables dentro de la reforma realizada por la Ley N° 20.322. Hoy en día los puntos de tensión que se generan a su respecto no cesan. Convendrá, por ende, analizarlo detalladamente, lo que haremos a continuación.

Ésta, junto a otras situaciones que veremos más adelante, corresponde a una de las modificaciones de fondo más importantes que en materia probatoria haya experimentado nuestro ordenamiento jurídico tributario.

La incógnita queda planteada pues en relación al procedimiento tributario: *¿Existirá igualmente en esta etapa libertad en la admisibilidad de los medios de prueba? O, por el contrario, ¿se encuentran de antemano fijados taxativamente los medios de prueba que pueden tener lugar en él?* La verdad es que el punto es discutible. De partida no existe una norma semejante a la del art. 132 del CT que señale expresamente y sin titubeos que, al igual que en el contencioso tributario, en el procedimiento administrativo exista libre admisibilidad de los medios de prueba. Pero tampoco existe una norma como las del Derecho Común, en las cuales se fijan a priori y taxativamente los medios de prueba aceptados por el legislador. Es así como a nuestro parecer, siguiendo los razonamientos del profesor Rodrigo UGALDE, los medios de prueba de que se podrá valer el órgano administrativo (SII) para acreditar la existencia de la obligación tributaria y, en definitiva, construir el presupuesto de hecho tributario, no son exclusivamente aquellos señalados taxativamente en las normas de Derecho Común, sino que, además de ellos, todos los que obtenga de acuerdo a la normativa contenida en el Título IV del Libro I del Código Tributario, intitulado "Medios especiales de fiscalización", así como también los que señalen otras normas contenidas en el mismo Código y demás leyes tributarias¹⁶⁵. Lo mismo puede aseverarse respecto del contribuyente, cuando y en la medida que corresponda de acuerdo a los principios probatorios estructurales. Esta es, a nuestro juicio, la conclusión que más se aviene a los dichos principios (particularmente, el inquisitivo y de colaboración), que campean en el ámbito del procedimiento tributario. Ya que, por un lado, resulta coherente que la Administración, en el

¹⁶⁵ UGALDE PRIETO, Rodrigo, ob. cit., p. 31.

cumplimiento de su “poder-deber” de investigación y prueba, disponga de un catálogo más bien amplio de mecanismos que la coadyuven en tal actividad, permitiéndole fundar las inferencias lógicas para luego dar sustento a sus aseveraciones probatorias. Al mismo tiempo que, por el otro lado, permite al contribuyente, en su deber de cooperación con la Administración, no resultar limitado por una fijación taxativa que puede ser difícil de lograr, y hacerle, de esa manera, incumplible su carga/deber. Por lo demás, esta posición comulga con el derecho fundamental de la amplia defensa en su manifestación de libertad probatoria, prescrito constitucionalmente, «siendo imperativa su observancia en todos los procesos administrativos tributarios, independientemente de referencia expresa o no.»¹⁶⁶

Y aun cuando se postulara y aceptara, sin discusión alguna, un reenvío de esta parte del Derecho Tributario a las normas del Derecho Común (en virtud de lo dispuesto, entre otros, por el art. 2 del CT)¹⁶⁷, las

¹⁶⁶ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 134.

¹⁶⁷ Se ha planteado inclusive que, las normas de Derecho Común, al tenor del art. 2 del CT, de otro lado, puede ser un llamamiento a aplicar las reglas probatorias del procedimiento administrativo. En este sentido v., ZURITA ROJAS, Milenko, *El acto Administrativo Tributario*, edit. Libromar, Viña del Mar, 2013. Siguiendo este razonamiento, en la doctrina extranjera, se ha reconocido al procedimiento administrativo como instrumento de la Administración tributaria para la aplicación de los tributos, cuya naturaleza es similar a la de los actos administrativos: «La expresión *procedimiento administrativo*, para el orden tributario, regido principalmente por el Código Tributario, es aplicable a los casos en los cuales la administración ejercita sus facultades determinadora y recaudadora, y, dentro de esta última, al procedimiento coactivo o de ejecución. A su vez, la expresión *proceso administrativo*, es más propia para los casos en que la administración ejercita su facultad resolutoria frente a reclamaciones y recursos propuestos por los sujetos pasivos y terceros...» TROYA JARAMILLO, José, *El Derecho Formal o Administrativo Tributario*, Quito, 2009. Disponible en <http://www.estade.org/> [Fecha de consulta: 17 de junio de 2014]; BLANQUER, David, ob. cit., p. 210. La consecuencia lógica de las diferencias apuntadas sería la disposición de un régimen distinto para regular la prueba en sede administrativa y judicial. La óptica procesal civil, en efecto, podría ser más propia del contencioso tributario, habida consideración que el procedimiento administrativo, hoy día, entre nosotros, tiene su tratamiento particular, primordialmente, en Ley N° 19.880 (D.O. 29 de mayo de 2003)

cuales fijan de antemano y taxativamente los medios probatorios, somos de la opinión que tal regulación no agota los posibles medios de prueba de que se pueda hacer uso en el ámbito tributario, pues, la presencia de pruebas expresamente previstas por la ley (*típicas*) no excluye en absoluto la posibilidad de emplear pruebas no previstas (*atípicas*)¹⁶⁸. Esta conclusión se extrae de una concepción racional de la prueba¹⁶⁹; del interés por resguardar la plena realización del derecho de defensa de las partes –como veíamos hace un momento–; y del respeto y observancia de los principios que orientan la aplicación de la ley y el actuar de la Administración tributaria. «En la medida en que de no aceptarse la admisibilidad de los elementos de prueba atípicos o no expresamente regulados, podrían excluirse pruebas relevantes para el procedimiento o proceso tributario.»¹⁷⁰ Lo que podría configurarse en un atentado al principio inquisitivo y al deber de investigación de oficio que recae sobre la autoridad administrativa, en virtud del cual ella debe, en aras del interés público prevalente, buscar y recoger todos los elementos de convicción que permitan la construcción del presupuesto de hecho tributario. Tanto a favor como en contra del contribuyente. Es más, una postura distinta a la aquí sustentada podría llevar a excluir la admisión de los indicios como elemento de prueba, cuando precisamente en el Derecho Tributario los indicios o la llamada *prueba indiciaria* juegan un papel de primer orden en

¹⁶⁸ TARUFFO, Michele, *La prueba de los hechos*, (Trad. esp. Jordi Ferrer Beltrán), Trotta, Madrid, 2002, p. 369. «...si el derecho regula algunos tipos de prueba, esto no implica que sólo se puedan admitir esos tipos de pruebas.»

¹⁶⁹ La que se encuentra en el extremo contrario de las llamadas concepciones “estrictamente legalistas” o “restrictivas”, para las cuales, en términos generales, sólo es prueba únicamente aquello que la ley admite expresamente como tal, quedando excluido lo demás. “Sólo el Derecho puede determinar que algo es una prueba”.

¹⁷⁰ RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 202.

la actividad probatoria, ya que habitualmente se trata de probar elementos del supuesto de hecho que no son inmediatamente perceptibles¹⁷¹.

Por cierto, la admisibilidad en el ámbito tributario de los medios probatorios comunes, implicará su necesaria adaptación a las particularidades de dicho ámbito. Así, la admisibilidad genérica de estos elementos de prueba, que resulta de las normas procesales civiles, debe completarse con su admisibilidad específica para el ámbito de las actuaciones y procedimientos tributarios, esta adaptación ha de hacerse por el intérprete en función de las características y principios a que obedece el procedimiento tributario o el ulterior contencioso tributario.

Finalmente en relación a este tema, Michele TARUFFO ha escrito: «En un sentido, en cualquier contexto procesal, «medio de prueba» es todo lo que pueda ser usado significativamente para apoyar la prueba de un hecho. En sentido estricto, estamos frente a un «medio de prueba» sólo si este es relevante y admisible» Esta reflexión del lúcido autor nos conduce a referirnos resumidamente sobre los criterios de *relevancia* y *admisibilidad* utilizados para la selección (y admisibilidad) de los medios de prueba. Los cuales, por cierto, deben ser considerados por el Derecho Tributario. La *relevancia*, señala el autor, «es un estándar lógico de acuerdo con el cual los únicos medios de prueba que deben ser admitidos y tomados en consideración por el juzgador son aquellos que mantienen una conexión lógica con los hechos del litigio, de modo que pueda sustentarse en ellos una conclusión acerca de la verdad de tales hechos.»¹⁷² Pero junto con ella, para dar por procedente un medio de prueba, éste ha de ser *jurídicamente admisible*, lo que se traduce en que «todo elemento de prueba relevante debe ser observado también bajo el prisma de los criterios jurídicos de admisibilidad.» Así, «Un medio de

¹⁷¹ RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 202.

¹⁷² TARUFFO, Michele, ob. cit., p. 38.

prueba relevante puede ser excluido por razones jurídicas, es decir, si una norma jurídica específica prohíbe su admisión.»¹⁷³

3.2.1. Restricción a la libertad probatoria: limitación a la presentación de antecedentes o “Discovery” tributario.

Esta restricción al principio general de libertad en la admisibilidad de los medios de prueba en el contencioso tributario, se encuentra consagrada en el inc. 11° del art. 132 del Código Tributario.

Se ha señalado que ella consiste en una sanción procesal–probatoria para el contribuyente que deliberadamente no puso a disposición sus antecedentes que el Servicio de Impuestos Internos le requirió específicamente en la Citación prevista en el artículo 63 del mismo Código¹⁷⁴.

Como tal, se trata de una situación excepcional, que debe interpretarse de modo restrictivo y respecto de la cual no procede la analogía. Así se ha resuelto por nuestra jurisprudencia judicial¹⁷⁵, *“Tercero: (...) se debe tener presente que el artículo 132 del Código Tributario consagra amplia libertad a las partes en cuanto a los medios de prueba a presentar, al disponer en su inciso 10° “Se admitirá, además, cualquier otro medio probatorio apto para producir fe”, sin más limitación que las previstas en los incisos que le preceden,... Excepción a esta regla general, la constituye el inciso 11° de la norma en comento...”*

¹⁷³ TARUFFO, Michele, ob. cit., p. 41.

¹⁷⁴ CENTRO DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS. Disponible en: http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=410:novedades-en-materia-de-probatoria&catid=67:reporte-tributario-no22-diciembre-2011&Itemid=141 [Fecha de consulta: 02 de diciembre de 2013].

¹⁷⁵ v. Corte de Apelaciones de Antofagasta, sentencia de 12 de marzo de 2013, causa Rol N° 17-2012, caratulada “Minería Ingeniería Geología y Construcción Ltda. con SII”. Texto completo de la sentencia disponible en www.poderjudicial.cl [Fecha de consulta: 02 de abril de 2013]

De manera entonces que lo verdaderamente sancionado por el precepto legal es la actitud o comportamiento malicioso y/o clandestino del contribuyente, pues, lo que en definitiva busca evitar, es que el contribuyente planifique la entrega de sus medios probatorios, a su conveniencia, limitando la certeza y eficacia de la acción fiscalizadora. Empero, en ningún caso esta limitación puede estimarse como regla general de aplicación.

En cuanto a los requisitos necesarios para que proceda esta restricción excepcional, el mismo tribunal superior señala: *"Cuarto: Que del mérito de la norma transcrita precedentemente, es dable colegir que para acceder a la petición de inadmisibilidad probatoria en comento, se requiere, en primer lugar, analizar si el Servicio fiscalizador solicitó determinada y específicamente al contribuyente fiscalizado, en la citación realizada de conformidad con el artículo 63 del Código Tributario, los antecedentes cuya exclusión solicita, para luego analizar –vencido este primer requisito- si el contribuyente habiendo sido requerido en los términos descritos, no acompañó tales antecedentes probatorios por causas que no le fueron imputables, caso en el cual, de acreditarse tales causas, podrá acompañarlas sin limitación al proceso, rigiendo nuevamente la regla general prevista en el inciso 10° del artículo 132 antes citado."*

De la jurisprudencia citada y de la norma en análisis, fluye en forma bastante clara que la vulneración de deberes probatorios pre-procesales tiene sólo una regulación en el ámbito de la incumbencia probatoria. Y ésta es que, sólo en la medida de que los antecedentes que el contribuyente no aportó a la fase de fiscalización administrativa le hayan sido requeridos, determinada y específicamente, en una Citación practicada por el Servicio de Impuestos Internos, y siempre que se den los demás supuestos allí establecidos, podrán ser declarados inadmisibles los antecedentes por el

juez tributario en la sentencia definitiva. Y es evidente, por cierto, a la luz de los principios estructurales probatorios, que dicha Citación deba ser acompañada por la parte favorecida (SII) durante la vigencia del término probatorio ordinario, *so pena* de ver insatisfecha su pretensión de exclusión. Al efecto entonces, resulta ser una carga para la parte favorecida con tal exclusión probatoria, acompañar la Citación a la que se refiere dicha norma.

Desde el punto de vista práctico entonces, de ahora en adelante se hará esencial para los contribuyentes y sus asesores preparar correctamente la respuesta a la Citación, de manera de no verse privados de medios probatorios posteriormente en la eventual etapa del contencioso tributario. Asimismo, el SII, en nombre del principio inquisitivo y del interés prevalente en el procedimiento de fiscalización, deberá determinar y especificar con rigurosidad los citados documentos en dicho acto administrativo para poder aprovecharse de esta limitación procesal al contribuyente. La Citación y su aportación al proceso resultan necesariamente fundantes de su pretensión de exclusión de medios de prueba. Por lo demás, sobre el TTA pesa la obligación de pronunciarse expresamente sobre este asunto en la sentencia, controlando así el cumplimiento de los requisitos legales: *"El Juez Tributario y Aduanero se pronunciará en la sentencia sobre esta inadmisibilidad"*¹⁷⁶.

¹⁷⁶ CENTRO DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS, ob. cit.

3.3. Presunciones y ficciones legales en el Derecho Tributario: una cuestión de límites.

3.3.1. Consideraciones iniciales. Justificación de su estudio.

Correspondería previamente a este tema haber realizado un análisis de cada uno de los medios de prueba (o «*especies de medios de prueba*», al decir de la doctrina extranjera) presentes en el Derecho Tributario. Sin embargo, por varias razones –algunas de las cuales se dirán más adelante-, pero primordialmente debido al escaso desarrollo que en nuestro derecho se les ha dado y en atención al objeto de estudio de esta tesis, hemos decidido circunscribir nuestras reflexiones a las presunciones y ficciones legales presentes en el Derecho Tributario.

En términos generales, se ha entendido a la presunción como el resultado de un proceso racional y lógico, por el cual, a partir de un hecho conocido (o probado), se infiere otro hecho, el que es desconocido o dudoso, de probable existencia. Para algunos, incluso, «Los indicios y presunciones son considerados modalidad de prueba indirecta, en que, a partir de un hecho probado, se llega, deductivamente, al hecho principal, que se desea demostrar.»¹⁷⁷ De lo dicho resulta que ambas categorías son necesarias para la producción del hecho jurídico en sentido amplio (lo que no es lo mismo que su identificación). Nuestro Derecho Común se refiere a las presunciones en varias normas legales¹⁷⁸, e incluso, en una de ellas, trata de conceptualizarlas: el inc. 1º del art. 47 del CC dispone, “*Se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas.*”

¹⁷⁷ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., pp. 161-162.

¹⁷⁸ Por ejemplo: arts. 426 y 427 del CPC y 47 y 1712 del CC.

Por lo que toca a las ficciones legales se ha señalado que, «al igual que las definiciones legales, son disposiciones cualificatorias, disposiciones que atribuyen la cualificación de *G* (o de no *G*) a las entidades que tengan la propiedad *F* o que pertenezcan a la clase *F*.»¹⁷⁹ IHERING, refiriéndose a las ficciones del Derecho Romano, sostuvo que, «la finalidad de la ficción consiste en eliminar las dificultades inherentes a la adopción y aplicación de nuevas reglas jurídicas... Ella no es más que la solución científicamente imperfecta a un problema, y merece, como el acto aparente, ser llamada una *falsedad técnica consagrada por la necesidad*...»¹⁸⁰

No hay duda de que la existencia y utilización de presunciones y ficciones legales en el Derecho Tributario configura para la Administración un importante instrumento en las tareas de fiscalización y recaudación de los impuestos. No hay duda tampoco que la consagración legal de este *medio probatorio* (para algunos, como CARNELUTTI) o *mecanismo/instrumento de prueba* (para otros, como PONTES DE MIRANDA), va en exponencial aumento en esta área del derecho, e implica, en la mayoría de los casos, por un lado, posiciones ventajosas para la autoridad administrativa en la tarea de determinación del presupuesto de hecho tributario y, al mismo tiempo, por el otro lado, intromisiones en importantes aspectos de la esfera privada del contribuyente y desmejoramiento de su situación probatoria, lo que en muchos casos deslinda en su inconstitucionalidad y antijuridicidad. Por lo

¹⁷⁹ HERNÁNDEZ MARÍN, Rafael, "Ficciones jurídicas", en *DOXA* 3, 1986, p. 141. Disponible en <http://www.biblioteca.org.ar/libros/142375.pdf> [Fecha de consulta: 05 de septiembre de 2013]

¹⁸⁰ IHERING, *El espíritu del Derecho romano en las diversas fases de su desarrollo*, traducción de Enrique Príncipe y Satorres. Estudio preliminar de José Luis Monero Pérez, edit. Comares, Granada, 1998. Citado en su versión francesa de O. De Meulenaere por BATIZA, Rodolfo, "Notas sobre la naturaleza de las ficciones legales en los derechos romano e inglés". Disponible en <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/indercom/cont/49/art/art1.pdf> [Fecha de consulta: 05 de septiembre de 2013]

demás, como veremos, en el Derecho Tributario existe una estrecha vinculación entre las presunciones y ficciones y los principios estructurales de la prueba analizados. Todas las anteriores son razones que influyen notablemente en nuestra decisión de dar un tratamiento más detenido y acucioso a estos mecanismos probatorios.

Las interrogantes centrales que trataremos de resolver en esta parte del estudio son: *¿De qué manera y bajo qué límites son admitidas las presunciones y ficciones legales en el Derecho Tributario? ¿Cuál es la correcta forma de entenderlas y aplicarlas en este ámbito?*

3.3.2. La utilización de presunciones y ficciones legales en el ámbito del Derecho Tributario.

Cuando no es posible determinar la obligación tributaria sobre base cierta, los ordenamientos tributarios facultan a la Administración a hacerlo sobre base presunta o estimación indirecta, usualmente como consecuencia del incumplimiento del deber genérico de colaboración que recae sobre el sujeto pasivo (manifestación concreta del principio estructural del mismo nombre), o, por la imposibilidad o dificultad de alcanzar un conocimiento directo del hecho imponible (en cumplimiento del deber de investigación de oficio)¹⁸¹.

En el ámbito tributario, entonces, las presunciones y ficciones legales cumplen relevantes funciones, sirviendo para: (i) suplir deficiencias probatorias en aquellos casos en que el Fisco se ve imposibilitado de probar ciertos hechos una vez agotado el deber de investigación de oficio; (ii) garantizar eficacia en la recaudación, y; (iii) preservar la estabilidad social. Todas ellas apuntan a un objetivo primordial que le da sustentación

¹⁸¹ CORDOVA ARCE, Alex, "La determinación del tributo sobre base presunta", en *El tributo y su aplicación para el siglo XXI*, GARCÍA NOVOA, César y HOYOS JIMÉNEZ, Catalina (coordinadores), edit. Marcial Pons, t. II, Buenos Aires, 2008, p. 1440.

a estos mecanismos en materia tributaria y que está relacionado con la creación legal de instrumentos que mitiguen la evasión fiscal y propicien mayor eficiencia y eficacia en la recaudación impositiva. De esta manera, se ha señalado, en las presunciones absolutas eliminarían cualquier tipo de actividad probatoria, impidiendo prueba en contrario del obligado tributario; en cambio, en las presunciones relativas trasladarían la actividad probatoria al contribuyente. Resulta obvio, por ende, que el uso de unas u otras implicará una disminución de la carga administrativa¹⁸².

Sin embargo, por sobre estos instrumentos y funciones, cuya relevancia no se discute, existen los derechos constitucionalmente asegurados a los contribuyentes, como el de la legalidad tributaria, de la tipicidad, de la igualdad en el reparto de la carga tributaria, del debido proceso legal, de la rígida discriminación constitucional de las competencias impositivas y de la capacidad contributiva. La existencia de estas máximas, positivizadas en normas constitucionales, exige que la adopción de presunciones se realice en forma compatible con los referidos derechos constitucionales. La doctrina extranjera es categórica en afirmar: «Empero, la facultad de determinar la obligación tributaria sobre base presunta debe ser ejercida conforme a la ley, de manera excepcional,

¹⁸² RODRÍGUEZ LOSADA, Soraya, "El principio de practicabilidad en materia tributaria", en *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, ZABALETA ÁLVAREZ, Michael (Dirección), Fondo editorial, Universidad San Martín de Porres, Lima, 2011, p. 444. Junto a la estimación indirecta, las cláusulas generales, la transacción tributaria y otras figuras afines, las presunciones y ficciones legales corresponderían a una manifestación del "principio de practicabilidad" en el Derecho Tributario, cuya formulación parte del reconocimiento que la Administración no dispone siempre de los medios adecuados para pesquisar cada situación exacta, optando por la aplicación de normas de simplificación, tanto en sede legislativa como administrativa. Por intermedio de esta simplificación, se procede a la tipificación, globalización o estandarización, asumiendo como regla lo que es típico o probable, y se desecha la individualización del caso concreto. Entre nosotros, mayores detalles pueden consultarse en PEÑAFIEL LAGOS, Felipe, "Principio de la practicabilidad tributaria y los instrumentos que lo materializan, en especial presunciones y ficciones jurídicas", *Memoria de prueba*, Universidad de Concepción, Concepción, 2012.

subsidiaria y respetando los principios constitucionales básicos de legalidad, igualdad y no confiscatoriedad.»¹⁸³

Absoluta coherencia hay entre estos razonamientos y las conclusiones que extrajimos al analizar el principio inquisitivo que rige en el procedimiento tributario. Frente al recurso excepcional al mecanismo de la estimación indirecta, no hay atenuación siquiera del deber de investigación de oficio que recae sobre la autoridad administrativa. «La potestad de estimación, considerada a la luz del principio de investigación de oficio que domina la actuación de la Administración tributaria, no puede emplearse en la aplicación de normas tributarias *ni como expresión de una regla general sobre la medida de prueba consistente en una alta verosimilitud, ni para permitir reducciones generales en el grado de la prueba.*»¹⁸⁴

3.3.3. Límites al empleo de presunciones en el ámbito tributario.

Así, en la esfera tributaria, las presunciones tienen un empleo delimitado por normas constitucionales que trazan los contornos de la competencia tributaria, además de garantizar derechos imprescindibles a los contribuyentes.

AMATUCCI, comentando un fallo de la Corte Constitucional italiana, del 22 de febrero de 1999, que declaró inconstitucional la presunción absoluta de liberalidad de las transferencias inmobiliarias efectuadas entre cónyuges, por no ser razonable y por violación de los principios de igualdad y de capacidad contributiva, señala: «La Corte consideró

¹⁸³ CORDOVA ARCE, Alex, ob. cit., p. 1440.

¹⁸⁴ OSTERLOH, L., Gesetzesbindung und Typisierungsspielräumen bei der Anwendung der Steuergesetze, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1992, p. 257. Citado en RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., pp. 107-108.

legítimas las presunciones fiscales, sólo si se encuentran basadas en índices (indicios) que concretamente revelen riqueza o hechos reales, aunque sean difícilmente demostrables; sin estas características, a juicio del alto tribunal constitucional, la imposición tendría base ficticia.»¹⁸⁵ TRIMELONI, por su parte, analizando diversos pronunciamientos de la misma Corte Constitucional, destaca que resulta indispensable investigar si el esquema de la presunción legal se basa en máximas de la experiencia que revelen una relación total de orden probable entre hecho conocido y hecho ignorado; en este caso –indica–, «parece adecuado per se, para confirmar la adhesión a la norma que lo supone a un interés protegido». Por el contrario –concluye–, «cuando el esquema de la presunción no procura ningún enlace probable, o propone uno muy atenuado, se hace necesario, para asegurar la correspondencia entre presunción y los principios constitucionales, que el esquema refleje intereses protegidos.»¹⁸⁶

Por las mismas razones, un importante sector de la doctrina brasileña¹⁸⁷, sólo admite en el ámbito tributario las presunciones relativas o simplemente legales, posibilitando el ejercicio del derecho a la amplia defensa con todos los medios y recursos inherentes a ella, lo que incluye la producción probatoria tendiente a desconstituir el hecho presumido. Para este sector, en materia tributaria, no encuentran cabida ni aplicación las *presunciones absolutas* así como tampoco las llamadas *presunciones mixtas*. Las primeras son inhibidas por la rígida repartición constitucional de competencias para instruir tributos, así como por los principios de legalidad tributaria, de tipicidad y de capacidad contributiva. Las segundas, por su parte, son obstadas por violar, además de los primados

¹⁸⁵ AMATUCCI, Andrea, *El ordenamiento jurídico de la Hacienda Pública...* ob. cit., p. 417.

¹⁸⁶ TRIMELONI, Mario, "Las presunciones en el Derecho Tributario", en *Tratado de Derecho Tributario*, AMATUCCI, Andrea, (Directora), edit. Temis, t. I, Bogotá, 2001, p. 428.

¹⁸⁷ v. por todos, DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 354.

de tipicidad y capacidad contributiva, el derecho a la amplia defensa, ya que restringen las pruebas posibles de ser utilizadas para refutar el hecho presumido. Sólo son susceptibles de ser empleadas por la Administración fiscal las *presunciones relativas*, por posibilitar al contribuyente la libre producción probatoria en sentido contrario¹⁸⁸.

3.3.4. La (necesariedad de) prueba en el caso de las presunciones legales.

¿Hay realmente inversión de la carga de la prueba cuando nos encontramos en presencia de una presunción? Más dudoso todavía, ¿hay liberación de la carga de la prueba para la parte favorecida con una presunción?

Para nosotros la respuesta en ambos casos es negativa¹⁸⁹. El auxilio de estos medios técnicos, establecidos la mayoría de los casos a favor de la Administración, le significará el “deber” –en el procedimiento tributario- y más tarde la “carga” –en el contencioso tributario- de probar los hechos ciertos y conocidos que le permiten acudir a aquellos. «En cuanto a los hechos favorecidos por una presunción legal, entiéndase que ello no exime de probar el hecho indiciario o hecho base...»¹⁹⁰, el que deberá acreditarse como cualquier otro.

En el empleo de dichos instrumentos se observa la imprescindibilidad de la autoridad administrativa de probar el hecho que desencadena la operación presuntiva. Más aún, cuando nos encontramos en el ámbito de vigencia del principio estructural inquisitivo (del que deviene el deber de investigación oficiosa), propio de los procedimientos administrativos

¹⁸⁸ En este sentido, DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 172.

¹⁸⁹ Debemos reconocer eso sí, la existencia de posturas en sentido contrario. P. ej. v. LEON MUÑOZ, Felipe., ob. cit., p. 33.

¹⁹⁰ MONTERO AROCA, Juan, ob. cit., p. 60.

tributarios, «La existencia de norma presuntiva no dispensa la producción probatoria por parte de la fiscalización.»¹⁹¹

De manera que, en los supuestos de presunción, cualquiera sea su modalidad, la prueba resulta indispensable. En tal sentido, la doctrina autorizada ha señalado que, «quien alega la ocurrencia del hecho presumido debe probar la ocurrencia de los indicios, hechos directamente conocidos, y aquél contra quien la presunción opera debe probar, alternativa o conjuntamente, la no ocurrencia de los indicios del hecho presumido, la existencia de diversos indicios en contrario o, inclusive, cuestionar la razonabilidad de la relación jurídica de implicación.»¹⁹²

Luego, no puede hablarse de inversión de la carga de la prueba, y, mucho menos, de dispensa de producción probatoria.

3.3.5. La admisibilidad de presunciones hominis en el Derecho Tributario.

Dentro de la clasificación tradicional, las *presunciones hominis* se refieren a presunciones simples, no legales, que realiza el juzgador aplicando el derecho.

De manera entonces que, estas presunciones simples, no son un medio de prueba, sino más bien un *procedimiento de prueba*, consistente en inferir, a partir de un hecho probado (indicio) y de una regla de experiencia, la existencia de un hecho desconocido¹⁹³.

En lo que concierne a su admisibilidad en el Derecho Tributario, existe ardua discusión en la doctrina extranjera.

¹⁹¹ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 173.

¹⁹² FERRAGUT, María Rita, *Presunciones...* ob. cit., p. 71.

¹⁹³ GASCÓN ABELLÁN, Marina, *Los hechos en el Derecho, Bases argumentales para la prueba*, edit. Marcial Pons, 3ª edición, Madrid, 2010, p. 138.

En contra de esta posibilidad, se ha dicho: «Admitir que el mero raciocinio de probabilidad por parte del aplicador de la ley sustituya la prueba, es concebir la posibilidad... de que se pueda exigir un tributo sin que haya necesariamente ocurrido el hecho gravado.»¹⁹⁴ Podría señalarse además, en apoyo de esta posición, que en lo que respecta al acaecimiento del hecho gravado, y en virtud del principio de legalidad en materia tributaria, tales presunciones sólo podrían ser establecidas por el legislador, y no por el juez, ni mucho menos por la Administración, quienes no podrían suplir la laguna normativa mediante un procedimiento de analogía integradora.

Posición distinta encontramos en Fabiana DEL PADRE TOMÉ, quien concibe no sólo como posible, sino hasta necesaria la adopción de estas presunciones en el Derecho Tributario. Para ella, toda prueba es indiciaria, de manera que siempre estará presente la operación mental de inferencia deductiva, pudiendo la presunción simple (estructura) ser identificada en toda la apreciación probatoria¹⁹⁵. Sin embargo, esto no significa, en ningún caso, que el juzgador –y menos el órgano administrativo–, esté facultado para constituir los hechos jurídicos como mejor le parezca: «la presunción *hominis* sólo puede ser empleada para justificar la constitución del hecho jurídico tributario en sentido estricto si es evidenciado el nexo lógico entre el hecho probado y el hecho que se quiere probar.»¹⁹⁶

Por nuestra parte, y en base a la postura que se muestra a favor de la admisibilidad de esta clase de presunciones en el Derecho Tributario, no

¹⁹⁴ SCHOUERI, Eduardo, "Presunções simples e indícios no procedimento administrativo fiscal", en *Processo administrativo fiscal*, Dialética, v. 2, São Paulo, 1997, pp. 85-86. citado en DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 174.

¹⁹⁵ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 328. Es de igual parecer PONTES DE MIRANDA, ya que –como señala– la deducción realizada por el juzgador, fundada en su experiencia, derivada de aquello que él sabe sobre las cosas, de sus relaciones de coexistencia, causalidad, duración o localización, está presente en toda y cualquier valoración probatoria.

¹⁹⁶ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 175.

vemos mayor inconveniente en el establecimiento de hechos de relevancia fiscal mediante este *procedimiento de prueba*, propio de cualquier forma de investigación y acercamiento a la verdad lógica. Conceptos reconocidos en la esfera del procedimiento administrativo tributario, donde –como vimos–, campea el principio inquisitivo. Pudiendo ser utilizado tanto por el contribuyente como por la autoridad administrativa, dentro de los márgenes de la razonabilidad y proporcionalidad, lo que se traduce en que estas presunciones siempre y en todo caso deberán cumplir con las exigencias de la legislación de Derecho Común, establecidas para las presunciones judiciales, porque la gravedad, concordancia, precisión, etc., simplemente vienen impuestas por las máximas de la experiencia reconocidas expresamente por el legislador. En efecto, como bien razona el profesor MONTECINOS, en último término, siempre el hecho presumido, en este caso, podrá ser destruido mediante prueba en contrario; y, en definitiva, deberá superar el examen del tribunal tributario y aduanero, quien incluso podrá descartar el hecho presumido, porque no comparte la bondad del razonamiento, según las reglas de la sana crítica¹⁹⁷.

3.3.6. Límites al empleo de ficciones legales en el ámbito tributario.

Si bien es cierto que las ficciones legales presentan mayores dificultades que las presunciones, ya que en estas últimas existe un nexo lógico entre el indicio –hecho conocido– y el hecho presumido –o desconocido–, en aquellas, por el contrario, no existe tal enlace¹⁹⁸; las

¹⁹⁷ MONTECINOS ARAYA, Jorge, ob. cit.

¹⁹⁸ La ficción no se orienta «a dar por verdadero un hecho cualquiera, sino un hecho que es necesariamente falso, pero con un falsedad que es por completo asumida y que, en consecuencia no resulta engañosa... Las ficciones, en suma, no se orientan a fijar una realidad empírica, sino a atribuir a ciertos hechos el mismo tratamiento

conclusiones obtenidas a propósito de las limitaciones a la utilización de presunciones en el ámbito tributario son, en gran medida, aplicables a las ficciones legales. Valga entonces la remisión.

Sumado a lo dicho, para nuestra doctrina autorizada, de cara a los principios de legalidad y de igualdad en el ámbito tributario, en última instancia, la licitud constitucional, tanto de las presunciones legales absolutas, como de las ficciones legales, dependerá de la naturaleza y de la entidad del interés protegido por el legislador. La simplificación del sistema tributario y, en especial, la comodidad de la Administración, en ningún caso, por sí solos, pueden justificar el atropello de tales garantías constitucionales¹⁹⁹.

Es nuestro parecer, además, agregar a tal reflexión que, la existencia de un derecho a la prueba, cuyo fundamento se haya constitucionalmente reconocido entre nosotros en la consagración de las garantías fundamentales del debido proceso legal y del derecho a defensa (art. 19 N° 3 incisos 1°, 2°, 3°, 5° y 6° de la Constitución Política de la República), configura también un claro límite al empleo de ficciones legales en el ámbito tributario, y en general en cualquiera otro. Desde la óptica de los principios sustanciales de la tributación, como la exacción sólo en presencia de capacidad contributiva, existe también una limitación constitucional. No puede exigirse un tributo por intermedio de una ficción legal si claramente no existe una capacidad de pago comprometida.

jurídico previsto para otros hechos claramente distintos.» GASCÓN ABELLÁN, Marina, ob. cit., pp. 132-133.

¹⁹⁹ MONTECINOS ARAYA, Jorge, ob. cit.

4. REFLEXIONES PROBATORIAS EN RELACIÓN AL OBJETO DE LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO.

4.1. Consideraciones iniciales.

En sentido amplio, el objeto de la prueba «es aquello sobre lo que versa la prueba.»²⁰⁰ Más propiamente, consiste en el hecho que se pretende probar, representado por la alegación de la parte. De manera que la identificación de cuál es el objeto de la prueba se establece en la respuesta a la pregunta: *¿Qué precisa ser probado?* (o en el énfasis de esta otra: *¿quién prueba qué?*)

Anteriormente habíamos dado cuenta de la tensión que existe en la doctrina en torno a qué es lo que debe probarse efectivamente en el caso concreto²⁰¹. Dicho de otra forma, qué es lo que configura realmente el objeto de la prueba. Hay autores que postulan la prueba de los hechos mismos; otros, en cambio, sostienen que son las afirmaciones realizadas por cada parte las que deben ser objeto de prueba; finalmente, hay posiciones –que podríamos denominar- “intermedias”.

Tradicionalmente se ha sostenido que el principio fundamental en esta materia es aquel que dicta: *lo que se prueba son los hechos, no el Derecho*. Desde antiguo se nos enseña el adagio: “El Derecho lo conoce el juez” (*jura novit curia*), el que además se encontraría reforzado entre nosotros por la presunción o ficción legal de conocimiento de la ley contemplada en los arts. 7 y 8 del CC²⁰². Se han constatado asimismo algunas excepciones al principio referido, en las que, extendiendo el

²⁰⁰ PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 67.

²⁰¹ La referencia debe entenderse hecha al punto 2. del Capítulo I de esta tesis.

²⁰² Una precisa guía de las cuestiones jurídicas que no requieren prueba a virtud del principio fundamental señalado, puede consultarse en PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., pp. 67-69.

concepto de derecho, la prueba de éste puede hacerse necesaria en ciertos casos²⁰³. Por último, siguiendo esta línea de pensamiento, en la doctrina extranjera se advierte que, constituyen objeto de la prueba «los hechos alegados por las partes, referentes a eventos ocurridos en lapso temporal necesariamente anterior a la alegación.»²⁰⁴

Sin embargo, desde hace un tiempo y en número considerable, se viene precisando por varios científicos del derecho, que el objeto de la prueba no son los hechos en sí sino las afirmaciones de las partes, las cuales no se conocen, sino que se comprueban, mientras los acontecimientos no se comprueban, sino que se conocen²⁰⁵. En esta dirección, SENTÍS MELENDO, respondiendo a la tradicional interrogante *¿qué se prueba?*, responde: «No es raro y hasta es lo corriente, que se nos diga: se prueban hechos. No, los hechos no se prueban, los hechos existen. Lo que se prueba son afirmaciones que podrán referirse a hechos. La parte –siempre la parte, no el juez- formula afirmaciones; no viene a traerle al juez sus dudas, sino su seguridad –real o ficticia- sobre lo que sabe; no viene a pedirle al juez que averigüe, sino a decirle lo que ella ha averiguado; para que el juez constante, compruebe, verifique.»²⁰⁶

Finalmente, en la doctrina extranjera, también existen posiciones que podríamos denominar “intermedias” –las que, a nuestro modo de ver, tratan de conciliar ambos extremos-, y consideran que, «el objeto de la prueba son los hechos, entendidos como proposiciones formuladas por las

²⁰³ Entre estas situaciones “aparentemente” excepcionales encontramos por ejemplo: la prueba del Derecho histórico, la del Derecho extranjero, la de la costumbre *secundum legem*, etc. Su estudio pormenorizado puede verse en PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., pp. 69-74.

²⁰⁴ La acertada advertencia es de FERRAGUT, María Rita, ob. cit. p. 48.

²⁰⁵ CARNELUTTI, Francesco, *A prova civil*, Bookseller, 2ª ed., (traducción de Lisa Pary Scarpa), Campinas, 2002, pp. 67-68. Citado en DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 187.

²⁰⁶ SENTÍS MELENDO, Santiago, *La prueba: Los grandes temas del derecho probatorio*, edit. EJEA, Buenos aires, 1978. Citado en DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 187.

partes.»²⁰⁷ Ahora, estas proposiciones bien pueden referirse ya a hechos, ya a actos jurídicos, en las cuales ellas se han expresado.

Por último, en esta parte, cabe señalar que, por diversos fundamentos, hay ciertos hechos que bien, o están excluidos de prueba, o ella presenta precisas particularidades²⁰⁸.

4.2. *Objeto de la prueba y tema de la prueba.* Particularidades y consecuencias de esta distinción en el Derecho Tributario.

En relación al punto anterior, resulta interesante tratar aquí la distinción entre *objeto de la prueba y tema de la prueba*. Veremos que incluso ella puede ser bastante provechosa para nuestras reflexiones probatorias en el Derecho Tributario, sobre todo en lo que respecta a sus consecuencias y al análisis de los hechos en un proceso judicial específico.

Un sector de la doctrina procesalista distingue entre *objeto de la prueba y tema de la prueba*²⁰⁹. Con la primera expresión tratan lo que, en abstracto, es susceptible de prueba, es decir, aquello que se identifica con la cuestión genérica de qué puede probarse. La segunda expresión, por su parte, responde a la interrogante qué debe probarse en un proceso concreto, es decir, se refiere a los caracteres que, en un proceso determinado, deben reunir los hechos para ser materia de prueba.

Ya hemos realizado algunas aproximaciones en torno al *objeto de la prueba* al iniciar estas reflexiones²¹⁰. Deben tenerse presentes. En general,

²⁰⁷ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 188.

²⁰⁸ Un estudio pormenorizado de ellos puede v. en PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., pp. 77- 84.

²⁰⁹ DEVIS ECHANDÍA, Hernando, *Teoría general de la prueba judicial*, 2ª edic. Víctor P. de Zavalí, Buenos Aires, 1972, pp. 142 y ss. Citado en PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 84. En el mismo sentido puede v. también MONTERO AROCA, Juan, ob. cit., pp. 41 y ss.

²¹⁰ Ellas pueden verse en el punto 4.1. de este Capítulo. Puede consultarse también, en relación a este tema, el punto 2. del Capítulo I.

se ha dicho que, «las realidades susceptibles de ser probadas son todas aquellas que pueden formar parte del supuesto fáctico de las normas, aunque también pueden serlo ciertos supuestos de normas jurídicas, e incluso las máximas de experiencia...»²¹¹ A esto habría que añadir que, en el Derecho Tributario, son susceptibles de prueba, además de los hechos externos o condiciones externas de la existencia del derecho, los hechos internos o circunstancias de la vida interna, de carácter anímico, como conocimientos o intenciones²¹².

La amplitud probatoria mencionada a propósito del *objeto*, se restringe en buena medida frente a la cuestión de qué debe probarse en un proceso o procedimiento determinado. En lo que respecta al *tema de la prueba*, lo que debe probarse son «las concretas afirmaciones de las partes sobre los hechos, aunque no todos los hechos estén necesitados de prueba.»²¹³

En materia sustantiva civil, se suele distinguir entre el ámbito no contencioso y contencioso para precisar los caracteres que, en un proceso concreto, deben reunir los hechos a fin de ser materia de prueba. Así, en

²¹¹ MONTERO AROCA, Juan, ob. cit., p. 41.

²¹² RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 192. Como hemos dicho, la regla muy general, es que la prueba recae primordialmente sobre los hechos o actos jurídicos, no sobre el derecho. En materia tributaria dicha regla general y amplia se mantiene, pero con matices. Así, la prueba tendrá por objeto él o los presupuestos de hecho, constitutivos de la obligación o de la infracción tributaria. Ello quiere decir que cada *parte* (especialmente el SII, en cualquier estadio procedimental que nos encontremos) deberá probar las proposiciones fácticas formuladas. El punto de tensión entonces no debiera ser lo recién anotado, sino la respuesta a la interrogante: *¿cuáles son los presupuestos de hecho de la obligación tributaria?* En términos generales podemos señalar como presupuestos de hecho de dicha obligación a los elementos constitutivos del tributo: sujeto activo y pasivo, hecho gravado, base imponible y tasa. Pues, la situación de que ellos se encuentren individualizados en una norma jurídica, no los transforma en aquella categoría. Siguen siendo hechos. Sin embargo, creemos que es posible aún, incluir en dichos presupuestos, a todos aquellos elementos o circunstancias fácticas que se relacionen de manera directa con la obligación tributaria afirmada. Serán, por ende, todas ellas, objeto de prueba también.

²¹³ RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 191.

el ámbito voluntario, los hechos que han de probarse «son los invocados por el interesado y que constituyen el supuesto fáctico de las normas jurídicas que fundan las peticiones que se formulan al juez.»²¹⁴ Por lo que toca al ámbito contencioso, la conclusión, en la esencia, es la misma, con la particularidad que aquí son los hechos *alegados* por las partes los que deben probarse, los que configuran el supuesto de hecho de las normas jurídicas que fundan las pretensiones formuladas al juzgador. Junto con ello debe tenerse presente además lo dispuesto en el artículo 318 del CPC, que dispone la recepción de la prueba respecto de hechos que reúnan las características señaladas en la norma, a saber: “*sustancial, pertinente y controvertido*”; con el agregado de que el «alcance del precepto es exclusivamente procesal»²¹⁵, y en ningún caso limitativo de la prueba. Si no hay hechos con esos caracteres, la consecuencia es que no tendrá lugar la estación procesal de prueba, pero eso no significa que no haya pruebas. En general, no están necesitados de prueba, ni los hechos notorios, públicos; ni los hechos no controvertidos; ni a los que falte alguno de los demás requisitos prescritos por la norma señalada, con los alcances realizados.

Si bien *a priori* en el Derecho Tributario la determinación de los hechos no necesitados de prueba puede hacerse siguiendo los mismos criterios del Derecho Común, lo cierto es que no puede decirse lo mismo de la restricción genérica impuesta por la ley procesal civil, en el sentido de que los hechos no afirmados por las partes no existen para el juzgador ni están necesitados de prueba. Particularmente en la etapa del procedimiento administrativo, según señalamos, la incertidumbre de un “non liquet”, que ocurre en el proceso civil y penal por “falta de prueba”,

²¹⁴ PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 84.

²¹⁵ «Es decir, contiene una orden al tribunal para que, si concluida la etapa de debate observa hechos que tienen, a esa altura, esas características, debe configurar la etapa procesal denominada “prueba”.» PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 85.

no existe. En efecto, en virtud del principio inquisitivo que rige el procedimiento tributario y del interés público prevalente que existe en él, la autoridad administrativa no queda vinculada a las aportaciones probatorias de las partes. Este contenido negativo del principio inquisitivo fundamenta el deber de investigación de oficio que recae sobre la Administración tributaria, el que se traduce, en esta parte, en el deber de «hacerse su propia composición sobre la realidad de los hechos con todos los presupuestos relevantes fácticamente para la decisión, sin olvidar que la decisión que en su caso adopte está adjudicada en todo su alcance al ámbito de la responsabilidad del Estado.»²¹⁶ El acto de determinación o de aplicación de penalidad expedido sin que los hechos relatados por la Administración encuentren fundamento en la prueba, implica la omisión en el cumplimiento de su deber de investigación y la falta de uno de los elementos intrínsecos del acto administrativo: su motivación. En efecto, la ausencia de prueba es un vicio que afecta el acto administrativo tributario. Y esto es así, «aunque después de instaurado el proceso administrativo tributario vengan a ser anexadas pruebas capaces de constituir el hecho jurídico o el ilícito tributario, tal procedimiento no impide la invalidez que afecta al acto, pues, como señalamos, se trata de un vicio en la estructura interna, de naturaleza no convalidable.»²¹⁷

Adviértase que en el procedimiento de fiscalización, por regla general, la Administración iniciará su función investigadora a partir de una declaración efectuada por el propio contribuyente. Conforme a los conceptos expresados, por consiguiente, las afirmaciones que le corresponde probar al contribuyente, y al Servicio constatar y/o refutar, constarán en dicha declaración tributaria. En esta perspectiva, como bien

²¹⁶ RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 192.

²¹⁷ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 325.

sostiene el art. 21 del CT, el contribuyente deberá probar la verdad de sus declaraciones y operaciones, etc.

4.3. Determinación del objeto de la prueba en el Derecho Tributario. *Medida y suficiencia de la prueba.*

Podemos constatar que, en general, ni en la doctrina ni en la jurisprudencia se ha debatido mayormente acerca de la determinación del objeto de la prueba en el Derecho Tributario. En efecto, sin mayor reparo, se han transportado a la esfera tributaria los razonamientos y criterios contenidos en las normas de Derecho Común (procesales-civiles) al amparo de la remisión efectuada por el legislador tributario en ausencia de preceptos especiales que regulen el tópico y siempre y cuando se respeten los imperativos legales²¹⁸. Son objeto de prueba, por lo tanto, los hechos de los cuáles se irradian «la acción, la pretensión o excepción, en el campo procesal.»²¹⁹ En el ámbito tributario dichos hechos estarían representados entonces, «por el acto de demarcación –de determinación tributaria- y por las alegaciones del contribuyente, sea por ocasión de la emisión de norma individual y concreta, sea en la impugnación a la demarcación tributaria.»²²⁰

²¹⁸ Veremos más adelante que igual constatación puede hacerse respecto de la valoración de la prueba en el Derecho Tributario. Ciertamente es, eso sí, que entre nosotros, con la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322, el rigor de dicha aseveración debe ser morigerado, pues, la referida normativa estableció expresamente una clara opción del legislador tributario en lo que a la valoración de la prueba se refiere. Particularmente, tratándose del procedimiento general de reclamaciones, donde el sistema de persuasión racional o sana crítica entrega al juez del TTA amplias facultades para apreciar la prueba. Las dudas persisten, por lo tanto, en el ámbito del procedimiento administrativo de fiscalización y aplicación de los tributos y sanciones. Volveremos sobre este asunto más adelante en nuestro estudio.

²¹⁹ PONTES DE MIRANDA, *Comentarios ao Código de Processo Civil*, Forense, v. 3, Rio de Janeiro, 1958, p. 372. Citado en DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 193.

²²⁰ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., pp. 193-194.

Sin embargo, esta traslación, aplicada lisa y llanamente, sin un estudio pormenorizado y acucioso, puede conducir a situaciones de tensión y, finalmente, a resultados discutibles de cara a los principios estructurales probatorios orientadores de dicha actividad en el Derecho Tributario. Especialmente, en lo que respecta al procedimiento tributario, resulta imprescindible tener en cuenta las exigencias derivadas del principio inquisitivo (o de oficialidad) como principio básico estructurador del procedimiento y de la formación y producción de la prueba en él, así como también aquellas que provienen de su correlato, es decir, del principio de colaboración. Tales exigencias deberán ser complementadas y desarrolladas en cada caso concreto, acudiendo a ciertos criterios auxiliares, ya que, como señala María RODRÍGUEZ-BEREIJO, «...del principio de investigación de oficio tan sólo es posible extraer genéricamente, que la autoridad administrativa ha de *investigar y probar* únicamente aquellos hechos que, siendo relevantes para la imposición en un caso concreto, resulten necesarios a los efectos del supuesto de hecho que se investiga.»²²¹

Por lo mismo es que las referidas exigencias resultantes de los principios probatorios estructurales, se vinculan, además, con los razonamientos que provienen de la cuestión de la *medida y suficiencia de la prueba*, la que puede resultar muy útil, si se tiene clara, a la hora de analizar y enjuiciar una determinada decisión sobre los hechos probados y determinar los presupuestos de la relevancia de los mismos para la decisión. Y aún más, en un ámbito como el tributario, de carácter administrativo, puede resultar muy útil para valorar las decisiones administrativas en materia de hechos probados²²².

²²¹ RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 192.

²²² RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 194.

La *medida de la prueba* «se presenta como un criterio para determinar el carácter relevante de los hechos y de las pruebas a los efectos de la decisión.»²²³ Por cierto, una pauta de validez general y definitiva en esta materia resulta sumamente difícil de establecer, pero, de un modo genérico, la relevancia de un hecho tributario es una cuestión que viene determinada por los principios estructurales que gobiernan los procedimientos y procesos tributarios, los que guían, en cada caso, la recopilación y búsqueda de elementos de prueba. A su turno, también puede ser establecida por reglas señaladas en las propias normas tributarias. Por lo mismo, con carácter general, se ha sostenido que no todos los hechos precisan ser probados, sino sólo aquellos relevantes, que influyeran la decisión judicial o administrativa. Así, desde el punto de vista de la medida de la prueba que resulta exigible a la Administración tributaria, lo que habrá de valorarse, es si la actividad de investigación y recopilación de pruebas desplegada por ella en el caso concreto «entran dentro de lo que resulta “razonablemente exigible” desde el punto de vista de sus potestades administrativas y de los límites de éstas, en especial, el principio de proporcionalidad.»²²⁴

Cohesionada a la relevancia de un hecho se encuentran las características de su “demarcación” y “pertinencia”. En relación a la primera, «todo hecho, para asumir relevancia ante el Derecho, debe ser delimitado en el tiempo y en el espacio, pues será válido como unidad prescriptiva si los elementos de su núcleo y los datos de su posición espacio-temporal se subsumieran en los criterios material, espacial y temporal del enunciado connotativo a que esté subordinado dentro del

²²³ OSTERLOH, L., *Gesetzesbindung und Typisierungsspielräumen bei der Anwendung der Steuergesetze*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1992, p. 257. Citado en RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 193.

²²⁴ RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 195.

sistema.»²²⁵ En el Derecho Tributario la “demarcación” resulta aún más exigible de acuerdo al principio de tipicidad y legalidad que lo rige, así como el de la proporcionalidad (de aplicación general), y debe ser de tal magnitud que permita identificar el hecho previsto en la hipótesis normativa tributaria, en sus aspectos material, espacial y temporal, sin la necesidad de indicación de otros elementos envueltos en su realización. Sólo el hecho así relatado es susceptible de prueba²²⁶. Por lo que toca a la “pertinencia” del hecho a probar, se ha señalado que no es más que un aspecto consustancial del carácter relevante que aquel debe observar, siendo el relacionamiento entre el hecho y la controversia instalada, es decir, su correspondencia. De su conjunción resulta su carácter convincente, entendido como la calidad de conducir al juzgador a la conclusión acerca de los hechos discutidos en el proceso²²⁷.

Si convenimos en que para *tener por probada* una afirmación sobre los hechos es esencial la existencia en el caso concreto de elementos de juicio suficientes a favor de dicha proposición fáctica, la cuestión de la *suficiencia de la prueba* resulta clave en materia probatoria, especialmente, en la determinación de los hechos probados, es decir, del objeto (o tema, para algunos) de la prueba. Arribar a la conclusión de que un determinado hecho (afirmación fáctica) está probado debido a que se han aportado al procedimiento o proceso elementos de juicio suficientes a su favor²²⁸, implicará una actividad valorativa del juzgador (autoridad administrativa o tribunal) que dependerá en gran medida de las vicisitudes del caso concreto y de la actividad probatoria desarrollada en él, pero en la

²²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, ob. cit., p. 113.

²²⁶ En ese sentido, DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 190.

²²⁷ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 194.

²²⁸ Para un sector de la doctrina esta conclusión supone optar por una determinada concepción de lo que es la prueba y de lo que puede entenderse por hecho probado, «desvinculada definitivamente de la idea de prueba como verdad.» v. DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 195, quien cita a Jordi FERRER BELTRAN y su obra *Prueba y verdad en el derecho*, edit. Marcial Pons, 2ª edic., Madrid, 2005, pp. 35 y ss.

que influyen notablemente, como necesaria delimitación, los principios generales que estructuran el procedimiento o proceso respectivo y las reglas procesales sobre la prueba que resulten aplicables. De manera que las conclusiones realizadas a propósito de dichas máximas orientadoras de la estructura primaria de la prueba en el Derecho Tributario deben ser respetadas y aplicadas en esta labor. Por cierto, cada sector del ordenamiento jurídico puede establecer sus propios criterios de exigencia en torno a la suficiencia de la prueba, pero debe tener presente siempre, como parámetro, los principios generales que estructuran el fenómeno probatorio en el respectivo sector. En el ámbito tributario, se ha señalado, el grado de esa exigencia se equipara mayormente a la del ámbito penal – la que resulta bastante más fuerte a la existente en el ámbito civil-, debido, primordialmente, a la presencia del principio de legalidad, a la interconexión probatoria que se da entre las diversas actuaciones de los órganos administrativos en el orden tributario y a la posibilidad de que unos mismos hechos pueden llegar a tener trascendencia penal cuando sean constitutivos de infracción o delito tributario²²⁹.

²²⁹ Así, DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 195.

5. REFLEXIONES PROBATORIAS EN TORNO A LA INICIATIVA EN EL APORTE DE LAS PRUEBAS. EL CONFLICTIVO ASUNTO DEL *ONUS PROBANDI* O CARGA DE LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO.

5.1. Cuestiones generales sobre la carga de la prueba. Su situación en nuestro Derecho Común y la aplicación de sus razonamientos al Derecho Tributario.

Dentro de la prueba, más precisamente, dentro de un sistema probatorio en particular, encontramos, como otro de sus componentes esenciales, a la carga de la prueba (tema también conocido como "aportación de la prueba", "peso de la prueba" u "*onus probandi*"). Ha escrito TARUFFO, «En cierto sentido, el núcleo del proceso civil es la asunción de pruebas... Por ello la asunción de pruebas se ve influenciada por toda la estructura, la organización y el funcionamiento de los procesos civiles. Por otro lado, la estructura de tales procesos está en buena parte determinada por los principios, las disposiciones y los mecanismos procesales específicamente relacionados con la asunción de las pruebas.»²³⁰ Lo concluido a propósito del proceso civil es, claramente y en buena medida, aplicable al proceso tributario.

Como señaláramos anteriormente, existen tres encrucijadas fundamentales en cuyas opciones se perfilará básicamente un sistema probatorio, una de ellas es la de la iniciativa en el aporte de las pruebas. Dicha encrucijada estará determinada en lo esencial por dos o más alternativas, entre las cuales el legislador debe optar por alguna y, al hacerlo, terminará en definitiva por configurar el sistema probatorio correspondiente. Por lo que toca a la iniciativa en el aporte de las pruebas,

²³⁰ TARUFFO, Michele, ob. cit., p. 109.

«las alternativas son las de actividad o pasividad del juez; es decir, un carácter inquisitivo o dispositivo de la actividad probatoria.»²³¹

La doctrina nacional concluye que, del examen del conjunto de reglas probatorias del derecho chileno, en materia civil sustantiva, y en lo concerniente a la iniciativa en el aporte de las pruebas, rige el principio dispositivo, ligeramente atenuado por algunas medidas y procedimientos especiales. Por lo anterior, en Chile, en materias sustantivas civiles –o de Derecho Común-, la regla es que las pruebas han de aportarlas las partes. A ellas está reservada, por lo general, la facultad de disponer de la fase probatoria. Esta decisión del legislador chileno no ha estado exenta de duros cuestionamientos²³². ¿Ocurrirá lo mismo en el ámbito tributario? Cabe tener presente desde ya, que para abordar el tema del *onus probandi* en nuestro Derecho Tributario será necesario distinguir según la esfera procedimental en la que nos encontremos, no pudiendo dar una respuesta general y *a priori*. Profundizaremos sobre esta conclusión más adelante.

Por carga de la prueba se comprende la especie de gravamen jurídico a la cual se ven sometidas las partes del proceso, con la finalidad de obtener el resultado que el sistema otorga a quien realiza los actos en la forma y en el tiempo establecidos por éste²³³.

²³¹ PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 17. Para otro gran autor, estas *etiquetas* –de «adversarial» e «inquisitorial»- no parecen ser las más adecuadas y deberían ser abandonadas, en especial cuando se discuten problemas acerca de la prueba. Señala que, en la mayoría de los casos, ellas son utilizadas, incluso, «sin que haya una correspondencia efectiva con la realidad de los sistemas procesales.» Por lo anterior propone usar una distinción más correcta y menos cargada de ideología para afrontar esos problemas: aquella que distingue «entre sistemas probatorios «centrados en las partes» y «centrados en el tribunal». Es el parecer de TARUFFO, Michele, ob. cit., p. 111.

²³² Si se quiere profundizar en ellos, v. PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., pp. 45-66.

²³³ Así, DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 358. También se entiende por *onus probandi* o peso de la prueba, «la necesidad en que se encuentra un litigante o

La dificultad, entonces, no radica en su conceptualización, sino más bien en la determinación de quién la tiene²³⁴. Es la respuesta a la pregunta *¿a quién corresponde probar?* la que ha acaparado mayor preocupación en la doctrina. Para responderla y, en definitiva, establecer la distribución del peso de la prueba, se han elaborado diversos criterios doctrinarios²³⁵, los que muchas veces se hayan recogidos íntegramente en las denominadas *reglas de distribución de la carga de la prueba* (siempre y cuando el ordenamiento respectivo las contemple). Los más comunes son: a) el de la alteración de la normalidad; b) el de la determinación de la naturaleza de los hechos que deben probarse, y; c) el del efecto jurídico perseguido con los hechos que se plantean, en relación con la norma jurídica que debe aplicarse²³⁶. Cada uno de estos criterios presenta sus propias particularidades, sin embargo, muchos de ellos, aunque por diferentes cauces, llegan a idénticos resultados. Por otro lado y pese a la existencia

interesado, de probar los hechos o actos que son el fundamento de su pretensión". Así, PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 51.

²³⁴ Pues, en definitiva, quien tenga la carga de la prueba es el que debe soportar los efectos negativos de la falta o de la insuficiencia en la liberación de ella. Y aún con anterioridad a esta conclusión, es preciso afirmar que las reglas sobre la carga de la prueba están previstas sólo para el caso de falta de prueba de los hechos. Si el hecho ha resultado probado no ha lugar siquiera a plantear la cuestión del *onus probandi*. v. TARUFFO, Michele, ob. cit., p. 146.

²³⁵ Pueden consultarse, con la paternidad de cada uno, en DEVIS ECHANDÍA, Hernando, *Teoría general de la prueba judicial*, 2ª edic. T. I, Víctor P. de Zavalía, Buenos Aires, 1972, pp. 453 y ss. Citado por PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 52.

²³⁶ Un estudio más profundo de cada uno de ellos puede verse en MONTERO AROCA, Juan, *La prueba en el proceso civil*, edit. Civitas, 6ª edic., Madrid, 2011, pp. 120-139. Igualmente en PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., pp. 52-56. Debe reconocerse además, la existencia de nuevas concepciones en torno a la distribución de la carga de la prueba. Jeremías BENTHAM, por ejemplo, es del parecer que la carga de la prueba debe ser impuesta a la parte que pudiera satisfacerla con menores inconvenientes. En sentido contrario, pero dentro de estas concepciones modernas, se encuentran los postulados de Leo ROSENBERG y Gian Antonio MICHELI, para quienes, en general, «La carga de la prueba adquiere su mayor relevancia en el momento en que el juzgador debe tomar su decisión, motivo por el cual no se presenta como un deber jurídico, sino sólo como una necesidad práctica de probar...» v. por todos, DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 260.

de los diversos criterios doctrinarios, la distribución de la carga de la prueba es, en la mayoría de los casos, una dificultad bastante difícil de sortear, y el juzgador a la hora de tomar la decisión debe considerar el conjunto de elementos que obran en la controversia jurídica.

En nuestro Derecho Común es reconocida la existencia de un precepto fundamental destinado a la distribución de la carga de la prueba: el artículo 1698 del CC. Como bien se ha señalado, pese al aparente alcance limitado de la citada norma en atención a su tenor y ubicación, hay pleno consenso, tanto en la doctrina²³⁷ como en la jurisprudencia nacional²³⁸, en que la regla del art. 1698 es de amplio alcance. «En otros términos, que traduce un principio de general aplicación.»²³⁹

Precisamente por este carácter general y amplio de las normas de Derecho Común –del cual el precepto citado forma parte–, aunado a la falta de disposiciones que regulen la materia en el Derecho Tributario o insuficiencia de las que existen, se ha sostenido que, no sólo es posible, sino necesario, recurrir a aquellas²⁴⁰. Lo que además estaría permitido por los artículos 2 y 148 del CT. «Por lo dicho, en relación a la prueba de obligación tributaria, se debe tener en cuenta que es plenamente aplicable

²³⁷ v. por todos, en términos implícitos, CLARO SOLAR, Luis, *Explicaciones de Derecho Civil chileno y comparado*, edit. Jurídica de Chile, Santiago, 1979. Citado por PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 56.

²³⁸ v., por ejemplo, RDJ., t. 29, p. 532; t. 27, p. 414; t. 20, p. 480; t. 15, p. 500; t. 77, secc. 3^a, p. 7. Citadas en PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 56.

²³⁹ PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 56. Empero, siguen siendo bastantes las ocasiones en que resulta complejo concluir a quién corresponde probar, aun teniendo en cuenta la norma legal expresa del art. 1698 del CC. Basta un somero análisis del *Repertorio de Legislación y Jurisprudencia Chilenas* relativo a esta materia, para darse cuenta de ello.

²⁴⁰ UGALDE PRIETO, Rodrigo, *Prueba de las Obligaciones Tributarias...* ob. cit., p. VI, 3. Es de igual parecer, VARGAS VARGAS, Manuel, *Obligación civil y obligación tributaria*, edit. Jurídica Ediar-ConoSur, Santiago, 1987, p. 72.

el artículo 1698 del Código Civil y que el artículo 21 del Código Tributario viene a contener una regla confirmatoria de dicha disposición.»²⁴¹

Finalmente en este punto cabe destacar que, para la doctrina extranjera, existe una diferenciación en cuanto al tratamiento de la carga de la prueba en la esfera tributaria respecto al Derecho Común. Fundados en el presupuesto base del *onus probandi* (más bien, en su ausencia), esto es, el derecho subjetivo disponible, y en ciertos principios estructurales probatorios, orientadores de la estructura primaria de la prueba en ese ámbito del Derecho, concluyen, de modo general, que no existe propiamente “carga” de la prueba en el Derecho Tributario, particularmente en el procedimiento de fiscalización, sino que sobre la autoridad Administrativa pesa un verdadero “deber” de prueba²⁴². Profundizaremos sobre esta conclusión en las páginas siguientes²⁴³.

5.2. La situación de la carga de la prueba en el Derecho Tributario chileno. La “postura tradicional” sobre la materia.

Cabe advertir *ab initio* que este es uno de los temas que más cuestionamientos y puntos de tensión ha provocado en nuestro sistema tributario. En su beneficio empero, podemos señalar que, por lo menos, es

²⁴¹ ZAVALA ORTIZ, José L., ob. cit., p. 60. Igual parecer podemos encontrar en UGALDE PRIETO, Rodrigo, ob. cit., p. 5, para quien «...no existe contradicción entre el artículo 1698 del Código Civil y el artículo 21 del Código Tributario... ambas normas son aplicables a la materia de que se trata...» Más aún, si se recurre a la historia fidedigna del establecimiento del Código Tributario, como bien constata Sebastián BABRA LYON, se puede concluir que ninguna modificación introduce el Código señalado en relación al peso de la prueba. La norma del artículo 21 «ha sido elaborada en base al Derecho Común y a la doctrina de los tribunales». v. BABRA LYON, Sebastián, *Teoría de la prueba de las obligaciones tributarias*, edit. Jurídica de Chile, Santiago, 1962, p. 31. Citado en UGALDE PRIETO, Rodrigo, ob. cit., p. 8.

²⁴² Por todos v. DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., pp. 264-267.

²⁴³ Sin perjuicio de que el tópico fuera tratado ya, someramente, a propósito del principio estructural probatorio inquisitivo y del deber de investigación de oficio que recae sobre la Administración tributaria, v. punto 3.2.2. del Capítulo II.

uno de los aspectos sustantivos de la prueba que ha llamado la atención de la doctrina y de la jurisprudencia.

Desde hace ya bastante tiempo y de manera reiterada en nuestro Derecho Tributario, el peso de la prueba se hace recaer exclusivamente en el sujeto pasivo de la obligación jurídica, es decir, en el contribuyente. Así lo confirma la doctrina²⁴⁴, quien además ha constatado que, en relación a la jurisprudencia judicial, «la respuesta de las Cortes es legalista y drástica, no dando margen a planteamientos divergentes: la carga probatoria siempre recae en el contribuyente.»²⁴⁵

En efecto, para esta “postura tradicional”, tanto en el procedimiento administrativo tributario, como en el proceso contencioso (incoado, antes de la reforma introducida por la Ley N° 20.322, en el Director Regional del SII), el *onus probandi* en materia tributaria es exclusivo del contribuyente, a quien toca desvirtuar los hechos afirmados en la liquidación por la autoridad administrativa, las imputaciones que realice a su respecto el SII y sus fiscalizadores, en relación a sus mismas actividades, y, por cierto, acreditar sus propias afirmaciones realizadas en el reclamo a través de la contabilidad o documentación soportante.

Así lo ha sostenido la Corte Suprema al fallar que: “...Como se desprende de la simple lectura del artículo 21 del Código Tributario, la carga probatoria corresponde al contribuyente, tanto en la etapa administrativa de fiscalización llevada a cabo por el Servicio de Impuesto Internos, como en la jurisdiccional del reclamo, sin que dicha entidad se

²⁴⁴ LEON MUÑOZ, Felipe, ob. cit., p. 158.

²⁴⁵ MASBERNAT MUÑOZ, Patricio, “Sentencias recientes en materia tributaria”. Disponible en SciELO http://www.scielo.cl/scielo.php?pid=S071800122010000100016&script=sci_arttext [Fecha de consulta: 11 de junio de 2013]. También puede verse en *Revista Ius et Praxis*, Universidad de Talca, Año 16, N° 1, 2010, pp. 467–482. Versión On-line ISSN 0718-0012.

encuentre en la obligación de probar nada.”(Considerando 20º)²⁴⁶. Todavía más reciente es la sentencia del 30 de agosto de 2006, en ella, la misma Corte declara: “... sólo es posible señalar que en materia tributaria, el peso de la prueba corresponde al contribuyente en todos los casos, sin que el Servicio de Impuestos Internos quepa carga alguna en dicho sentido,... Es el contribuyente el que debe desvirtuar las impugnaciones que le formule el referido Servicio, al tenor de lo que con claridad meridiana manda el artículo 21 del Código Tributario; y debe hacerlo con pruebas suficientes, tanto en la etapa administrativa como jurisdiccional;” (Considerando 25º)²⁴⁷.

Esta jurisprudencia de la Tercera Sala Constitucional de nuestro máximo tribunal de justicia, por cierto, como ya puede irse avizorando, ha sido “obedientemente” acogida por las Cortes de Apelaciones, en sentencias bastante actuales²⁴⁸.

²⁴⁶ v. Corte Suprema, sentencia de 06 de diciembre de 2004, en causa Rol N° 1.308-2004, caratulada “Alamo Tuma, Elías con SII”. Citada en ZAVALA ORTIZ, José L., ob. cit., p. 61. Texto completo de la sentencia disponible en www.poderjudicial.cl [Fecha de consulta: 13 de Junio de 2013]

²⁴⁷ v. Corte Suprema, sentencia de 30 de agosto de 2006, en causa Rol N° 5090-2005, caratulada “Comercial Ivonne S.A. con SII”. Texto completo de la sentencia disponible en www.poderjudicial.cl [Fecha de consulta: 13 de Junio de 2013]

²⁴⁸ En lo que dice relación al procedimiento administrativo, la Corte de Apelaciones de Chillán, en sentencia de 13 de enero de 2010, causa Rol N° 210-2008, caratulada “Salvo Sepúlveda, Héctor con SII”, dispuso que, conforme al art. 21 inc. 1º CT, el contribuyente debe probar la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes para el cálculo del impuesto. “Asimismo, es al contribuyente a quien corresponde desvirtuar los hechos que sirven de fundamento a la liquidación recayendo sobre él el peso de la prueba”. Tratándose del contencioso tributario, la conclusión es la misma: la carga de la prueba se mantiene por completo en el contribuyente. Así lo ha señalado la Corte de Apelaciones de Concepción, en sentencia de 27 de enero de 2010, causa Rol N° 602-2009, caratulada “Maderas Cóndor S.A. con SII”, donde sostuvo, en lo esencial, que conforme al CT, en sus artículos 16 inc. 1º, 17 inc. 1º, y 21, “correspondía a la contribuyente... probar los fundamentos de su reclamo, especialmente con sus libros de contabilidad...”. Texto completo de ambas sentencias disponible en www.poderjudicial.cl [Fecha de consulta: 13 de Junio de 2013] Además ellas se encuentran citadas en MASBERNAT MUÑOZ, Patricio, ob. cit.

Como ha quedado en evidencia, el gran fundamento de esta “postura tradicional”, considerada «*legalista y drástica*» por algunos, prácticamente inamovible a lo largo de los años, se encuentra, por una parte, en lo dispuesto en el art. 21 del CT, sumado a la interpretación administrativa y judicial que se ha hecho de la norma. Por la otra parte, en base a la misma disposición, y antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322, la postura “tradicional” se sustentaba, además, en la negativa de considerar como *parte* (procesal) al SII. Veamos cada uno de estos aspectos.

El art. 21 CT. Prescribe el precepto en su inciso 1°: *“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.”*

Se ha señalado que este artículo sería una norma excepcional a la del Derecho Común en materia de carga de la prueba, ya que vendría a establecer que corresponde al contribuyente la necesidad de acreditar la veracidad de sus declaraciones y documentación soportante, por lo cual, pasa a ser él sobre quien recae el peso de la prueba²⁴⁹. Estableciendo, por ende, una suerte de alteración a la carga probatoria. Reiteradamente nuestros tribunales superiores de justicia han seguido el mismo razonamiento, basta una somera lectura a los fallos recién anotados.

Dejaremos establecido desde ya que no estamos de acuerdo con tal razonamiento. Creemos que en este punto debe hacerse una seria y crítica reflexión a tal postura. En no pocas veces el juez, escudándose –al menos de manera indirecta- en la dificultad anotada en relación a la

²⁴⁹ ZAVALA ORTIZ, José L., ob. cit., p. 59. Lo mismo se concluye por LEON MUÑOZ, Felipe., ob. cit., p. 158: «...según lo dispone el artículo 21 del Código Tributario la carga de la prueba recae en el contribuyente, quien deberá desvirtuar lo actuado por el servicio, esto fundamentado en la normativa nacional que entrega al propio contribuyente la determinación del impuesto a aplicar basado en la declaración de impuesto que presente...»

determinación del peso de la prueba –la que se haya potenciada por ausencia de norma en el Derecho Tributario-, aplica, lisa y llanamente, sin mayor estudio de las circunstancias particulares del caso y del conjunto de antecedentes presentados al proceso, la regla positiva del art. 21 citado, olvidando casi por completo la existencia del art. 1698 del CC y, lo que es más grave, las directrices impuestas por los principios probatorios estructurales de esta rama del derecho. Esta situación no debe seguir ocurriendo. En efecto, es en la existencia de aquellos principios estudiados en el Capítulo anterior, que deben encontrarse pautas correctas de solución a la dificultad de la distribución de la carga de la prueba, y aún, pese a la existencia de textos legales expresos, debe preferirse la opción dada por el principio jurídico, por devenir del respeto a las garantías y normas fundamentales tributarias.

Siguiendo esta línea de argumentación, la norma en comento no regula ni determina la carga de la prueba en materia tributaria o, a lo menos, no lo hace de la manera en que se pretende: haciendo recaer todo el *onus probandi* exclusivamente en el contribuyente. Existe, por parte de esta “postura tradicional”, un erróneo entendimiento y aplicación del artículo 21 del CT. Dicha norma, como bien se ha señalado, sólo viene a establecer que los contribuyentes deben cumplir con sus obligaciones tributarias accesorias de llevar libros de contabilidad y demás antecedentes que la ley exija o le sean necesarios²⁵⁰, y que claro, en tal caso, es con ellos que acreditará la veracidad de sus afirmaciones. Ese es, en este punto, el único deber del contribuyente: colaborar con la

²⁵⁰ ZAVALA ORTIZ, José L., ob. cit., p. 60. Corrobora esta conclusión el propio tenor literal del artículo en estudio, al disponer en su inc. 2º “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...”; además de su ubicación en el CT. (Libro I “DE LA ADMINISTRACION, FISCALIZACION Y PAGO”, Título I “NORMAS GENERALES”, Párrafo 3º. “Disposiciones varias”)

Administración en la formación y producción de los medios de prueba para la reconstrucción del hecho jurídico tributario en todos sus aspectos²⁵¹. Empero, la primera persona obligada a ello (por lo menos en el procedimiento de fiscalización), es la propia Administración tributaria y no el contribuyente. Por lo que, en base al mismo art. 21 y al deber de investigación de oficio, no es el contribuyente el que debe asumir el peso de la prueba, menos aún en la etapa administrativa, sino que es la autoridad tributaria la encargada de aportar la prueba al procedimiento²⁵².

El SII no es *parte*. Antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322, publicada en el Diario Oficial el 27 de enero del año 2009, y en base al mismo artículo 21 del CT, sumado a la interpretación que el propio Servicio hacía de la norma en la Circular N° 56, de 21 de septiembre de 2000, esta "postura tradicional" se fundaba, además, en la negativa a considerar al SII su calidad de *parte* en el procedimiento general de reclamaciones. Este planteamiento –contrario a la más elemental estructura y concepción del proceso- contribuía a exonerar de la carga de la prueba a la autoridad administrativa e imponérsela por completo y sin reparo alguno al contribuyente. Así lo corrobora la doctrina nacional: «Otra constante, en materia de procedimiento, consiste en que la jurisprudencia normalmente hace recaer todo el peso de la prueba en el contribuyente,

²⁵¹ De igual parecer es el profesor Jorge Montecinos, para quien, «La regla del inciso 1° del artículo 21, conforme a la realidad normativa actual, en nuestro concepto, tiene por campo de aplicación principal, pero no exclusivo, el ámbito del procedimiento administrativo tributario. Y es manifestación del deber de colaboración o cooperación del contribuyente... Si el contribuyente no coopera, no exhibiendo dicha documentación, si ella falta o, exhibiéndose, resulta no fidedigna, el Servicio podrá determinar la existencia y magnitud de la deuda acudiendo a otros medios técnicos... Si no es posible conocer la verdad material, entonces el ordenamiento se conforma con una verdad jurídica...» v. MONTECINOS ARAYA, Jorge, ob. cit.

²⁵² Mayores argumentos a favor de esta reflexión pueden verse en el punto 3.2. del Capítulo anterior.

bajo la falsa premisa que sostiene que las Administraciones Tributarias no son parte de los procesos tributarios.»²⁵³

La Corte Suprema, a este respecto, ha sostenido: *“El Servicio aludido no es parte en el procedimiento de reclamación, ya que, de acuerdo con su propia ley orgánica, es un órgano fiscalizador... el contribuyente tendría que aportar los medios de convicción que sean del caso, sin que el Servicio, por no ser parte, se encuentre en obligación de efectuar aporte alguno a la actividad probatoria, la que corre por entero por cuenta del reclamante.”*(Considerando 20º)²⁵⁴.

Aquí también hacemos patente desde ya nuestra disconformidad con los razonamientos de la “postura tradicional”. Ella es contraria a la equidad y a la justicia, especialmente si se tiene presente que, con anterioridad a la reforma del año 2009, el juez de primera instancia era al mismo tiempo quien fiscalizaba el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Sumado a lo anterior, tal negativa conlleva a una nefasta consecuencia práctica para el contribuyente, «quien se ve privado de la igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos y, en especial, de aquel fundamental a un

²⁵³ MASBERNAT MUÑOZ, Patricio, “Sentencias recientes en materia tributaria de las Cortes de Apelaciones y de la Corte Suprema: Diciembre de 2009”, ob. cit.

²⁵⁴ v. Corte Suprema, sentencia de 06 de diciembre de 2004, en causa Rol N° 1.308-2004, caratulada “Alamo Tuma, Elías con SII”. Citada en ZAVALA ORTIZ, José L., ob. cit., p. 61. Texto completo de la sentencia disponible en www.poderjudicial.cl [Fecha de consulta: 13 de Junio de 2013] La posición de la Corte Suprema, especialmente, cuando el conocimiento de lo tributario correspondía a la Tercera Sala –hoy es de la Segunda- era, de algún modo, coherente con su postura que el procedimiento tributario a cargo del Director Regional, más allá del texto legal, no era de naturaleza jurisdiccional, sino administrativa. De modo que el Servicio no era parte, y el análisis del tema no podía prescindir del principio inquisitivo, bastando la afirmación de un hecho por el Servicio, para que fuera el contribuyente quien debía asumir la carga de desvirtuar dicha imputación. No toda la Corte Suprema era de esta opinión, como puede advertirse de la revisión de la jurisprudencia acerca de la constitucionalidad del antiguo y derogado art. 116 del CT. v. Tribunal Constitucional, sentencia de 23 de marzo de 2007, en causa Rol N° 681-2006. Texto completo de la sentencia en <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2007/codigo/ij2304.htm> [Fecha de consulta: 17 de Enero de 2014] así como también en www.legalpublishing3.cl

procedimiento e investigación racional y justos consagrado en nuestra Constitución Política (art. 19 n° 3 inc. 4° y 5°)»²⁵⁵, además de configurarse una vulneración al derecho fundamental de la tutela judicial efectiva, que deriva del estructural *debido proceso legal*.

En la jurisprudencia del Derecho Comparado, particularmente en una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, se declara de manera categórica que: *“La Administración no es un sujeto parcial e independiente. Es realmente una parte interesada en la relación jurídica objeto del debate. Y, dada la posición de la Administración, es lógico que sobre ella recaiga la carga de la prueba. Pues si es una parte interesada, pero que goza de prerrogativas inherentes al régimen administrativo para decidir por sí los conflictos que se planteen con alguno de los sujetos con que ella se relaciona, debe utilizar tales prerrogativas no sólo en orden a la decisión, sino también en orden a la instrucción del procedimiento.”*²⁵⁶

Hoy en día, en nuestro ordenamiento jurídico, vigente la Ley N° 20.322, la calidad de *parte* del SII es una cuestión que no admite dudas. Basta una somera lectura a los artículos 123 y siguientes del CT para concluir que el Servicio es *parte* en el proceso tributario y, por lo mismo, tiene las mismas cargas probatorias que corresponden a toda *parte procesal*, entre ellas, la de probar sus afirmaciones, lo que, en el ámbito tributario, se traduce en acreditar los presupuestos de hecho que están en la base del tributo, así como sus elementos configuradores, los que fueron tipificados por el legislador como aptos para darle nacimiento y generar el consiguiente nexo obligacional.

Resumiendo, el problema en este punto radica, principalmente, en la errónea interpretación y aplicación que la postura “tradicional” ha hecho del art. 21 del CT, en cuya virtud hace recaer todo el peso de la prueba

²⁵⁵ LEON MUÑOZ, Felipe., ob. cit., p. 63.

²⁵⁶ v. RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 100 (nota al pie).

sobre el contribuyente, ya en sede administrativa, ya en sede judicial, e incluso, antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322, en base al mismo precepto, junto a otros fundamentos, negando sistemáticamente la calidad de *parte* del SII en el proceso tributario²⁵⁷.

En gran medida esa errónea interpretación y aplicación se debe a la ausencia, en nuestro ordenamiento jurídico tributario, de una norma clara, que resuelva de manera directa y efectiva el tema de la iniciativa probatoria o distribución de la carga de la prueba en esta área del derecho. Ha tomado tal labor, como hemos visto, la jurisprudencia judicial, que basada en fundamentaciones más legalistas y administrativistas, y menos sustantivas-estructurales, ha contribuido a aumentar las tensiones e inseguridades existentes en torno al tópico. Es más, podemos observar que en algunos fallos existe cierto apego de dicha jurisprudencia a las opiniones del SII como si fueran generalmente vinculantes, e incluso como complementarias de la legislación tributaria²⁵⁸, lo que es francamente inaudito en nuestro sistema jurídico.

Esta situación no debe seguir ocurriendo. De cara a los principios estructurales de la prueba y los derechos y garantías fundamentales de los contribuyentes consagrados en nuestra Constitución Política de la República, esta "postura tradicional" resulta incompatible y debe ser desestimada. De igual opinión es la doctrina autorizada, para quien, «En un sistema de fuentes como el nuestro, esto no es aceptable. En un sistema basado en principios tributarios de carácter hacendístico o

²⁵⁷ De igual conclusión es Patricio MASBERNAT para quien, «El problema se encuentra en que la interpretación y aplicación de la norma del *onus probandi* es tan extrema y va unida a una facultad de acusación sin prueba tan ilimitada, que a mi juicio, es claramente contraria al principio (y derecho constitucional) del debido proceso y al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.» v. MASBERNAT MUÑOZ, Patricio, "Sentencias recientes en materia tributaria de las Cortes de Apelaciones y de la Corte Suprema: Diciembre de 2009". ob. cit.

²⁵⁸ Es de igual parecer, MASBERNAT MUÑOZ, Patricio, ob. cit.

constitucional, tampoco es aceptable.»²⁵⁹ Gran desafío tiene entonces la nueva justicia tributaria y aduanera, que debe propender, en lo sucesivo, a la correcta interpretación y aplicación de la normativa fiscal, la que ha de estar basada en principios estructurales y de justicia constitucional tributaria. Por lo que también creemos que, esa importante misión, debe ser respaldada por los legisladores, quienes, en lo venidero, deberán tener en cuenta primordialmente estas reflexiones y máximas principiológicas.

5.3. Nuevas orientaciones y perspectivas sobre la carga de la prueba en el Derecho Tributario.

Como recién hemos señalado, en nuestra opinión, la “postura tradicional” sobre la carga de la prueba existente en nuestro Derecho Tributario se encuentra en clara discordancia con principios probatorios estructurales del mismo, así como también con los derechos y garantías fundamentales de los contribuyentes. Por lo mismo, ella debe ser revisada y adecuada a las directrices del Derecho Tributario contemporáneo, de carácter hacendístico.

De hecho, simplemente y con tan sólo seguir los razonamientos del Derecho Común entorno a la carga de la prueba, llegaríamos a una conclusión diversa a la sustentada hasta hoy por la jurisprudencia judicial. Incluso, para algunos autores, si aplicáramos el artículo 1698 del CC y el criterio de la alteración a la normalidad en él recogido, le correspondería al SII «la carga de probar la obligación tributaria, como así mismo las diferencias de impuestos que emanan de una liquidación.» Así de categórico²⁶⁰.

²⁵⁹ MASBERNAT MUÑOZ, Patricio, ob. cit.

²⁶⁰ ZAVALA ORTIZ, José L., ob. cit., p. 60. Otros autores, por su parte, siguiendo este análisis crítico, plantean que es preciso distinguir respecto a los hechos sobre los cuales ha de recaer la prueba. Si se trata de hechos constitutivos de la obligación

Pero lo cierto es que las nuevas perspectivas y orientaciones sobre la carga de la prueba en el Derecho Tributario van más allá, exigiendo una revisión que trasciende dicho ámbito común y que demanda su concordancia con derechos y garantías fundamentales de los contribuyentes y principios estructurales de la prueba. Los principios constitucionales tributarios, de los que surgen los lineamientos probatorios generales, exigen que la obligación de pagar tributos se instaure sólo cuando sea verificada la ocurrencia del hecho previsto en la hipótesis normativa. No es aceptable, por lo tanto, considerar que un hecho haya acontecido, aunque las pruebas demuestren el contrario. Una actitud en tal sentido viola los preceptos magnos que orientan el sistema tributario.

Para analizar estas nuevas orientaciones y perspectivas sobre la carga de la prueba en el Derecho Tributario, debemos recordar la distinción entre procedimiento administrativo y contencioso tributario²⁶¹. Tratándose del primero, el régimen jurídico aplicable es diverso de aquel verificado en el ámbito procesal civil. Los procedimientos administrativos – como tuvimos oportunidad de ver en el Capítulo anterior-, son orientados por el principio inquisitivo o de la oficialidad, de modo que, a pesar que la iniciativa, necesaria para instaurar el contencioso, quepa al contribuyente, el desarrollo procesal no depende únicamente de los actos de éste, mucho menos en esta etapa fiscalizadora.

En el procedimiento tributario (como en cualquier otro procedimiento administrativo), existe un interés público prevalente que determina su objeto. Dicho procedimiento «tiene una función eminentemente publicística, en cuanto a que, como decía PUGLIESE, *en él prevalecen*

tributaria, entonces, la prueba de ellos corresponde al Fisco (en el caso particular al SII, que es el que sostiene la existencia de la obligación tributaria). En cambio, la prueba de los hechos extintivos de la obligación tributaria correspondería al contribuyente. En este sentido, v. UGALDE PRIETO, Rodrigo, ob. cit., pp. 3-6.

²⁶¹ Véase el punto 2. del Capítulo II.

*siempre elementos de interés objetivo referentes sea a las necesidades financieras del Estado, sea a la justicia distributiva de las cargas públicas y a la igualdad de los ciudadanos en materia de impuestos.»*²⁶² De manera que, en el cumplimiento del mismo, la autoridad administrativa no busca obtener una pretensión personal (o propia) sino una de carácter general, debiendo actuar, en todo momento, tanto en lo que la favorezca a ella como al contribuyente, de igual forma y con el mismo ahínco. Consecuencia del mismo principio estructural inquisitivo, de la naturaleza pública de los intereses prevalentes y de la naturaleza jurídica de las normas del Derecho Tributario material, resulta el carácter indisponible del objeto procesal del procedimiento tributario. Por lo tanto, si el procedimiento administrativo tributario es, en principio, indisponible, en él no cabe la inserción de la categoría jurídica consistente en la "carga".²⁶³

Por todo lo señalado es que en esta etapa procesal no procede hablar de "carga de la prueba" para la Administración, sino de "poder-deber" de prueba, el que, para ella, no es facultativo ejercer o dejar de hacerlo. La categoría "carga", contrariamente al "deber", presupone un derecho subjetivo disponible para su titular, que, como facultad que es, puede ser o no ejercido por aquel. Esta situación no se verifica en la esfera tributaria, teniendo en cuenta que los actos de determinación de la obligación impositiva, así como los de aplicación de sanciones e infracciones por el incumplimiento de aquella o de otras accesorias, competen al Poder Público –personificado en la Administración tributaria-, de modo privativo y obligatorio, teniendo que realizarlos con base en los

²⁶² RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., pp. 93-94.

²⁶³ Cabe hacer presente que hoy en día, el carácter indisponible del objeto del procedimiento tributario se ha tornado menos rígido que un inicio. Cada vez es más frecuente que los ordenamientos tributarios contengan figuras basadas en una convención o acuerdo de las partes, sobre variadas incertidumbres fácticas o jurídicas que surgen en la determinación de los tributos: son las llamadas "posibilidades de transacción y convención en el Derecho Tributario", manifestaciones concretas del "principio de practicabilidad" a que ya hemos hecho referencia.

elementos comprobatorios del hecho jurídico gravado y del ilícito tributario, respectivamente²⁶⁴. De ahí por qué no tiene la autoridad administrativa mera “carga” de probar los presupuestos del hecho tributario y/o del ilícito que dan soporte a sus actuaciones, sino verdadero *deber de prueba*²⁶⁵. «El Fisco, por lo tanto, tiene el deber –no la carga- de verificar la ocurrencia de la situación jurídica tributaria conforme ella se desarrolla en el mundo fáctico, con independencia de las llamadas pruebas pre-constituidas o presunciones de cualquier género.»²⁶⁶

De modo entonces que la formación y producción de la prueba en el procedimiento tributario debe ser efectuada por iniciativa de la autoridad administrativa. Sólo una vez efectuada por ésta la determinación o el acto de aplicación de penalidad, según los moldes prescritos por el ordenamiento jurídico y fundamentada racional y estrictamente en el lenguaje de las pruebas, pasa a ser del contribuyente la carga de contraprueba. Por lo demás, pensado detenidamente, lo recién reflexionado es mera aplicación de las reglas generales del Derecho Común²⁶⁷.

²⁶⁴ Para el Derecho procesal-civil, la “carga”, reviste los caracteres de una *facultad*: el actuar es necesario para alcanzar una cierta finalidad; si no es observado, no obstante, no genera sanción, ni da derecho a otro para exigirlo, sino que sólo acarrea el riesgo de no consecución de la finalidad pretendida. «Cada parte tiene el derecho a probar y es libre para ejercitar o no esa facultad. La regla general es que cada parte pueda llevar al litigio las pruebas conducentes a la demostración de los hechos». Así lo han resuelto también nuestros tribunales de justicia «es inconcuso el derecho de las partes para no producir prueba sobre cualquier hecho material pertinente controvertido en la causa...» v., a este respecto, RDJ., t. 67, p. 582. En la obra de PEÑAILILLO A., Daniel. p. 48

²⁶⁵ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 264.

²⁶⁶ BORGES, José Souto Maior, *Lancamento tributário*, Malheiros, 2ª ed., São Paulo, 1999, p. 121. Citado en DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., pp. 264-265.

²⁶⁷ Desde la perspectiva del Derecho Administrativo, así lo ha constatado BLANQUER: «En relación a la carga de la prueba no hay singularidades en el procedimiento administrativo, ya que pesa sobre quien obtiene un beneficio o evita un perjuicio. Cuando el acto es favorable para el ciudadano sobre él pesa la carga de la prueba; cuando el acto es desfavorable pesa sobre la Administración...» BLANQUER, David, ob. cit., p. 204.

El contencioso tributario, por su parte, «...es la etapa ya no de diálogo sino de combate procesal entre la Administración y el contribuyente.»²⁶⁸ Se iniciará sólo en la medida que el obligado tributario impugne el acto de determinación o penalidad, efectuado por la autoridad administrativa, a través de la interposición de su reclamo –en nuestro caso y después de la Ley N° 20.322- ante el Tribunal Tributario y Aduanero. De manera entonces que se instaurará entre las partes una controversia jurídica, un conflicto de relevancia tributaria.

Claramente, como bien enseña la doctrina autorizada, «en este estadio procesal no rige el principio inquisitivo propio del procedimiento administrativo tributario y, en buena medida, tampoco el deber de colaboración del contribuyente.»²⁶⁹ Es el principio dispositivo, ligeramente atenuado por ciertas reglas y medidas, el que predomina en el ámbito del contencioso tributario. De modo que compete a las *partes* la aportación y producción de las pruebas, sufriendo, por ende, las consecuencias de su inactividad probatoria y la incertidumbre de un *non liquet*, pues, sobre ellas recae la carga de la prueba²⁷⁰.

En nuestra opinión, es el *criterio general* sobre la asignación de la carga de la prueba el que se aplica en el proceso tributario, según el cual, «cada parte cargará con los efectos negativos que se derivan de no haber

²⁶⁸ ALTAMIRANO, Alejandro, "El contencioso tributario (Desde el contexto de las prerrogativas del Estado y los derechos del contribuyente)", en *El Tributo y su aplicación...* ob. cit., p. 1833.

²⁶⁹ MONTECINOS ARAYA, Jorge, ob. cit.

²⁷⁰ De este principio dispositivo (además del de oportunidad), señala MONTERO AROCA, se deriva el de aportación de parte, que es el que rige el proceso civil en general. Conforme al mismo, las facultades de dirección material del proceso corresponden a las partes, en cuatro sentidos: 1º) Son las partes las únicas que han de aportar los hechos al proceso, careciendo el juzgador de esa facultad; 2º) Son las partes las que determinan los hechos que quedan controvertidos; 3º) La iniciativa probatoria, como regla general, corresponde a las partes; y, 4º) Las partes tienen el derecho de probar pero también sobre ellas recae la carga de la prueba de los hechos controvertidos, ahora en el sentido de que sobre ellas recaerán las consecuencias de que los hechos alegados no lleguen a ser probados. v. MONTERO AROCA, Juan, ob. cit., pp. 26-29.

probado los hechos sobre los que fundó sus pretensiones. Esto quiere decir que cada parte tiene la carga de probar esos hechos y demostrar la verdad de los enunciados sobre ellos...»²⁷¹ Así, instaurado el contencioso tributario por la impugnación del contribuyente, tanto aquel como el órgano administrativo, se encuentran en la necesidad de “descargarse” del peso de la prueba, en el supuesto ordinario de querer obtener en sus pretensiones.

Debemos precisar eso sí, que tras las modificaciones introducidas en nuestro ordenamiento tributario por la Reforma del año 2009²⁷², y como es la regla general en todo proceso, el tema de la carga de la prueba sólo se presentará si el juez tributario no logra formar su convencimiento acerca del acaecimiento y efectividad del presupuesto de hecho, debiendo, en tal caso, determinar cuál de las partes debe sufrir las consecuencias. Y en ese sentido, como advierte el profesor Jorge MONTECINOS, «las posibilidades, bajo el actual sistema,... de que el juez pueda adquirir su convicción del análisis directo de la prueba rendida, son extraordinariamente superiores al sistema anterior, de manera que, pensamos, el tema del peso de la prueba en el ámbito tributario, perderá toda espectacularidad bajo ese sistema.»²⁷³

Por último, no está de más recordarlo, en el contencioso tributario, la vigencia y aplicación de las exigencias del *debido proceso*, especialmente, la bilateralidad de la audiencia y, en lo que nos interesa, el derecho a la prueba, es una cuestión que no admite discusión.

²⁷¹ TARUFFO, Michele, ob. cit., p. 147.

²⁷² Ley N° 20.322. Principalmente aquellas que dicen relación con: a) la amplia admisión de cualquier medio de prueba, apto para hacer fe, como regla general; b) el establecimiento del sistema de la sana crítica para la valoración de la prueba; y, c) la ponderación de la contabilidad como uno más de los antecedentes que el juez debe considerar para formar su convicción, no como el exclusivo y excluyente, sino sólo de forma *preferente*.

²⁷³ MONTECINOS ARAYA, Jorge, ob. cit.

5.4. Un fallo esperanzador en la materia: *no basta al SII con imputar, debe probar sus aseveraciones*. La “postura que viene”.

En cierta medida, los razonamientos y reflexiones que hemos realizado anteriormente, a propósito de las nuevas perspectivas y orientaciones sobre la carga de la prueba en el Derecho Tributario, han encontrado acogida en algunos fallos de nuestros tribunales superiores de justicia. Debemos reconocer que son los menos, pero existen, y ellos van en aumento. El tema aquí sigue en constante desarrollo.

Uno de esos fallos es la sentencia del 31 de agosto de 2011, pronunciada por la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, en los autos Rol N° 1.000-2010 caratulados “Importadora y Exportadora Bendell S.A. con SII”²⁷⁴.

En el caso sub lite, el contribuyente fue objeto de un procedimiento de fiscalización tributaria seguido por el SII, fundado principalmente en lo dispuesto en el numeral 5° del art. 23 del DL. N° 825 sobre el IVA²⁷⁵. La fiscalización concluyó con la determinación de diferencias de impuestos en contra del contribuyente, debido a la supuesta improcedencia en la utilización del crédito fiscal a que tenía derecho por las operaciones que dan cuenta las facturas objetadas por el Servicio. El contribuyente reclamó de la liquidación.

La sentencia de primera instancia pronunciada por el “juez tributario” –radicado en la persona del Director Regional del SII, antes de la reforma

²⁷⁴ La Sexta Sala de la Iltma. Corte estuvo integrada por el ministro señor Carlos Cerda Fernández, el fiscal judicial señor Manuel Escandón Jara y la abogada integrante señora Claudia Verónica Chaimovich Guralnik. Texto completo de la sentencia disponible en www.poderjudicial.cl [Fecha de consulta: 02 de abril de 2013]

²⁷⁵ El particular quinto de este precepto legal sostiene que no da derecho a crédito fiscal el impuesto recargado o retenido en facturas no fidedignas o falsas o en aquellas que no cumplen los requisitos legales o reglamentarios, además de las que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes del IVA.

a la justicia tributaria-, rechazó el reclamo deducido por el contribuyente y ordenó el giro de los impuestos determinados. Contra esta resolución el contribuyente dedujo recurso de apelación para ante el tribunal superior. El pronunciamiento de este último es el que motiva nuestro análisis.

Luego de examinar los elementos de juicio proporcionados por ambas partes respecto de cada una de las facturas objetadas por el Servicio, la Corte concluye, finalmente, tener por acreditado y procedente el crédito fiscal invocado por el contribuyente, sin que se ajuste a derecho la objeción que el SII efectúa sobre la base del numeral 5° del consabido artículo 23.

Para fundamentar su decisión, el tribunal superior acoge y postula dos ideas de orden general, las que aparecen desarrolladas en el Considerando 13° de la sentencia en estudio.

La primera, relacionada con los proveedores que emitieron las facturas erróneamente objetadas por el SII, señala que, *"... no resulta propio atribuir responsabilidad a la demandante ante los eventuales incumplimientos –por lo demás aquí no probados- de terceros ajenos a las operaciones que generan directamente el crédito."* Así, en el correcto entender de la Corte, de haber existido los eventuales incumplimientos tributarios por parte de terceros vinculados a las operaciones del contribuyente, ellos debieron haber sido acreditados por parte de la Administración, lo que no ocurrió en la especie. Por lo demás, *a priori*, resulta impropio imputar responsabilidad fiscal al contribuyente por el actuar de terceros. Para fiscalizar dicha conducta existe el denominado "control cruzado", entre otras poderosas potestades que ostenta el Servicio.

La segunda, y que la Corte hace recaer esencialmente en el principio general de la buena fe, presente en todo nuestro ordenamiento jurídico y

al cual ya nos hemos referido en parte²⁷⁶, señala que, *“Si la autoridad contralora en este orden de materias aprecia faltas de autenticidad esas apoyaturas, debe proporcionar los datos que convengan al respecto; sin embargo, no sólo la sentencia de alzada, sino el comportamiento del SII trasuntan una creencia distinta, como si bastara imputar anomalía, irregularidad o vicios a los respaldos del contribuyente para obligarlo a probar lo contrario. Por especiales que sean las normas procesales de carácter tributario, favorables al SII en materia de onus probandi, ello no puede llevar al extremo de desconocer y/o torcer reglas básicas, como la que aquí la Corte considera un deber reivindicar.”*

El fallo de la Corte y su doctrina son categóricos: el SII debe probar sus aseveraciones, no le basta con imputar la ocurrencia de ciertos hechos de relevancia tributaria para trasladar e imponerle la carga de la prueba al contribuyente. Debe fundar dichos hechos en el lenguaje de las pruebas, construyendo a su amparo el hecho jurídico tributario con todos sus elementos. Una conclusión diversa no es admisible. Máxime lo concluido en relación a los principios estructurales de la prueba en el Derecho Tributario y los derechos y garantías fundamentales de dicho orden.

Nos parecen muy acertados los razonamientos de la Corte y, por lo mismo, los compartimos, eso sí, con ciertas reservas y complementaciones.

Desde ya, lo concluido por el tribunal superior es aplicable tanto al procedimiento tributario cuanto al proceso tributario propiamente tal. En el primero, con mayor fuerza, ya que como vimos, más que una “carga” probatoria sobre la Administración existe un verdadero “poder-deber” de prueba, el que tiene fundamento mediato en el interés público prevalente en él (configurando la indisponibilidad de su objeto), e inmediato en el principio del debido proceso y en el deber de investigación de oficio, a

²⁷⁶ v. el punto 5. del Capítulo II de nuestro estudio.

través del cual se concreta el principio inquisitivo, propio de la estructura esencial de la prueba en el Derecho Tributario. En lo que respecta al contencioso tributario –como tuvimos oportunidad de ver-, y pese a que los razonamientos son diversos, la conclusión final es la misma: siendo, ambos sujetos tributarios, *partes procesales* del mismo, las cargas probatorias y sus consecuencias jurídicas se aplican a cada uno de igual forma.

Los sentenciadores de alzada, en base a dichas ideas de orden general, revocaron, de forma unánime y con costas de ambas instancias, lo resuelto por el tribunal a quo, y determinaron que la reclamación deducida por el contribuyente debía ser acogida, dejando, por ende, sin efecto las liquidaciones cursadas a su respeto por el SII.

Finalmente, la Corte Suprema, conociendo del asunto vía recurso de casación en el fondo deducido por el Consejo de Defensa del Estado en representación del Fisco, y sin pronunciarse derechamente sobre lo sustantivo de la controversia²⁷⁷ –lo que nos hubiera gustado y que echamos mucho de menos- rechazó el remedio procesal interpuesto por la recurrente, con lo que la sentencia analizada quedó firme y ejecutoriada.

²⁷⁷ No podemos dejar de reconocer eso sí, que al menos indirectamente, el máximo tribunal recoge las consideraciones y argumentos expresados por el fallo de segunda instancia en estudio. En efecto, señala la Corte Suprema, “...que las informaciones que se desprenden de los mismos documentos que sustentan las impugnaciones del SII, permiten concluir que no se está en presencia de facturas no fidedignas o falsas, toda vez que no se logró acreditar las objeciones planteadas... Siendo insuficiente la imputación de anomalía, irregularidad o vicios a los respaldos del contribuyente, para obligarlo a probar lo contrario” (Considerando 4º) v. Corte Suprema, sentencia de 20 de marzo de 2013, en causa Rol N° 11.908-2011, caratulada “Fisco de Chile (CDE-SII) con Sociedad Importadora y Exportadora Bendell S.A.” Texto completo de la sentencia disponible en www.poderjudicial.cl [Fecha de consulta: 02 de abril de 2013]

5.5. Dos temas vinculados a la carga de la prueba en el Derecho Tributario: la presunción de legitimidad de los actos administrativos y las presunciones legales.

Finalmente y siguiendo la línea de razonamiento de las reflexiones anteriores, abordaremos de manera resumida dos situaciones de gran importancia en relación a la prueba en el Derecho Tributario, las que se hayan precisamente vinculadas al tema de la carga de la prueba que estamos analizando. Se previene que dichas situaciones no han estado exentas de tensiones y posiciones encontradas en la doctrina. Ellas son: a) la presunción de legitimidad de los actos administrativos, y, b) la carga de la prueba frente a las hipótesis de presunciones legales.

a) Presunción de legitimidad de los actos administrativos: la circunstancia de que los actos administrativos tributarios gozaren de presunción de legitimidad, no dispensa la producción probatoria que los fundamente, pues, siendo estos actos regidos por los principios de estricta legalidad y de la tipicidad, ellos dependen de la cabal demostración de la ocurrencia de los hechos y motivos que los generaron²⁷⁸. Son los principios referidos, propios del orden constitucional tributario y de un Estado de Derecho, los que conllevan a la imperativa y cabal demostración, por parte del órgano fiscal, de la ocurrencia de los motivos y hechos que generaron los actos administrativos de determinación de la obligación tributaria y/o la aplicación de sanciones por ilícitos tributarios. Ésta ha sido la postura unánime en la doctrina extranjera²⁷⁹, la motivación del acto debe ser respaldada en pruebas, lo que significa que el Fisco tiene que ofrecer prueba concluyente de que el evento ocurrió en la estricta conformidad del hecho gravado en la hipótesis normativa. Es insostenible la determinación

²⁷⁸ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 359.

²⁷⁹ Por todos v., DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 268.

o el acto de aplicación de sanción que no tenga soporte en pruebas suficientes de la ocurrencia del hecho. Por lo demás esta –“supuesta”, para algunos- presunción, es de naturaleza *juris tantum* o simplemente legal, lo que permite necesariamente la posibilidad de ser refutada por una prueba que la contraríe.

Por lo mismo, tampoco puede aceptarse la posición según la cual, basados en una suerte de “súper presunción de legitimidad” de que gozarían los actos administrativos, bastaría a la Administración con sólo refutar las pruebas presentadas por el contribuyente para tener por acreditado los hechos descritos en ellos. Tal posición no resiste mayor análisis y debe desestimarse. Desde ya dejaremos en claro que su fundamento –erróneamente utilizado-, es decir, la presunción de legitimidad, no hace referencia al contenido del acto administrativo, sino que a su existencia en el mundo del derecho. Lo que se presume es que el acto existe en el mundo jurídico. Desde esa perspectiva, la pretendida “súper presunción de legitimidad” de los referidos actos es un atributo de todo acto jurídico. Es en razón de esa presunción de legitimidad que los actos públicos y privados, mientras no sean cuestionados, permanecen en el sistema, produciendo sus respectivos efectos jurídicos. Por lo mismo, la presunción de legitimidad de los actos administrativos, en particular, de la determinación de la obligación tributaria, nada añade a su condición de acto jurídico, tornándose irrelevante para el análisis científico del tema²⁸⁰.

b) *Presunciones legales y carga de la prueba*: como ya concluyéramos en puntos anteriores de nuestra investigación²⁸¹, aun frente a hipótesis de presunciones legales, compete a la autoridad administrativa presentar pruebas del *hecho indiciario*, que es conocido y debe ser alegado, y a partir del cual nace y se establece el raciocinio

²⁸⁰ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 268.

²⁸¹ v. el punto 3.3.4. de este Capítulo.

presuntivo. En la doctrina extranjera la exigencia es incluso mayor, ya que cualquiera que sea la modalidad de la presunción es imprescindible la prueba de los indicios para, a partir de ellos, demostrar la existencia de la causalidad con el hecho que se pretende dar por ocurrido, es decir, el *presumido*²⁸². Es este último al cual, en la hipótesis de presunción legal, el legislador confiere el status de “presuntamente ocurrido”. Por consiguiente, frente a una presunción legal, particularmente en el ámbito tributario, no hay inversión de la carga de la prueba y, mucho menos, implica relevar a la Administración de ella. En este caso, se impone a la autoridad administrativa el deber de comprobar el hecho presuntivo, debiendo demostrar la ocurrencia de la situación que, en los términos de la ley, genera la relación implicacional que conduce al hecho que se presume. Una conclusión en sentido contrario es errada y debe descartarse de plano, ya que ella, además, en la esfera del procedimiento tributario, es contraria al principio estructural inquisitivo o de investigación de oficio²⁸³.

²⁸² DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 269.

²⁸³ Debe recordarse y tenerse presente en este punto la ya referida Circular N° 08, del 07 de febrero del 2000, donde el propio Servicio, en materia de justificación de inversiones, frente al art. 70 de la LIR, reconoce la necesidad de probar la existencia del gasto, desembolso o inversión, para gatillar la presunción legal: «Para que las presunciones establecidas en el artículo 70° de la Ley sobre Impuesto a la Renta puedan tener aplicación, se requiere de una actividad probatoria previa e indispensable por parte de la Administración Tributaria, consistente en la probanza de la existencia de ciertas inversiones, gastos o desembolsos efectuados por un contribuyente.» Texto completo de ella puede consultarse en <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2000/circu08.htm> [Fecha de consulta: 17 de junio de 2014]

6. REFLEXIONES PROBATORIAS EN RELACIÓN A LA VALORACIÓN DE LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO.

6.1. Algunas cuestiones fundamentales.

Finalmente, en nuestro estudio, el último de los hitos en cuyas alternativas se perfilará esencialmente un sistema probatorio es el de la valoración de la prueba. Su importancia en la determinación de la estructura básica sustantiva probatoria de un ordenamiento jurídico no admite duda alguna, a tal punto, que la expresión "sistema probatorio" es utilizada, muchas veces, para hacer referencia específica a los sistemas o criterios de valoración de la prueba rendida.

Entre nosotros, se le ha conceptualizado como, «la determinación del poder de convicción que tienen los medios de prueba para el establecimiento de los hechos.»²⁸⁴ Por medio de ella se pretende establecer si las pruebas ofrecidas y producidas en el debate, apoyan alguna conclusión sobre el carácter epistémico (racional y metodológico) final de las aseveraciones fácticas realizadas por las partes y, de hacerlo, determinar en qué grado.

TARUFFO ha escrito: «la valoración de la prueba tiene por objeto establecer la conexión final entre los medios de prueba presentados y la verdad o falsedad de los enunciados sobre los hechos en litigio.»²⁸⁵ La definición de dicha conexión y, si es del caso, su intensidad, se centran en el resultado de la valoración que lleva a cabo el juzgador: «un enunciado sobre los hechos está probado cuando, sobre la base de las pruebas, se considera verdadero. A la inversa, un enunciado sobre los hechos es verdadero cuando se ha probado debidamente mediante las pruebas

²⁸⁴ PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 87.

²⁸⁵ TARUFFO, Michele, ob. cit., p. 132.

presentadas ante el tribunal.»²⁸⁶ Por lo mismo, si se prueba que los hechos aseverados son inexistentes, ello determina la falsedad del enunciado fáctico. Un enunciado no está probado si, a su respecto, no existen medios de prueba que lo apoyen o bien, de existir, estos son insuficientes para fundamentar una conclusión sobre su veracidad.

De lo anterior, sumado a otros razonamientos que realizaremos en los puntos siguientes, cabe advertir la importancia crucial que tiene la fundamentación del juzgador en la decisión definitiva sobre la conexión final entre la veracidad de las afirmaciones y las pruebas existentes en el proceso, es decir, sobre la valoración. «Como la decisión no puede justificarse a partir de la íntima convicción del juzgador... la fundamentación deviene en requisito esencial del acto decisorio.»²⁸⁷ Ciertamente, como veremos, hay casos en que la valoración se encuentra predeterminada por el legislador, empero, ello no implica la ausencia de fundamentación. Se trata de cosas distintas, que no deben confundirse²⁸⁸. Al juez le corresponde aplicar la ley, siempre y en todo momento, de manera fundada, lógica y razonada. De otro lado, existen sistemas de valoración que la exigirán como *condicio sine qua non*.

Como una última consideración en esta parte, se destaca en la doctrina extranjera que, «la apreciación de las pruebas es la actividad intelectual que el juzgador realiza para determinar el poder de convencimiento relativo a cada uno de los enunciados probatorios, en su comparación con los demás, para llegar a la conclusión acerca de la fuerza

²⁸⁶ TARUFFO, Michele, ob. cit., p. 132.

²⁸⁷ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 300.

²⁸⁸ En efecto, esta función intelectual está entregada al *juzgador* –en sentido amplio–. Ya que, aun cuando estemos frente a una legislación que contemple la valoración según tarifa legal, «el valor de los medios de prueba, en cada caso concreto, siempre queda al juez una labor, disminuida sí, pero de cierta importancia, en orden a aplicar esa tarifa abstracta (legal) que tienen los medios utilizados, a los hechos propios del asunto a resolver.» v. PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 87.

del conjunto como un todo.»²⁸⁹ Resulta lógico y necesario concluir entonces, que el juez debe valorar toda la prueba. La apreciación o valoración de la prueba, considerada en toda su amplitud, exige el estudio crítico del conjunto, comprendiendo las distintas pruebas constituidas por las partes para demostrar la veracidad de sus alegaciones, e, inclusive, las que hayan sido producidas por iniciativa del juzgador²⁹⁰. Entre nosotros, esta conclusión, no admite duda alguna: «Por sujeción a las normas procesales imperantes, el juez está obligado a establecer, en la sentencia, todos los hechos sobre que versa la cuestión que debe fallarse (art. 170 N° 4 del CPC y auto acordado de la Corte Suprema sobre la forma de las sentencias, N° 5)»²⁹¹ La comparación de todas las pruebas producidas ante al juzgador le permiten, por un lado, establecer aquellas que son esenciales y decisivas para la solución de la causa, y, por el otro lado, desconsiderar las que le parezcan impertinentes o las que entienda insuficientes o débiles ante otras pruebas. La jurisprudencia nacional ha insistido en tal obligación del juez de valorar *toda* la prueba rendida²⁹².

Cada una de estas cuestiones fundamentales es plenamente aplicable al Derecho Tributario.

6.2. Clasificaciones de la valoración de la prueba. Una breve referencia a la situación existente en nuestro Derecho Común.

Antes de estudiar en particular la valoración de la prueba en el Derecho Tributario, conviene analizar y entender, para bien comprender

²⁸⁹ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 302.

²⁹⁰ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 300.

²⁹¹ PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 96.

²⁹² Por ejemplo, RDJ., t. 51, p. 595; t. 35, p. 500; t. 82, p. 46; t. 58, p. 124; t. 57, p. 164. Citadas en PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 97. Exceptuándose, excepcionalmente, sólo aquella apreciación sobre prueba inocua o que no tiene atinencia respecto a los puntos discutidos en la causa.

aquella, las opciones existentes en torno al sistema de apreciación que puede estar presente en un ordenamiento jurídico determinado.

Lo cierto es que no ha sido sencillo establecer, con criterio absoluto, la valoración de la prueba. A su respecto existen varias opciones que dependen, en buena medida, del grado de confianza depositado en el juzgador. Tradicionalmente se ha constatado que la función de la valoración de la prueba admite diversas clasificaciones atendiendo a ciertos criterios²⁹³, a saber:

a) Atendiendo a la influencia de los órganos legislativo y judicial, la valoración puede ser de tasación legal o judicial. En la primera –también conocida como “sistema de prueba legal o tasada”- es la ley la que fija previamente el valor individual de cada medio de prueba y su apreciación comparativa. La valoración judicial, en cambio, es aquella en que se entrega al juzgador la apreciación de la prueba. En general, puede revestir dos modalidades: i) el sistema llamado “de persuasión moral” (o de “íntimo convencimiento”), que otorga al juzgador amplias facultades para apreciar la prueba y establecer así el tema de la misma, siguiendo su íntima convicción y sin que quede obligado a señalar en su decisión cómo fue que llegó a ese convencimiento; y, ii) el sistema denominado “de persuasión racional” o “de la sana crítica” que, al igual que el anterior, entrega al juzgador amplias facultades de apreciación probatoria, empero, conjuntamente, le impone los deberes de establecer los hechos (tema de la prueba) mediante un razonamiento lógico en base a las pruebas rendidas, y exponer en su decisión ese proceso intelectual con el cual arribó a la convicción expresada²⁹⁴.

²⁹³ PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., pp. 88-89.

²⁹⁴ Ésta –que podríamos denominar “subclasificación”- no ha estado exenta de discusiones. Se ha sostenido que ella no es admisible y que el sistema es uno sólo: el de valoración judicial; ya que siempre el juzgador debe explicar cómo llegó a las conclusiones que expone, pues, la generalidad de los Códigos procesales exigen una

Cabe advertir y precisar que ambas variantes de valoración –legal y judicial- no son excluyentes. Pueden coexistir. Es la combinación y potencial predominio de una por sobre la otra lo que, en definitiva, terminará por configurar el sistema probatorio respectivo. «En efecto, en la tasación legal siempre está presente la actividad del juez en la aplicación de la tarifa abstracta al caso concreto. Y si la tasación es judicial, por mucho que la ley entregue toda la tarea al juez, siempre éste deberá someterse a una limitación legal, por amplia que sea; al menos, la de no valorar arbitrariamente.»²⁹⁵

Evidencia de lo anterior es nuestro Derecho Común, en el cual podemos encontrar un “sistema mixto de valoración probatoria”, que combina variantes de tasación legal y judicial. Así, en los Códigos fundamentales (Civil y de Procedimiento Civil) se fija a priori el valor probatorio de ciertos medios, adoptándose en consecuencia el sistema de valoración legal²⁹⁶. Empero, en esos mismos Códigos se entrega la valoración de otros medios al criterio del juzgador. Por ejemplo, en el valor probatorio del informe de peritos (art. 425 del CPC); en algunos casos, en las presunciones (art. 426 del CPC); en ciertos aspectos de la prueba de testigos (art. 384 regla 3ª del CPC); en materia de jurisdicción no contenciosa (art. 819 del CPC); en la valoración comparativa de los medios de prueba (art. 428 del CPC). Y todavía más, son varias las leyes

fundamentación de la sentencia. Sin embargo, en sentido contrario, hay otros autores que son partidarios de dicha distinción. Argumentan, en primer lugar, que es posible fundar una sentencia sin llevar a cabo una apreciación razonada de la prueba, valorándola a su sola conciencia; y, en segundo lugar, que de hecho existen formas puras de libre convicción en la apreciación probatoria (por ejemplo, tribunales de jurado y honor, e incluso algunos tribunales letrados ordinarios, en determinadas materias) v. ALCALÁ- ZAMORA, Niceto, *Estudios de Derecho Probatorio*, s/e., Concepción, 1965. Citado en PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 19.

²⁹⁵ PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 89.

²⁹⁶ Pueden mencionarse, entre otros, los siguientes casos: a) prueba instrumental: arts. 1700, 1702, 1704, 1705, 1706 del CC; b) confesión judicial sobre hecho personal: arts. 1713 del CC, 399 y 402 del CPC; c) presunciones: arts. 47 y 1712 del CC, 426 del CPC; d) inspección personal del tribunal: art. 408 del CPC.

especiales que han entregado al juez la amplia facultad de “apreciar la prueba en conciencia”, con la cual las reglas que fijan el valor probatorio a los medios de prueba quedan sin aplicación en la respectiva materia²⁹⁷.

Eso sí, debemos reconocer que hoy en día, en general, en nuestro derecho chileno existe un gran apogeo del sistema de valoración judicial de la prueba, específicamente, el “de la sana crítica”. Los nuevos tribunales y procedimientos, sucesiva y mayoritariamente, han acogido esta opción²⁹⁸. Como veremos, el contencioso tributario no ha sido la excepción.

Finalmente cabe agregar en esta parte que, entre nosotros, las normas sobre valoración, específicamente, las que fijan el valor probatorio, son “leyes reguladoras de la prueba” (junto con aquellas que determinan cuáles son los medios de prueba; las que señalan qué debe probarse; las que distribuyen el peso de la prueba y las que determinan la admisibilidad o inadmisibilidad de determinado medio de prueba en casos determinados, es decir, las llamadas “normas probatorias sustantivas”) Ello se traduce en general, que su infracción hace procedente el recurso de casación en el fondo para ante la Corte Suprema. La peculiaridad de esta situación radica en que a través de ésta vía, indirectamente, puede revisarse el establecimiento de los hechos, lo que es excepcionalísimo en este remedio procesal destinado únicamente al examen del derecho²⁹⁹.

²⁹⁷ PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., pp. 24-25. El destacado profesor señala varios ejemplos que pueden consultarse. Algunos todavía vigentes.

²⁹⁸ Por ejemplo: en el procedimiento ante los tribunales de familia (art. 32 de la Ley N° 19.968 D.O. 30-08-2004); ante los tribunales laborales (art. 456 del Código del Trabajo, introducido por la Ley N° 20.087 D.O. 03-01-2006); ante los juzgados de policía local (art. 14 de la Ley N° 18.287 D.O. 07-02-1984); en el nuevo proceso penal (art. 297 del Código Procesal Penal Ley N° 19.696 D.O. 12-10-2002); ante los nuevos tribunales ambientales (art. 35 de la Ley N° 20.600 D.O. 28-06-2012).

²⁹⁹ El profesor Peñailillo a este respecto precisa: «...la omisión de la valoración, o la valoración incompleta, conduce a una causal de casación en la forma (art. 768 N° 5, en relación con el 170 N° 4 del CPC. Y Auto Acordado sobre la forma de las sentencias, N°s 5° y 6°)... Las reglas legales que fijan el valor probatorio a un

b) *Atendiendo al resultado, la valoración puede concluir en la existencia de prueba plena o semiplena.* Es prueba plena (o perfecta, o completa) la que por sí sola basta para demostrar el hecho de que se trata (para producir convicción en el juzgador)³⁰⁰. Es prueba semiplena (o imperfecta, o incompleta), *a contrario sensu*, la que no reúne tales condiciones. En nuestro Derecho Civil y Procesal Civil podemos encontrar ejemplos de ambas.

c) *Atendiendo al objeto de la valoración, ésta puede ser individual o comparativa.* «La primera importa determinar el valor de convicción de cada medio de prueba, independientemente considerado. La segunda, determinar el valor de convicción que tiene el conjunto de pruebas aportadas.»³⁰¹ Para Emilio RIOSECO, la existencia de pruebas contradictorias y el hecho de que dicha contradicción provenga de dos o más pruebas plenas, es de la esencia de la valoración comparativa³⁰². Lo dicho es importante para los efectos del recurso de casación en el fondo y las facultades de apreciación conferidas al juez frente a la ausencia de ley que resuelva la contradicción en estos casos (art. 428 del CPC).

determinado medio de prueba (la tarifa legal), son normas probatorias sustantivas. Por tanto, su equivocada aplicación puede ser revisada mediante la casación en el fondo... Pero cuando la ley entrega a la conciencia del juez la valoración de la prueba, una (supuesta) equivocada apreciación no significa infracción alguna a la norma respectiva (que entregó la valoración al juez), por lo que no es revisable en casación... Con todo, una apreciación arbitraria, abusiva, significaría un uso inapropiado de sus facultades, que podría enmendarse por la vía de la queja.» v. PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., pp. 99-100. El profesor cita jurisprudencia en tal sentido.

³⁰⁰ PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 34.

³⁰¹ PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 89.

³⁰² RIOSECO ENRÍQUEZ, Emilio, *La prueba ante la jurisprudencia. Derecho Civil y Procesal Civil. Parte general y reglas comunes*, edit. Jurídica de Chile, 2ª edic. actualizada, Santiago, 1982, p. 32.

6.3. Principios que orientan la valoración judicial.

La creciente importancia que ha alcanzado en nuestro país el sistema de valoración judicial “de la sana crítica” (o “persuasión racional”), hace necesario que profundicemos un poco más en su estudio. Por lo demás, seguiremos hablando de él al tratar la valoración de la prueba en nuestro Derecho Tributario, ya que, como veremos, ésta ha sido la opción adoptada recientemente por el legislador tributario.

Aun cuando a nuestro parecer persiste cierto debate en torno a su conceptualización³⁰³, se ha concluido que, luego de un análisis legal, doctrinal y jurisprudencial, los principales caracteres de la “sana crítica” son: a) En primer lugar, sólo se refiere a la “valoración de la prueba”, de modo que deja subsistentes, en la respectiva materia, las demás normas sustantivas probatorias, denominadas reglas reguladores de la prueba; b) En segundo lugar, el concepto mismo de sana crítica se ha ido decantando a través del tiempo. Hoy en día existe gran consenso en que son dos fundamentalmente los elementos que la componen: la lógica y las máximas de la experiencia. A ello habría que agregar los conocimientos científicamente afianzados y la obligación de fundamentar la sentencia; y c) Finalmente, lo que inspira la sana crítica es la racionalidad. La apreciación o persuasión en este sistema debe ser racional, de modo que los razonamientos que haga el juez se encadenen de tal manera que conduzcan “sin salto brusco”, a la conclusión establecida y sus juicios deben ser susceptibles de confrontación con las reglas del pensamiento³⁰⁴.

³⁰³ La conceptualización de la sana crítica ha sido una ardua y permanente tensión en la doctrina. No hay, todavía, una posición definitiva entorno a ella. Por todos, v. SENTÍS MELENDO, Santiago, *La prueba. Los grandes temas del Derecho probatorio*, Buenos Aires, 1978, p. 266.

³⁰⁴ GONZÁLEZ CASTILLO, Joel, “La fundamentación de las sentencias y la sana crítica”, en *Revista Chilena de Derecho*, vol. 3, N° 1, Abril 2006, pp. 93 y ss.

La toma de decisiones según este criterio de valoración vincula el acto decisorio a las pruebas producidas en el proceso, confiriendo, por otro lado, libertad de apreciación al que valora. Si bien es cierto, en un primer momento, dicho sistema implica ausencia de criterios prefijados de ponderación de pruebas (debido a la falta de tarifa legal), no es menos cierto que, él debe ajustarse a ciertos principios esenciales que orientan la valoración de la prueba. Sí, hay libertad de apreciación, no arbitrariedad o capricho del juzgador. Como bien se ha precisado, «la libre valoración de la prueba es *libre* sólo en el sentido de que no está sujeta a normas jurídicas que predeterminen el resultado de esa valoración. La operación consistente en juzgar el apoyo empírico que un conjunto de elementos de juicio aportan a una hipótesis está sujeta a los criterios generales de la lógica y de la racionalidad.»³⁰⁵

La finalidad de los principios que analizaremos a continuación, es conferir una pauta lógica y adecuada para la correcta aplicación del criterio de “persuasión racional” o “sana crítica”. Por lo tanto, deben tenerse muy presentes a la hora de apreciar la prueba conforme a tal criterio. Los más relevantes son:

a) *Principio de la unidad probatoria*: conforme a este principio, el conjunto de las pruebas existentes en el proceso debe ser considerado en su integridad, como un todo, de manera que los elementos de convicción sean interpretados de forma interrelacionada entre sí. «El resultado de la valoración de la prueba es siempre contextual, esto es, referido a un conjunto de elementos de juicio.»³⁰⁶ El juzgador deberá valorar el apoyo que cada elemento de juicio aporta a la hipótesis en conflicto, de forma individual y en conjunto. Con ello deberá obtenerse un resultado que

³⁰⁵ FERRER BELTRÁN, Jordi, *La valoración racional de la prueba*, edit. Marcial Pons, Madrid, 2007, p. 45.

³⁰⁶ FERRER BELTRÁN, Jordi, ob. cit., p. 45.

permita saber el grado de confirmación del que dispone cada una de esas hipótesis.

b) *Principio de la adquisición de la prueba*: la máxima que surge de este principio es: *las pruebas, una vez producidas, han de ser consideradas independientemente de la parte que la presentó*, pudiendo funcionar como elemento de convicción a favor o incluso en contra de ella. Las pruebas, una vez producidas, pasan a formar parte de la unidad probatoria, sirviendo para la comprobación del derecho de cualquiera de los litigantes y al interés de la justicia en la investigación de la verdad. Por cierto y por razones obvias, queda excluida de dicha máxima, la prueba producida ilícitamente.

c) *Principio de la necesidad de la prueba*: conforme a este principio resulta imperativo que los hechos sobre los cuales debe fundamentarse la decisión se encuentren acreditados con pruebas producidas en el proceso, por cualquiera de los interesados o por el propio destinatario (cuando así lo permita el respectivo ordenamiento jurídico), sin que el juzgador pueda suplir la ausencia de elementos probatorios mediante el empleo del conocimiento personal o privado que tenga acerca de los hechos. Para Jordi FERRER BELTRÁN ésta es la clave de la *especificidad* de la prueba jurídica, *quid non est in actis non est in mundo*. En ella, «el conjunto de elementos a valorar es un subconjunto del conjunto formado por la totalidad de los elementos disponibles: aquellos de ellos que han sido incorporados al expediente judicial.»³⁰⁷

d) *Principio de la aplicación de las reglas científicas en la prueba*: prohíbe que el juzgador, frente a cuestiones demostradas científicamente, las desconsidere sin justificación razonable. De manera que ante la existencia de informaciones técnicas o científicas, debidamente acompañadas al proceso, el juzgador, para decidir en forma contraria a

³⁰⁷ FERRER BELTRÁN, Jordi, ob. cit., p. 42.

ellas, debe oponer argumentos de naturaleza igualmente técnica o científica.

e) *Principio de la experiencia en materia probatoria*: resulta una realidad innegable que, al apreciar las pruebas, el juzgador haga uso, conscientemente o no, de las situaciones que experimentó, de las vivencias, del conocimiento acerca del modo normal y natural de cómo las cosas suelen ocurrir.

La valoración, desde su estado más puro y elemental y hasta la hermenéutica del derecho, es determinada por las *máximas de experiencia*: «juicios hipotéticos de contenido general, desconectados de los hechos concretos que se juzgan en el proceso, procedentes de la experiencia, pero independientes de los casos particulares de cuya observación son deducidos y que pretenden tener validez para otros nuevos.»³⁰⁸ Corresponden a los conocimientos adquiridos por el juzgador a lo largo de su vivencia social y profesional. Su apoyo y recurso a la hora de efectuar la valoración no admite dudas, así como tampoco el hecho de que el razonamiento que realice aquí el juzgador debe sujetarse a los dictados de la lógica y la racionalidad, y tener presentes los demás principios señalados. En los ordenamientos del *civil law*, a diferencia de lo que ocurre en los del *common law*, el control de la racionalidad de la decisión se realiza *ex post* mediante el control de la motivación, así, se exige al decisor sobre los hechos probados que justifique por qué ha declarado probados esos hechos y cuál ha sido el apoyo empírico en el que ha basado su decisión³⁰⁹.

En la doctrina extranjera se ha señalado que, aunque la legislación del procedimiento administrativo tributario nada disponga sobre el asunto, el empleo de estas máximas es imperativo. El juzgador, en la calidad de

³⁰⁸ STEIN, Friedrich, *El conocimiento privado del juez*, Ediciones Universidad de Navarra, Pamplona, 1973, p. 30.

³⁰⁹ FERRER BELTRÁN, Jordi, ob. cit., p. 44.

ser humano que vive en sociedad, observando los acontecimientos y pasando por experiencias diversas, utiliza esta estructura cultural para evaluar las pruebas, interpretar el derecho y aplicarlo³¹⁰. Por lo mismo, resultan aplicables a dicho ámbito todas las exigencias principiológicas señaladas, así como también aquellas que derivan de la lógica y la racionalidad.

f) *Principio del «favor probationis»*: por último, este principio se desarrolla en dos ámbitos diversos: el primero, hace referencia a la admisibilidad de nuevos elementos de prueba en la hipótesis del conjunto probatorio ya existente, cuando éste no bastara para que el juzgador decida y elimine las incertidumbres concernientes al hecho sobre el cual deba decidir; habiendo duda, sería preferible pecar por exceso de pruebas que por la insuficiencia de su producción; y, el segundo, considera que ciertos enunciados probatorios deben ser interpretados favorablemente a una parte en caso de duda, apareciendo como un derivado del principio procesal penal *in dubio pro reo*³¹¹.

6.4. La valoración de la prueba en el Derecho Tributario. Su situación en nuestro ordenamiento jurídico.

En el Derecho Tributario en general, podemos observar una máxima común en lo que dice relación a la valoración de la prueba: tanto al órgano de la Administración del Estado, como, en su caso, al juez tributario, se les impone la exigencia jurídica de decidir según la verdad. Ello, debido a que el objeto de este proceso decisional lo constituye el presupuesto de hecho fijado *en y por* la ley tributaria, es decir, «el hecho tributario en su existencia histórica, de cuya verificación la ley hace depender la pretensión

³¹⁰ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 294.

³¹¹ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 287.

tributaria.»³¹² Primera y primordialmente, dicha verificación se lleva a cabo en el procedimiento administrativo tributario, guiado, por lo mismo, por el principio estructural inquisitivo, fundante del deber de investigación de oficio que recae sobre la autoridad fiscal, el que está, por lo tanto, orientado al descubrimiento de la verdad.

Ahora bien, para mejor comprender esta parte del estudio en nuestro ordenamiento jurídico, creemos, es necesario distinguir, nuevamente, entre el contencioso tributario y el procedimiento administrativo tributario.

a) *La valoración de la prueba en el contencioso tributario:* el tema resulta un poco más claro pues, después de la entrada vigencia de la Ley N° 20.322, contamos con una norma legal expresa en el Código Tributario que prescribe: *“La prueba será apreciada por el Juez Tributario y Aduanero de conformidad con las reglas de la sana crítica. Al apreciar las pruebas de esta manera, el tribunal deberá expresar en la sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales les asigna valor o las desestima. En general, tomará en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas o antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador.”* (Art. 132 inc. 14°)

El sistema de valoración de la prueba en este ámbito no siempre fue el de la “sana crítica”. Hay un cambio sustancial. La ley señalada sustituyó el sistema de valoración de “la prueba legal o tasada” –existente antes de la Ley N° 20.322-, por uno fundado en la “sana crítica”. En el Mensaje del Ejecutivo no se hizo referencia alguna a la razón por la cual se cambia del sistema de ponderación de la prueba reglado o legal al de la sana crítica.

³¹² XAVIER, A., *Do Lançamento. Teoria Gral do ato do procedimento e do processo tributário*, edit. Forense, 2ª edic. Rio de Janeiro, 1998, p. 123. Citado en RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 203.

Es muy probable que ello obedezca a la actual tendencia legislativa, que la ha incorporado a los procedimientos que se siguen ante los Juzgados de Policía Local, a materias laborales y de familia, como también en el Código Procesal Penal, entre otras³¹³.

Bajo el sistema anterior gran importancia tenían ciertas reglas probatorias específicas de la legislación tributaria, asociadas al cumplimiento estricto de deberes formales por parte del contribuyente (principalmente aquellos relacionados a la contabilidad y documentación soportante), provenientes del principio de colaboración con la Administración tributaria, y que tenían por finalidad prevalerse de cierta prueba preconstituida. De manera que, enfrentado al conflicto, analizada la prueba conforme al sistema de valoración legal o tasada, el contribuyente, en caso de incumplimiento del deber formal, no podía siquiera obtener una valoración extracontable, pues, esta posibilidad no era contemplada, pese a que ella permitía acreditar la verdad de las operaciones, muchas veces con grado de certeza³¹⁴. Esta situación resultaba contraria a los principios estructurales probatorios y a los derechos y garantías fundamentales de los contribuyentes, principalmente, el derecho a la prueba (consecuencia del derecho a defensa; aspecto consustancial de la garantía del debido proceso) Inclusive, en la doctrina comparada, tal situación ha sido denunciada como una *sanción anómala o encubierta* que afecta garantías de orden constitucional³¹⁵.

Hoy en día, con la reforma introducida por la Ley N° 20.322, semejante estado de cosas ha sido modificado sustancialmente:

³¹³ INSTITUTO CHILENO DE DERECHO TRIBUTARIO, Disponible en <http://www.ichdt.cl/tribunales2.htm> [Fecha de consulta: 02 de diciembre de 2013]

³¹⁴ Una explicación más acabada y profunda de la situación anterior a la Ley N° 20.322, puede consultarse en MONTECINOS ARAYA, Jorge, ob. cit.

³¹⁵ LITVAK, José, SÁNCHEZ, Analía y LITVAK, Erika, *Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario*, edit. La ley, Buenos Aires, 2003.

a) De partida y según ya hemos visto, la regla general tratándose de los medios de prueba es la libertad probatoria, amplia admisión de cualquier medio de prueba apto para producir fe (art. 132 inc. 10º del CT.)³¹⁶

b) Junto con ello, acabamos de señalar también, como otra de las trascendentales modificaciones de fondo en esta materia, la sustitución del sistema de valoración “legal o tasado” por el de la “sana crítica”, el que otorga al tribunal mayor flexibilidad a la hora del análisis del material probatorio allegado al proceso.

c) Finalmente, se atenúa el rigor formal y probatorio de la contabilidad fidedigna. Muchos contribuyentes, con el sistema anterior, sufrieron el rigor de la «sagrada»³¹⁷ contabilidad, debido a que por omisiones o defectos, trabada la litis, no lograban desvirtuar las imputaciones del SII, porque esta o aquella norma legal establecía, como único medio probatorio útil, los asientos contables debidamente respaldados por su documentación soportante. Tal rigor formal no se compadece empero con un sistema de valoración de la prueba fundado ahora en la “sana crítica”. Bajo el actual sistema, la contabilidad ha dejado de ser «sagrada», siendo uno más de los antecedentes probatorios que el juez deberá ponderar al tiempo de valorar la prueba y formar su convicción. Por ello, la parte final del inciso penúltimo del art. 132 del CT prescribe: *“...En aquellos casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, el juez deberá ponderar preferentemente dicha contabilidad.”* El contribuyente podrá, bajo el nuevo sistema, recurrir a probanzas extracontables para demostrar los fundamentos fácticos de su pretensión, sin que tales probanzas resulten inadmisibles, en primer lugar,

³¹⁶ La referencia está hecha al punto 3.2. y 3.2.1 de este Capítulo.

³¹⁷ La expresión es de GOTLIB, Gabriel, *Vicios y mitos de la interpretación tributaria, Del principio de la realidad económica al Derecho Común*, edit. Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2007, p. 117.

y sin que el tribunal deba resolver el asunto, en segundo término, exclusivamente conforme a dicha contabilidad fidedigna. El juez deberá ponderarla de manera *preferente* –dice textual la norma-, y no en forma exclusiva³¹⁸. Lo dicho resulta del todo evidente si consideramos que la indicación del ejecutivo, que introdujo esta norma, empleaba la expresión “exclusivamente”, fue reemplazada durante la discusión parlamentaria, por la de “preferentemente” (que es la que en definitiva quedó plasmada en el texto legal). El cambio de redacción no admite otra interpretación y refuerza nuestra conclusión³¹⁹.

Ahora bien, debe reconocerse que la incorporación de este nuevo criterio de valoración de la prueba en el contencioso tributario no ha sido una cuestión pacífica en nuestro medio (especialmente en relación al juicio de reclamación tributaria). Hay quienes se oponen a él. Sostienen, en lo medular, que al conferirse al juez la facultad de apreciar la prueba de acuerdo con la “sana crítica”, se le estarían otorgando elementos subjetivos, teóricos, imprecisos y ambiguos de muy difícil control jurídico en cuanto fundamentos de una sentencia. Asimismo, están aquellos que indican, que las reglas de la “sana crítica” constituyen un riesgo a la seguridad jurídica a que tiene derecho el contribuyente, toda vez que éste proyecta realizar una determinada operación eventualmente afecta a algún tributo, en atención a que ésta opera a posteriori y no a priori³²⁰. Finalmente y siguiendo esta línea de razonamiento, en opinión del

³¹⁸ MONTECINOS ARAYA, Jorge, ob. cit.

³¹⁹ Aún más, ella es corroborada por la historia fidedigna del establecimiento de la Ley N° 20.322, Disponible en la BCN <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=286151&buscar=20322> [Fecha de consulta: 02 de diciembre de 2013]

³²⁰ Vale decir, a diferencia de la valoración de la prueba en el sistema reglado, en el que el contribuyente sabe de antemano, al momento de planificar sus actos, el valor probatorio de los elementos que utilizará para implementarlos –y posteriormente probarlos- bajo un sistema en que lo que rige es la “sana crítica”, ello no es posible, o al menos, representa una incertidumbre.

Instituto Chileno de Derecho Tributario, la inclusión de la valoración de la prueba conforme al sistema de la sana crítica puede ser un aporte en procesos infraccionales, pero no así en aquellos juicios en los que el objeto de la discusión es la liquidación o giro de un impuesto³²¹.

Por nuestra parte podemos agregar al debate las siguientes reflexiones: Una de las principales consecuencias de haberse adoptado por el nuevo legislador tributario el criterio de la "sana crítica" como sistema de valoración probatoria, es la obligación de fundamentar el acto decisorio. En esta alternativa dicho deber alcanza su máxima expresión. La fundamentación, aquí, resulta una regla básica e ineludible, cualquiera sea el procedimiento en el que nos encontremos. La decisión, norma individual y concreta, debe venir acompañada de fundamentación, comprendiendo la valoración del material probatorio allegado al proceso por las partes, esclareciendo el juzgador las razones que lo llevaron a aquella conclusión.

Fundamentar, significa que el juzgador dé las razones de hecho y de derecho que lo convencieron para decidir la controversia de la manera en que lo hizo. «El juzgador necesita indicar las pruebas que considera convincentes y las que considere de baja fuerza probatoria, explicando el motivo del porqué hizo prevalecer unas sobre las otras, como bien alecciona Paulo de Barros CARVALHO: «Realmente, no basta enunciar la relación de pruebas presentadas. La fundamentación que se requiere presupone la articulación de los enunciados probatorios, exponiendo los criterios de valoración del magistrado.»³²²

Es por lo mismo que se ha señalado que *la fundamentación tiene implicación substancial y no meramente formal*, donde es lícito concluir que el juez debe analizar las cuestiones puestas a su juicio, exteriorizando la base fundamental de su decisión.

³²¹ INSTITUTO CHILENO DE DERECHO TRIBUTARIO, Disponible en <http://www.ichdt.cl/tribunales2.htm> [Fecha de consulta: 02 de diciembre de 2013]

³²² DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 302.

Es más, dentro de los elementos que integran el derecho a la prueba, el que permite dotarlo del alcance debido, es «*la obligación de motivar las decisiones judiciales.*» Para cierto sector de la doctrina, es perfectamente plausible hablar de un derecho a obtener una decisión suficiente y expresamente justificada³²³. En el Derecho Comparado, en efecto, esta obligación ha sido incorporada de forma expresa en algunos textos constitucionales (es el caso del art. 120.3 de la Constitución española), y, asimismo, ella está vigente en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (art. 6.1)

Finalmente, en esta parte, es también un elemento definitorio del derecho a la prueba, el «*derecho a una valoración racional de las pruebas practicadas.*» El mismo TARUFFO ha precisado que, el pretendido derecho a la prueba sería «una garantía ilusoria y meramente ritualista si no se asegura el efecto de la actividad probatoria, es decir, la valoración de las pruebas por parte del juez de la decisión.»³²⁴ Que la valoración deba ser racional quiere decir, en términos resumidos, que ella debe adecuarse a las reglas de la racionalidad. En el modelo de la valoración racional destacan como características principales: «a) el recurso al método de la corroboración y refutación de hipótesis como forma de valoración de la prueba; b) la defensa de una versión débil o limitada del principio de inmediación; c) una fuerte exigencia de motivación de la decisión sobre los hechos; y d) la defensa de un sistema de recursos que ofrezca un campo

³²³ TARUFFO, Michele, "Il diritto alla prova nel processo civile", en *Rivista di diritto processuale*, n° 4, 1984, p. 112. Citado en FERRER BELTRÁN, Jordi, ob. cit., p. 57.

³²⁴ TARUFFO, Michele, ob. cit., p. 112. Citado en FERRER BELTRÁN, Jordi, ob. cit., p. 57.

amplio para el control de la decisión y su revisión en instancias superiores.»³²⁵

Creemos que estas reflexiones son plenamente aplicables a la valoración de la prueba en el Derecho Tributario en general, y aún de manera más cabal, y después de la reforma introducida por la Ley N° 20.322, al ámbito del contencioso tributario.

b) *La valoración de la prueba en el procedimiento administrativo tributario*: el tema aquí se complica un poco más. De partida no contamos con una norma legal expresa que solucione el asunto en términos amplios, y establezca uno u otro criterio de valoración, como sí acontece en el proceso tributario propiamente tal, según acabamos de ver. En efecto, cierta jurisprudencia judicial así lo ha constatado: *“El Libro Tercero mencionado (del Código Tributario) contiene –en lo atinente a este tema- reglas de competencia y procesales. No hay precepto alguno que verse sobre el mérito probatorio de los medios admitidos.” (Considerando 5º)*³²⁶.

Incluso más allá de nuestras fronteras, en la doctrina extranjera³²⁷ y en el Derecho Comparado, el tema de la valoración de la prueba en el Derecho Tributario en general, y especialmente en el procedimiento administrativo tributario, aparece como una de las cuestiones menos tratadas, porque, en última instancia, plantea una problemática de dimensiones mucho mayores: la cuestión de la valoración de la prueba en el campo del Derecho Tributario, su dificultad y sus peculiaridades, en comparación con otros ámbitos del actuar de la Administración, como con su referente de los procesos judiciales civiles.

³²⁵ Si se quiere profundizar sobre las reglas de la racionalidad y la valoración racional de la prueba, puede consultarse en FERRER BELTRÁN, Jordi, ob. cit., pp. 61-144.

³²⁶ v. Corte de Apelaciones de Santiago, sentencia de 12 de julio de 1989, causa Rol N° 1.064-84. El texto completo de la sentencia puede verse en UGALDE PRIETO, Rodrigo, ob. cit., pp. 112-124.

³²⁷ Por todos v. RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 197.

Generalmente la valoración de la prueba en esta esfera jurídica aparece vinculada a las nociones de “prueba preconstituida” y “prueba legal”. Para MANTERO, «la prueba preconstituida ha de ser una prueba legal, es decir, aquella cuya valoración depende de las normas jurídicas y no de la apreciación personal.»³²⁸ En este mismo sentido se señala, «la prueba preconstituida está establecida por la ley sin distinguir pruebas fuertes o débiles, medios probatorios ciertos o simplemente indicativos o presuntivos y no nos queda más remedio que calificarla de legal en todo caso.»³²⁹

La *posición tradicional* sobre la materia ha sido trasladar al ámbito del procedimiento tributario el criterio de valoración de la prueba contenido en el Derecho Común –normas civiles y normas procesales civiles-³³⁰. Lo que aparecería justificado, entre nosotros, al amparo de la remisión (general y expresa) que realiza el art. 2 del CT a dichas normas: “En lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales y especiales”³³¹. Esta conclusión ha llevado a sostener a nuestros tribunales

³²⁸ MANTERO SÁENZ, A., “El acta con prueba preconstituida”, en *HPE*, nº 84, 1977, p. 218. Citado en RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 198.

³²⁹ PEREZAGUA CLAMAGIRAND, L., *La prueba en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, p. 80. Citado en RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 198.

³³⁰ Debe recordarse que tras un estudio detenido de las normas de nuestro Derecho Común, en él es posible encontrar un *sistema mixto* de valoración probatoria, que combina variantes de tasación legal y judicial. v. el punto 6.2. de este Capítulo. Así por lo demás lo corrobora PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., pp. 24-25: «En síntesis: 3) Respecto de la valoración, la “tarifa legal”, inicialmente adoptada, tiende a debilitarse, por obra de la valoración entregada a la sana crítica del juez, para ciertos medios o en ciertas materias, lo que se traduce en una solución mixta.»

³³¹ Esta decisión se observa también en algunos ordenamientos del Derecho Comparado. Por ejemplo, el caso de España y la Ley General Tributaria. Cierta sector de la doctrina extranjera también la admite y no realiza mayor cuestionamiento, en este sentido v. ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, C., “La prueba en el procedimiento de inspección y la estimación indirecta de bases (I)” en *Carta Tributaria*, Monografía nº 59, nov. /1987; CARO CEBRIÁN., A., “La prueba en el procedimiento de gestión

superiores de justicia, que el legislador tributario “reconoce en este ámbito mérito a todos los medios, con más amplitud que en otros temas, porque acepta incluso las pruebas producidas por el contribuyente mismo. Esto se explica porque en las actividades económicas virtualmente todo consta sólo de documentos privados... Las relaciones entre el Fisco (a través del Servicio de Impuestos Internos) y el contribuyente no son las de animosos contendores, como ocurre frecuentemente en los pleitos que se ventilan en los tribunales. Y esto es así porque el Fisco es la concentración del interés común de todos los habitantes de la República, incluido el contribuyente que reclama. Por este motivo el Servicio cree en la versión del contribuyente y sólo la desestima cuando es deleznable, cuando es indigna de fe. No se trata de que el Servicio deba hacer una declaración solemne declarando tal indignidad. Se trata de que, por ejemplo, no puede rechazar un documento porque “es privado” o un documento público afirmando, en conformidad al art. 1700 del Código Civil, que no acredita la verdad de las declaraciones que contiene.”³³²

Si bien aceptamos en cierta medida los postulados de la *posición tradicional*, la verdad de las cosas es que esta “traslación absoluta”, realizada sin mayor cuestionamiento en torno a la gran problemática teórica que presenta la valoración de la prueba en cualquier ámbito jurídico, merece ser revisada, sobre todo a la luz de los principios estructurales de la prueba que campean en esta dimensión de la controversia tributaria. Y es un hecho innegable que la inspiración civilista de las normas que regulan la actividad probatoria tensiona con la presencia del principio inquisitivo o de oficialidad y con las exigencias que

tributaria: nueva aproximación” en *Carta Tributaria*, Monografía n° 38, dic. /1986, entre otros.

³³² v. Corte de Apelaciones de Santiago, sentencia de 12 de julio de 1989, causa Rol N° 1.064-84. Texto completo de la sentencia puede consultarse en UGALDE PRIETO, Rodrigo, ob. cit., pp. 112-124.

impone el deber de consecución del interés público (o de investigación de oficio)³³³.

Por lo mismo, compartimos el postulado que ha surgido unánimemente en la doctrina extranjera contemporánea, que acoge la vigencia del *principio de la libre valoración de la prueba* en el ámbito del procedimiento tributario³³⁴. Y ello aún para el caso de ordenamientos en que falte una regulación procesal administrativa adecuada al respecto, como el nuestro.

El principal fundamento de esta poderosa tendencia responde a la idea de que, frente a las reglas legales de valoración de la prueba – estáticas y tasadas-, el libre convencimiento, en su sentido racional, como criterio de ponderación, ofrece la mejor herramienta para que la búsqueda de la verdad sea exitosa³³⁵. En base al *principio de la libre valoración de la*

³³³ RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 199. En efecto, contrariamente a lo que ocurre en el Derecho Civil, donde la valoración de la prueba se traduce en la decisión sobre un tema probatorio concreto del que se conoce a instancias de las afirmaciones controvertidas de dos o más partes en igualdad procesal, en el Derecho Tributario, la ponderación probatoria se inicia, en la mayoría de los casos, desde la declaración de hechos contenida en la declaración tributaria u otro tipo de información aportada por el contribuyente en cumplimiento de sus deberes formales, fundados en el principio de colaboración, cuya exactitud y certeza debe examinar la autoridad administrativa. Estas potestades, deberes y cargas son desconocidos en el ámbito del proceso civil. Por otro lado, si bien existe un punto de conexión entre ambas ramas del derecho en lo que respecta a la estricta vinculación de la realidad concreta al presupuesto de hecho contenido en la norma, en el Derecho Tributario, se atribuyen a la Administración especialísimas potestades que le permiten prescindir en alguna medida de aquella vinculación, la que resulta por tanto menos rígida en ciertos supuestos, pudiendo presumirse por el órgano público la existencia de ciertas circunstancias que integran la obligación tributaria. La legitimidad de dichas potestades, por cierto, puede ponerse en duda constitucional cuando ella atenta o vulnera algún principio fundamental del contribuyente o carece de toda conexión lógica, racional y/o real.

³³⁴ En este sentido, OSTERLOH, L.; E. ALLORIO; FONROUGE, G.; TIPKE/LANG; XAVIER, A.; HARTMANN, B.; HERTER, W.; PALAO TABOADA, C., todos en RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., pp. 203-204.

³³⁵ OSTERLOH, L., *Gesetzesbindung und Typisierungsspielräumen bei der Anwendung der Steuergesetze*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1992, p. 214. Citado en RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 204. Debe recordarse que el tema de la

prueba, el juzgador decide sobre el valor probatorio de los distintos medios de prueba según su libre convencimiento de acuerdo con las reglas del conocimiento humano y su propia experiencia. Vinculado –en nuestro lenguaje- a los principios de la lógica, las máximas de la experiencia y los conocimientos científicamente afianzados³³⁶.

Pero además, creemos también, que dicho criterio o sistema de valoración es el que más se adecua a los principios estructurales probatorios vigentes en esta dimensión del asunto tributario, en especial al inquisitivo o de oficialidad. La consecución del interés público prevalente en el procedimiento tributario, que comulga en lo esencial con el deber de investigación de oficio, sólo es posible mediante el esclarecimiento de la verdad. Y, el sistema de valoración que permite alcanzarla de forma más adecuada e idónea es el de la libre valoración.

Quizá, nuestro temor más grande y justificado en este punto se relaciona con la circunstancia de no ser propiamente un “juez” quien efectuará tal libre ponderación de las pruebas existentes en el “proceso”, sino un funcionario de la Administración del Estado. Confiamos, empero, en que los criterios, principios y máximas establecidos, tanto por el legislador como por el constituyente, deben resultar incólumes a la hora de llevar a cabo tal actividad valorativa. La libertad de valoración de la prueba no significa que la fijación del presupuesto de hecho tributario quede completamente al margen de regulación jurídica alguna, pues, de

“verdad” fue analizado ya en el punto 5.2. del Capítulo I de nuestra investigación, por lo que deben tenerse presentes las reflexiones allí realizadas.

³³⁶ Como puede verse, el *principio general de valoración* que se postula en esta dimensión del asunto tributario, parece más bien referido a su variante de “persuasión racional” que la de “íntimo convencimiento”. Así también lo ha entendido la doctrina extranjera. Por todos, v. ROSENBERG, Leo, *Zivilprozessrecht*, edit. Beck, 14ª edic., Munich, 1986, p. 691. «Una fórmula muy usual para el legislador de consagrar este principio es con la expresión de que el tribunal valorará un determinado medio de prueba “según las reglas de la sana crítica”» Citado en RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., p. 204.

partida, la libertad en la formación del convencimiento no permite ni la arbitrariedad ni la discrecionalidad. Por lo mismo, la exigencia de motivación, fundamentación y racionalidad del acto administrativo es algo que no puede ponerse en dudas. Debe estar siempre presente³³⁷. Y aun cuando el Servicio pretenda ampararse en la presunción de legalidad de que gozan sus actos administrativos, no puede prescindir de la exigencia legal que impone que todo acto administrativo debe ser motivado, contener los fundamentos de hecho y de derecho. Dicha exigencia se verá cumplida no por la mera enunciación del motivo, sino que es imprescindible ella se haga conforme al lenguaje de la pruebas³³⁸. De modo que un acto de determinación de impuestos, en cuanto acto administrativo, librado en ausencia de prueba y/o sin la motivación adecuada a este respecto, estará viciado en su motivación, uno de los elementos nucleares del acto administrativo. En este sentido cabe recordar lo dispuesto en el art. 8 bis N° 9 del CT., que reconoce al contribuyente el derecho, en el procedimiento administrativo, no sólo a presentar antecedentes, sino también *“a que tales antecedentes sean incorporados al procedimiento de que se trate y debidamente considerados por el*

³³⁷ Esta exigencia del acto administrativo se encuentra establecida, entre nosotros, en la Ley N° 19.880 (publicada en el D.O. de 29 de mayo de 2003) que establece las bases para los procedimientos administrativos y rige los actos de los órganos de la Administración, cuyo art. 11 inc. 2° dispone que: *“Los hechos y fundamentos de derecho deberán siempre expresarse en aquellos actos que afectaren los derechos de los particulares...así como aquellos que resuelvan recursos administrativos”*, además el art. 16 consagra el principio de transparencia y de publicidad, a propósito del cual señala: *“El procedimiento administrativo se realizará con transparencia, de manera que permita y promueva el conocimiento, contenidos y fundamentos de las decisiones que se adopten en él ...”*, es decir, la necesidad de fundar las decisiones, lo que, sin duda, propende al respeto del principio del debido proceso garantizado constitucionalmente. Así lo ha resuelto reiteradamente la Corte Suprema: v. sentencia de 27 de agosto de 2013, en causa Rol N° 4.111-2013, caratulada *“Administradora Los Parques S.A.”*; y sentencia de 06 de enero de 2012, en causa Rol N° 3.561-2011. Texto completo de ambas sentencias en www.poderjudicial.cl [Fecha de consulta: 12 de Diciembre de 2013] Jurisprudencia judicial que ha dejado sin efecto actos administrativos por falta de fundamentación.

³³⁸ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 319.

funcionario competente". Por consiguiente, el funcionario fiscalizador, deberá hacerse cargo, en la motivación del acto de determinación, de todos y cada uno de los antecedentes incorporados, sea para darles valor, sea para negárselo³³⁹.

Finalmente, en esta parte, es necesario reconocer que existen ciertos matices en el Derecho Tributario, particularmente en lo que se refiere a la valoración de la prueba y su relación con la prueba legal, en el marco del procedimiento administrativo. En efecto, pese a la vigencia del *principio de la libre valoración de la prueba* –al que adscribimos-, que permite, entre otros, dar practicabilidad y eficacia al principio estructural inquisitivo y la búsqueda de la verdad, es muy frecuente que las leyes tributarias establezcan diversos límites a la libre convicción de los órganos encargados de su aplicación, bajo la forma de injerencias normativas en la valoración de la prueba³⁴⁰. Ello pues, en ciertas ocasiones, las normas que incorporan criterios de ponderación de los resultados probatorios –“prueba legal o tasada”-, sirven como una mejor garantía de la verdad y no presuponen necesariamente su sacrificio, en la medida que el legislador las ha establecido como un mecanismo de defensa preventivo del fraude

³³⁹ MONTECINOS ARAYA, Jorge, ob. cit.

³⁴⁰ Estas injerencias pueden ser *directas* o *indirectas* en relación a la valoración de la prueba. Serán *directas*, aquellas que se manifiestan en forma de *reglas sobre el valor probatorio*, y que constituyen propiamente la denominada “prueba legal en sentido estricto”, consistentes en atribuir un valor probatorio específico (tasado) a determinados medios de prueba. Por su parte, *indirectas* serán las que configuran limitaciones probatorias, sea para afirmar la eficacia probatoria de un único medio de prueba excluyendo a los demás; sea para admitir la libertad de medios de prueba, pero excluyendo la eficacia de un único y particular o varios de ellos, ya que la exclusión de uno o varios medios de prueba produce que aumente la eficacia probatoria de los restantes. Correspondería efectuar aquí un estudio pormenorizado de las manifestaciones más relevantes de la prueba legal en el Derecho Tributario, empero, ello escapa a nuestro objeto de estudio y sobre todo al objetivo específico en esta parte del mismo. Por lo tanto, creemos es necesario un análisis particularizado de dicho asunto, el que, por las razones expresadas, no resulta procedente hacer en esta instancia. Un buen análisis puede v. en RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., pp. 217-227.

fiscal, a través de especiales limitaciones probatorias que excluyen el uso de determinados medios de prueba³⁴¹. Asimismo, junto a estas normas de prueba legal que contribuyen a la defensa de la verdad, existen también un grupo no menor de ellas que tienen por finalidad sancionar la negligencia o falta de colaboración del contribuyente en la indagación acerca de la realización de hechos con relevancia tributaria³⁴², las que darían eficacia, junto a otras, al principio estructural de colaboración con la Administración tributaria. Por último, existen normas legales de valoración de la prueba cuya finalidad es «estimular al contribuyente a fin de que,

³⁴¹ Con todo, esta excepcionalidad no puede estimarse siquiera como una mínima posibilidad a la admisión de normas de prueba legal que realmente representen un sacrificio de la verdad a la libre disposición de las partes, tales como la confesión o el juramento, entre otras. Dichas pruebas, denominadas en general «prueba legal de parte», no tienen lugar en procedimientos o ámbitos regidos por el principio inquisitivo o de oficialidad y, por tanto, son excluidas del Derecho Tributario, especialmente del procedimiento administrativo. En este sentido, importante doctrina: ALLORIO, Enrico, *Diritto Processuale Tributario*, edit. UTET, 4ª edic., Torino, 1962, p. 323; y AMATUCCI, Andrea, "Prove legali, difesagiudiziaria ed effettivo adempimento delle obbligazioni tributarie" en *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. XLI – Parte I, 1970, p. 8.

³⁴² ALLORIO, señala como ejemplo, el caso en que se rechace la posible eficacia probatoria ventajosa para el contribuyente de los libros contables llevados por él, a cuya exhibición y aportación se hubiere negado en el momento en que le fueron solicitados por la autoridad tributaria. v. ALLORIO, Enrico, ob. cit. p. 325. Como se ve, estas normas de prueba legal se manifiestan en la forma de limitaciones probatorias a la admisibilidad de medios de prueba, dificultando o impidiendo el disfrute de determinado trato tributario a aquellos contribuyentes que no han cumplido con sus deberes formales. En nuestro ordenamiento jurídico, puede mencionarse como ejemplo de esta situación, el art. 23 N° 5 del DL. N° 825 – conocido como "Ley sobre IVA"-, en el cual se condiciona el derecho a crédito fiscal a facturas que cumplan con los requisitos legales y reglamentarios, denegándose en el caso de "facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y en aquéllas que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto." Debe recordarse aquí la tensión permanente entre estas excepcionales limitaciones probatorias y el derecho a defensa (en su dimensión de libre admisibilidad de medios de prueba) reconocido constitucionalmente entre nosotros (art. 19 N° 3 C. Pol.). El legislador ha de ser extremadamente cuidadoso al establecer estas limitaciones, pues, ellas chocan, de manera inevitable, con derechos fundamentales del contribuyente, e incluso, para algunos, con aquel derecho a la tutela judicial efectiva. Así, PITA GRANDAL, Ana María, *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, edit. Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 231.

previando el surgimiento de la controversia tributaria, se procure de medios preconstituidos y seguros que demuestren a su favor los hechos con relevancia tributaria.»³⁴³ En definitiva, estas últimas, buscan la simplificación del procedimiento tributario.



³⁴³ RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit. p. 216. El caso del ejemplo anterior (art. 23 N° 5 del DL. N° 825) también puede encuadrarse en esta hipótesis y, en general, todas aquellas disposiciones que sólo admiten el documento como medio para probar estados o acontecimientos con relevancia tributaria que resulten controvertidos, excluyendo los demás. La cuestionable constitucionalidad de las mismas sigue siendo un tema recurrente y justificado en la doctrina, la que, unánimemente, ha realizado una crítica desde una doble perspectiva: por un lado, en relación con la naturaleza probatoria de las normas que disponen limitaciones, se ha cuestionado su compatibilidad con el derecho a la prueba y, por el otro lado, en relación a los principios fundamentales del orden constitucional tributario, se ha cuestionado su contravención a los mismos, especialmente el de la capacidad económica. Un estudio sólido puede v. en PALAO TABOADA, Carlos, "La exigencia de factura para justificar gastos y deducciones y su dudosa constitucionalidad", en *Gaceta Fiscal*, N° 32, abril 1986, p. 153. Entre nosotros, v. el lúcido estudio de EMILFORK SOTO, Elizabeth, ob. cit. pp. 206-208. A nuestro parecer, el valor probatorio asignado por la ley tributaria a la factura, sobre todo tratándose del IVA, y que la convierte en un instrumento de acreditación suficiente de gastos y deducciones, aparece justificado. Sin embargo, dicha situación no debe impedir, en ningún caso, que ella pueda ser desvirtuada por medio de otras pruebas, ya que ese "valor legal", que funciona en esta hipótesis como reconocimiento a la suficiencia probatoria de la factura, en nada obsta a que posteriormente se despliegue una actividad probatoria que contradiga la veracidad de lo que en ella se afirma.

CONCLUSIONES

Es posible observar que existe un estado de incertidumbre en torno a los aspectos nucleares de la prueba en el Derecho Tributario. Tanto en la doctrina extranjera como en el Derecho Comparado, aún pervive una suerte de confusión en torno a los lineamientos centrales de la dimensión probatoria del sistema tributario. Qué decir de nuestra doctrina, la que se ha mostrado por largo tiempo en una actitud silente y pasiva al respecto. Pocos son, como vimos, los que se han aventurado en el análisis de la prueba en esta disciplina jurídica. La jurisprudencia judicial por su parte, salvo contadas excepciones, si bien ha tenido oportunidad varias veces de pronunciarse resolviendo cuestiones de fondo en materia probatoria tributaria, no ha sido, a nuestro modo de ver, lo suficientemente lúcida y aguda en sus razonamientos. Sobre todo desde la perspectiva que aquí se analiza. Por cierto, ello puede deberse a la ausencia de estudios sustantivos-conceptuales sobre la materia, especialmente en nuestro país.

Lo anterior –junto a otras causas que referimos- ha profundizado el difícil y tensionado asunto de *la determinación del presupuesto de hecho de la obligación tributaria*. La prueba de las obligaciones tributarias, especialmente en nuestro derecho chileno, es una materia con bastantes situaciones de conflicto y vacíos, que redundan, la mayoría de las veces, en posiciones encontradas entre el contribuyente y la Administración tributaria. Pudimos ver a lo largo de nuestro estudio el rol crucial que tiene la prueba en el Derecho Tributario, pues, sólo en base a ella es posible la construcción del presupuesto de hecho y la configuración de la incidencia impositiva. La determinación de la obligación tributaria realizada al margen del *lenguaje de la prueba* resulta inaceptable desde cualquier óptica, y sobre todo a la luz del carácter hacendístico del Derecho Tributario. Por lo mismo, la solución al problema constatado pasa primordialmente por

determinar, comprender y aplicar correctamente los aspectos nucleares de la prueba jurídica al ámbito tributario. Fue precisamente lo que tratamos de hacer desde el inicio de nuestra investigación.

En tal sentido, y para paliar lo más posible el "déficit" que se ha producido a este respecto en el Derecho Tributario, analizamos y recogimos, en lo compatible, aquellos postulados nacidos en la doctrina extranjera y en el Derecho Comparado que reconocen la vigencia de ciertos principios estructurales orientadores de la actividad probatoria primaria en esta disciplina jurídica. Los que buscan, en lo medular, una necesaria armonía y adecuada compatibilidad entre las máximas fundamentales del orden jurídico tributario y las amplias potestades de la Administración del Estado, encontrando, ambos extremos, soluciones eficaces en ciertas circunstancias y principios jurídicos esenciales, propios de la Teoría General del Derecho y de aquellas máximas. Principalmente, en la puesta en práctica de dichos principios. Por lo mismo, centramos nuestro estudio en los más relevantes, distinguiendo aquellos vigentes en el *procedimiento administrativo* y en el *contencioso tributario o proceso tributario propiamente tal*. Esta distinción resultó capital a la hora de analizar los principios jurídicos referidos, y ella, como vimos, es reconocida por nuestro ordenamiento jurídico tras la vigencia de la Ley N° 20.322, y aún antes, por algunos fallos de nuestra jurisprudencia judicial y parte de la doctrina nacional.

Si bien no existe en nuestro sistema tributario un señalamiento expreso de dichos principios estructurales probatorios, su presencia y vigencia no merecen ninguna duda. Por su propia naturaleza jurídica ellos se encuentran inspirando todo el ordenamiento tributario, ya que son consustanciales a su propia estructura y fluyen, además, de los principios fundamentales del orden constitucional tributario, los que se ponen en clara aplicación por medios de ellos. Una manifestación de esta conclusión

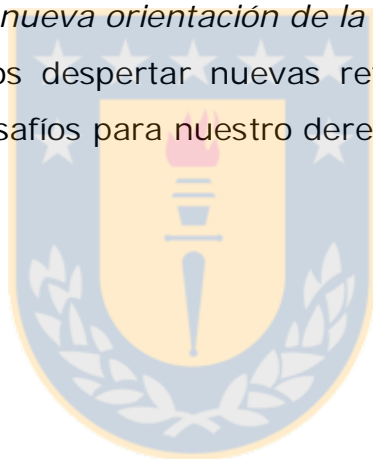
la encontramos patente en el actual artículo 8 bis del Código Tributario. Sin perjuicio de lo dicho, creemos sería adecuado legislar sobre estos principios probatorios, tal y como se hace en varios otros procedimientos especiales, declarando, al inicio de algún articulado, *cuáles son, en qué consisten esencialmente y cuáles son las principales consecuencias que de ellos se derivan para el ámbito tributario*. De esta forma obtendríamos mayores grados de certeza a la hora de determinar el presupuesto de hecho tributario. Cabe destacar, como vimos, que la jurisprudencia de nuestros tribunales superiores de justicia, basada en gran medida en el fenómeno de la *constitucionalización del Derecho*, se ha referido a estos principios probatorios. Aún, eso sí, de manera bastante incipiente.

Frente a la pregunta que se constituyó en el "motor" de nuestra investigación: *¿cómo debe analizarse y estructurarse el fenómeno probatorio en el Derecho Tributario?* Nuestra hipótesis siempre fue una: desde la perspectiva de los principios estructurales de la prueba y los razonamientos de la Teoría General del Derecho. Gran parte de nuestro estudio fue dedicado exclusivamente a verificar tal hipótesis y reflexionar sobre la prueba en el Derecho Tributario desde dicha óptica, ya que, a nuestro modo de ver, ella es la que permite obtener un conocimiento más cabal y jurídicamente adecuado de la prueba en esta disciplina jurídica.

Adoptamos la estructura sustantiva de un sistema probatorio y así efectuamos reflexiones en relación a los medios de prueba, al objeto de la prueba, a la iniciativa en el aporte de la prueba y a la valoración de la prueba en el Derecho Tributario. En todas ellas arribamos a importantes conclusiones particulares, las que damos por reproducidas. No obstante, como una conclusión de carácter general, estimamos conveniente que todos los aspectos de la prueba en el Derecho Tributario sean tratados desde esta perspectiva por nuestros jueces y legisladores en un futuro próximo, pues, es una materia que toma cada vez mayor importancia y

sobre la cual persiste gran incertidumbre, no bastando con la mera traslación de ámbitos e instituciones, así como tampoco con el recurso a principios y normas carentes de contenido, cuyo tratamiento en nuestra legislación interesa no sólo al Fisco (representado por la Administración tributaria), sino también a los contribuyentes y los derechos fundamentales que les reconoce nuestra Constitución Política de la República.

Por todas las reflexiones y conclusiones anteriores, creemos, sinceramente y con toda humildad, hemos logrado demostrar con este estudio la hipótesis planteada y sentar los primeros razonamientos para lo que podría ser una *nueva orientación de la prueba en el Derecho Tributario nacional*. Esperamos despertar nuevas reflexiones sobre esta materia y plantear nuevos desafíos para nuestro derecho chileno.



BIBLIOGRAFÍA

ALLORIO, Enrico, *Diritto Processuale Tributario*, edit. UTET, 4ª edic., Torino, 1962.

ALTAMIRANO, Alejandro, "El contencioso tributario. (Desde el contexto de las prerrogativas del Estado y los derechos del contribuyente)" en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Cesar GARCÍA NOVOA y Catalina HOYOS JIMÉNEZ (Coordinadores), edit. Marcial Pons, t. II, Buenos Aires, 2008.

AMATUCCI, Andrea, *El ordenamiento jurídico de la Hacienda Pública, Derecho de la Hacienda Pública, Obras Fundamentales*, edit. Temis, Bogotá, 2008.

BENTHAM, Jeremías, *Tratado de las pruebas judiciales*, edit. Comares, (traducción de Manuel Osorio Florit), Granada, 2001.

BLANQUER, David, *Hechos, ficciones, pruebas y presunciones en el Derecho Administrativo «Taking facts seriously»*, edit. Tirant lo Blanch, Valencia 2006.

BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, *Historia de la Ley N° 20.322 Fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera*. Disponible en <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=286151&buscar=20322>

CARNELUTI, Francesco, *Estudio de Derecho Procesal*, Ediciones Jurídicas Europa-América, vol. 1, Buenos Aires, 1952.

- *La prueba civil*, edit. Bookseller, 2ª edic., Campinas, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, edit. Saravia, 16ª edic., São Paulo, 2004.

- "A prova no procedimento administrativo tributário", en *Revista Dialéctica de Direito Tributário*, n. 34, 2005.

CENTRO DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS. Disponible en: http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=410:novedades-en-materia-de-probatoria&catid=67:reporte-tributario-no22-diciembre-2011&Itemid=141

CÓRDOVA ARCE, Alex, "La determinación del tributo sobre base presunta", en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, GARCÍA NOVOA, César y HOYOS JIMÉNEZ, Catalina (coordinadores), edit. Marcial Pons, t. II, Buenos Aires, 2008.

COUTURE, Eduardo, *Fundamentos del Derecho procesal civil*, edit. Depalma, Buenos Aires, 1974.

DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, *La prueba en el Derecho Tributario*, edit. ARA Editores, 1ª edic. en español, Lima, 2011.

EMILFORK SOTO, Elizabeth, "Clase Inaugural: La justicia tributaria", en *Revista de Derecho Universidad de Concepción*, N° 199, año LXIV (En-Jun), Concepción, 1996.

FERRAGUT, María Rita, *Presuncões no direito tributário*, edit. Dialética, São Paulo, 2001.

FERREIRO LAPATZA, Juan José, *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, edit. Marcial Pons, Madrid, 2004.

FERRER BELTRÁN, Jordi, *Prueba y verdad en el derecho*. edit. Marcial Pons, 2ª edic., Buenos Aires, 2005.

- *La valoración racional de la prueba*, edit. Marcial Pons, Madrid, 2007.

FIGUEROA VALDÉS, Juan Eduardo, *Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución Política de 1980*, edit. Jurídica de Chile, Santiago, 1985.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, edit. Civitas, 10ª edic., Buenos Aires, 2007.

GARCÍA NOVOA, Cesar, *La Cláusula antielusiva en la nueva LGT*, edit. Marcial Pons, Madrid, 2004.

GASCÓN ABELLÁN, Marina, *Los hechos en el Derecho, Bases argumentales para la prueba*. 3ª edición, edit. Marcial Pons, Madrid, 2010.

GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, edit. Depalma, vol. I, Buenos Aires, 1965.

GONZÁLEZ CASTILLO, Joel, "La fundamentación de las sentencias y la sana crítica", en *Revista Chilena de Derecho*, vol. 3, N° 1, Abril 2006.

GOTLIB, Gabriel, *Vicios y mitos de la interpretación tributaria, Del principio de la realidad económica al Derecho Común*, edit. Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2007.

HENSEL, Albert, *Derecho Tributario*, edit. Nova Tesis, Rosario, 2000.

HERNÁNDEZ MARÍN, Rafael, "Ficciones jurídicas", en *DOXA 3*, 1986. Disponible en <http://www.biblioteca.org.ar/libros/142375.pdf>

IHERING, *El espíritu del Derecho romano en las diversas fases de su desarrollo*, (traducción de Enrique Príncipe y Satorres) Estudio preliminar de José Luis Monero Pérez, edit. Comares, Granada, 1998. Citado en su versión francesa de O. De Meulenaere por BATIZA, Rodolfo, "Notas sobre la naturaleza de las ficciones legales en los derechos romano e inglés". Disponible en <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/indercom/cont/49/art/art1.pdf>

INSTITUTO CHILENO DE DERECHO TRIBUTARIO, Disponible en <http://www.ichdt.cl/tribunales2.htm>

LEON MUÑOZ, Felipe, "La prueba en el procedimiento general de reclamaciones", *Memoria de prueba*, Universidad Católica de la Santísima Concepción, Concepción, 2010.

LITVAK, José, SÁNCHEZ, Analía y LITVAK, Erika, *Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario*, edit. La ley, Buenos Aires, 2003.

MARTÍNEZ COHEN, Rafael, "El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el Derecho Tributario chileno", en *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, XXIX (Valparaíso, Chile, 2° semestre 2007)

MASBERNAT MUNOZ, Patricio, "Garantías constitucionales del contribuyente: crítica al enfoque de la doctrina nacional" en *Ius et Praxis*, vol. 8, n.2, Talca, 2002, pp. 299-357. Disponible en http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S071800122002000200010#6

- "Sentencias recientes en materia tributaria de las Cortes de Apelaciones y de la Corte Suprema: Diciembre de 2009". Disponible en SciELO http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S071834372010000300008&lng=es&nrm=iso También puede verse en *Revista Chilena de Derecho*, vol. 37, N° 3, 2010, pp. 565–590. Versión On-line ISSN 0718-3437.
- "Sentencias recientes en materia tributaria". Disponible en SciELO http://www.scielo.cl/scielo.php?pid=S071800122010000100016&script=sci_arttext También puede verse en *Revista Ius et Praxis*, Universidad de Talca, Año 16, N° 1, 2010, pp. 467 – 482. Versión On-line ISSN 0718-0012.

MASSONE PARODI, Pedro, *Tribunales y Procedimientos tributarios*, edit. LegalPublishing, Santiago, 2009.

- *El hecho jurídico tributario*, edit. Edeval, Valparaíso, 1969.

MICHELI, Gian Antonio, *La carga de la prueba*, edit. EJEA, Buenos Aires, 1961.

MONTECINOS ARAYA, Jorge, "De la elusión y la evasión tributaria", en *Revista de Derecho Universidad de Concepción*, N° 207, año LXVIII (Ene-Jun), Concepción, 2000.

- "Algunas reflexiones sobre la prueba en el Derecho Tributario", en *Clase Inaugural Año Académico 2012*, Auditorio Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Concepción, 2012.
- "Del pago indebido en el Derecho Tributario, en especial de la devolución de impuestos", *Memoria de prueba*, Universidad de Concepción, Concepción, 1993.

MONTERO AROCA, Juan, *La prueba en el proceso civil*, edit. Civitas, 3ª edic., Madrid, 2002.

PAILLAS PEÑA, Enrique, *Estudio de Derecho Probatorio*, edit. Jurídica de Chile, Santiago, 2002.

PALAO TABOADA, Carlos, "La exigencia de factura para justificar gastos y deducciones y su dudosa constitucionalidad", en *Gaceta Fiscal*, N° 32, abril 1986.

PEÑAFIEL LAGOS, Felipe, "Principio de la practicabilidad tributaria y los instrumentos que lo materializan, en especial presunciones y ficciones jurídicas", *Memoria de prueba*, Universidad de Concepción, Concepción, 2012.

PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, *La prueba en materia sustantiva civil. Parte general*, edit. Jurídica de Chile, Santiago, 1989.

PÉREZ RODRIGO, Abundio, *Manual de Código Tributario*, edit. LegalPublishing-Thomson Reuters, 9ª edic., Santiago, 2011.

PITA GRANDAL, Ana María, *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, edit. Marcial Pons, Madrid, 1998.

- "Los fundamentos de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria", en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Cesar GARCÍA NOVOA y Catalina HOYOS JIMÉNEZ (Coordinadores), edit. Marcial Pons, t. II, Buenos Aires, 2008.

RIOSECO ENRÍQUEZ, Emilio, *La prueba ante la jurisprudencia. Derecho Civil y Procesal Civil. Parte general y reglas comunes*, edit. Jurídica de Chile, 2ª edic. actualizada, Santiago, 1982.

RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, *La Prueba en el Derecho Tributario*, edit. Aranzadi, Navarra, 2007.

RODRÍGUEZ LOSADA, Soraya, "El principio de practicabilidad en materia tributaria", en *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, ZABALETA ÁLVAREZ, Michael (Dirección), Fondo editorial, Universidad San Martín de Porres, Lima, 2011.

RUIZ GARCÍA, José R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, edit. Civitas, Madrid, 1987.

SAMMARTINO, Salvatore, "La declaración de impuesto", en *Tratado de Derecho Tributario*, Andrea AMATUCCI (Directora), edit. Temis, t. II, Bogotá, 2001.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando, «Análisis jurídico del hecho imponible», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, edit. Derecho Financiero, núm. 60, 61 y 62, España, 1965 y 1966.

SCHICK, Walter, "El procedimiento en el Derecho Tributario", en *Tratado de Derecho Tributario*, Andrea AMATUCCI (Directora), edit. Temis, t. II, Bogotá, 2001.

SENTÍS MELENDO, Santiago, *La prueba. Los grandes temas del Derecho probatorio*, Buenos Aires, 1978.

STEIN, Friedrich, *El conocimiento privado del juez*, Ediciones Universidad de Navarra, Pamplona, 1973.

TARUFFO, Michele, *La prueba de los hechos*, (Trad. esp. Jordi Ferrer Beltrán), Trotta, Madrid, 2002.

- *La Prueba*, edit. Marcial Pons, trad. de Laura Manríquez y Jordi Ferrer Beltrán, Madrid, 2008.

TAVEIRA TORRES, Heleno, *Derecho tributario y Derecho privado autonomía privada, simulación y elusión tributaria*, edit. Marcial Pons, Buenos Aires, 2008.

TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, "El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios", en *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, abril-junio 1994.

TRIMELONI, Mario, "Las presunciones en el Derecho Tributario", en *Tratado de Derecho Tributario*, AMATUCCI, Andrea, (Directora), edit. Temis, t. I, Bogotá, 2001.

UGALDE PRIETO, Rodrigo, *Prueba de las Obligaciones Tributarias en el Derecho Tributario Chileno*, edit. LexisNexis, Santiago, 2004.

UGALDE PRIETO, Rodrigo; GARCÍA ESCOBAR, Jaime, *Elusión, planificación y evasión tributaria*, edit. LegalPublishing, Santiago, 2010.

VALDES COSTA, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Ediciones Depalma, reimpresión, Buenos Aires, 1996.

VARGAS VARGAS, Manuel, *Obligación civil y obligación tributaria*, edit. Jurídica Ediar-ConoSur, Santiago, 1987.

ZAVALA ORTIZ, José Luis, *Manual de Derecho Tributario*, edit. Thomson Reuters Puntolex, Santiago, 2009.

- "El artículo 21 y la prueba de la obligación tributaria", *Memoria de prueba*, Universidad de Concepción, Concepción, 1991.

ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, edit. Civitas, Madrid, 1992.

ZURITA ROJAS, Milenko, *El acto Administrativo Tributario*, edit. Libromar, Viña del Mar, 2013.

