

SOBRE LA CARGA DE LA PRUEBA EN MATERIA TRIBUTARIA
ON THE BURDEN OF PROOF IN TAX MATTERS

Marcelo Matus Fuentes¹

RESUMEN: Comentario de jurisprudencia sobre la carga de la prueba en materia tributaria. Toca aspectos sobre la reinterpretación que la jurisprudencia ha hecho del artículo 21 del Código Tributario, y sobre los efectos de la limitación probatoria de documentos y antecedentes requeridos por el Servicio de Impuestos Internos en la Citación, a propósito de dos sentencias que se indican.

PALABRAS CLAVES: Prueba, valoración, carga de la prueba, exclusión de prueba

SUMMARY: Jurisprudence comment on the burden of proof in tax matters. It touches on the reinterpretation that the jurisprudence has made of article 21 of the Tax Code, and on the effects of the evidentiary limitation of documents and background required by the Servicio de Impuestos Internos, with reference to two sentences that are indicated.

KEYWORDS: Test, evaluation, burden of proof, exclusion of proof.

1.- “SERVITEX S.A. CON SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS”, SENTENCIA DE TRECE DE SEPTIEMBRE DE DOS MIL DIECISÉIS, CORTE SUPREMA, ROL 8.708-2015.-

Durante años aparece como una máxima de la litigación en materia tributaria que el peso de la prueba recae en el contribuyente. Esta afirmación ha sido asentada sostenidamente en fallos de primera y segunda instancia, y desde luego refrendada en los fallos de la Excelentísima Corte Suprema.

Lo anterior tiene su origen en una interpretación literal que se ha venido haciendo del artículo 21 del Código Tributario, pero que, desde esa misma data, ha sido criticada por la doctrina.

Lo cierto es que, este precepto legal parte con la regla de imponer al contribuyente la carga de ser veraz en sus declaraciones de impuestos, así como también, de imponerle la carga de probar dicha veracidad con la documentación contable cuando ésta le es obligatoria o necesaria.

Pero al mismo tiempo, a renglón seguido, la misma norma impone al Servicio de Impuestos Internos la obligación de acotar su actividad fiscalizadora a la contabilidad del contribuyente, cuando ésta es fidedigna, impidiendo que se llegue a conclusiones o diferencias de impuestos que se aparten o prescindan de dicha contabilidad, o bien, consultando prueba *extracontable*.

Finalmente, en lo pertinente, cierra el precepto anunciando que, en el caso que el contribuyente no se conforme con las liquidaciones efectuadas por el Servicio, éste puede

¹ Abogado Universidad de Concepción. Magister en Ciencia Jurídica y Candidato a Doctor Pontificia Universidad Católica de Chile. Profesor de Derecho Económico y Tributario. Abogado en GM Asesoría Legal y Tributaria. mmatus@udec.cl Recibido el 26 de mayo de 2017, aceptado el 28 de junio de 2017.

reclamar y probar en el estadio judicial sus pretensiones, con cualquier medio de prueba que sirva para hacer fe.

Lo que a nuestro juicio sucede, y es del todo razonable así entenderlo, es que este artículo 21 en comento es una norma que rige el estadio administrativo, desde que se inserta dentro del Libro I del Código Tributario, cuestión que por años quedo sepultado al concentrarse en la Administración, tanto la fiscalización como el control de legalidad propiamente dicho², y extender su aplicación a este último, al confundirse ambos procedimientos en uno sólo.

Evidentemente, una nueva lectura al artículo 21 en comento, luego de la entrada en vigencia de la Ley 20.322, y con considerando entonces la incorporación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, permite visualizar de inmediato dos estadios perfectamente definidos, uno de carácter de administrativo, entregado a la competencia del Servicio de Impuestos Internos, dentro del cual se comprueban las declaraciones del contribuyentes, y se determinan en su caso diferencias de impuestos y/o se denuncian infracciones; y otro, de carácter jurisdiccional, entregado a la competencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, dentro del cual se practica un control de legalidad en sentido amplio, o de plena jurisdicción, a los actos administrativos que emanan del procedimiento administrativo anterior.

En efecto, resulta del todo lógico que exista una clara distinción de lo ocurre en las actuaciones que el contribuyente hace ante el Servicio de Impuestos Internos como órgano de la Administración del Estado, el que se rige por el Código Tributario y la Ley de Procedimientos Administrativos, de lo que sucede cuando se tramita ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, cuyo procedimiento regula el acto jurisdiccional de resolver la legalidad de determinado acto administrativo de naturaleza tributaria.

Desde luego que, tratándose de impuestos sujetos a declaración, en que la ley ha puesto sobre el contribuyente la obligación de declarar los hechos imposables y la determinación del *quantum* de la obligación tributaria, resulta lógico que se ponga de cargo del contribuyente la obligación de ser veraz, y de acreditar ante la Administración Tributaria que sus declaraciones guardan concordancia con su actividad afecta a impuestos.

Asimismo, frente a la discordancia de opiniones del contribuyente con la Administración, corresponde someter la decisión de lo controvertido ante un Tribunal independiente e imparcial, en cuyo estadio, desde luego, cada parte deberá acreditar los fundamentos de su pretensión.

Es así como el artículo 21 del Código Tributario, y en especial su primera parte, sólo resulta aplicable al estadio administrativo, y no así al judicial.

Lo anterior es dicho hoy por la Excelentísima Corte Suprema de Justicia en el rol 8.708-2015 que motiva este comentario, pues allí se ha declarado que, en relación a la aplicación del artículo 21 del Código Tributario en el procedimiento general de reclamaciones, “es útil advertir que el referido precepto se encuentra inserto en el Libro Primero del Código Tributario, denominado “De la Administración, fiscalización y pago”, circunstancia que revela que es aplicable al procedimiento administrativo de fiscalización y determinación de los impuestos, no así al procedimiento judicial incorporado por la ley N° 20.322, que en materia de reclamaciones está gobernado por los artículos 123 al 148 del código del ramo, cuyo artículo 132 contiene las disposiciones generales sobre la prueba y que establece el principio de libertad probatoria, con algunas reglas específicas. En ese contexto, resulta que en materia

² Matus (2015) Aspectos orgánicos de la justicia tributaria. Comentario crítico a la Ley 20.322 a propósito de su entrada en vigencia en todo el territorio del país. En Revista Ius et Praxis ño 19, No 1, 2013, pp. 195 - 222.

judicial deben aplicarse los cánones propios de esa clase de procedimiento, que se sigue ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, pero es improcedente hacer uso de un precepto vinculado con la etapa de fiscalización de las declaraciones de impuestos realizada por el Servicio de Impuestos Internos”. (Considerando Décimo tercero).

Si bien esta motivación no es determinante a la hora de establecer sobre quién recae el peso de la prueba en el contencioso tributario, al menos no indica que ella recaiga *per se* en el contribuyente, y limita el contenido del precepto legal al estadio administrativo, dejando la puerta abierta para debatir el asunto en sede jurisdiccional.

Estimados que, atendida la naturaleza del contencioso administrativo tributario, en donde lo discutido es la legalidad de fondo de un acto tributario, parece más adecuado abogar acá por la tesis de la carga dinámica del prueba³, en tanto que ya sea el contribuyente o la Administración, quienes deberán promover la prueba que tienda a la acreditación de su pretensión, siendo tarea del juez, conforme a la valoración de la sana crítica, quien deberá fundar su fallo poniendo de cargo de uno u otro, la tarea o carga de probar conforme a la naturaleza de la pretensión y la posibilidad real de probar aquello que se afirma o niega.

2.- CONCLUSIONES.

El contencioso tributario (en sede jurisdiccional) es un procedimiento judicial para controlar la legalidad de los actos de la Administración en materia tributaria, donde cada parte probará los presupuestos fácticos en los que apoye su pretensión, correspondiendo al juez resolver lo controvertido en un fallo motivado, precisamente, trasladando la carga probatoria al litigante que se encontraba en mejor posición de probar tal o cual hecho, cuestión que, desde luego, vendrá explicado en las motivaciones que conducen a fijar las conclusiones fácticas y calificación jurídica de las mismas.

No existe acá entonces una carga probatoria predefinida, sino que ella corresponderá a quien, en un caso concreto, y en relación a lo controvertido, se encuentre en mejor posición de probar aquello que dice ser cierto, de tal manera de poner al juez en condiciones de establecer la conclusión fáctica que se identifique con los presupuestos de su pretensión.

Lo anterior resulta más o menos atendible frente a la naturaleza de lo controvertido, esto es, la legalidad de acto administrativo que goza de una presunción de ser así, lo que se traduce normalmente en denunciar una falta o errada fundamentación, analizada conforme a las reglas de la sana crítica.

3.- “RENÉ EULOGIO PÉREZ CUADROS CON SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS” SENTENCIA DE DIECISEIS DE DICIEMBRE DE DOS MIL DIECISÉIS, CORTE DE APELACIONES DE CONCEPCIÓN, ROL 66-2016. (IMPUGNADA).

Un asunto de naturaleza procesal de real interés es la exclusión probatoria de que trata el artículo 132 inciso 11° del Código Tributario, tema que perfectamente podría desarrollarse en un artículo de investigación, pero por ahora, presentemos el problema.

Relacionado con el comentario anterior, y como allí se dijo, el contencioso administrativo en materia tributaria es un procedimiento complejo, de dos etapas, y con reglas diversas para cada una de ellas.

Sin perjuicio de lo anterior, el objeto es unívoco, determinar la correcta carga tributaria que le corresponde soportar a un contribuyente conforme a su capacidad económica.

³ Cerda (2010) Elementos fundantes de la actividad probatoria. Librotecnica. Pág 204.

Ya dejamos asentado que ante la Administración, pesa sobre el contribuyente la obligación de probar con su documentación contable cuando le sea obligatorio o necesario llevarla, o con otros antecedentes que sean aptos para hacer fe. Desde luego, para que la Administración pueda realizar su tarea, requiere que el contribuyente preste la colaboración idónea, pues de no ser así, y resolviendo en definitiva aquélla sólo con los antecedentes que tiene en su poder, podría el contribuyente luego, en el reclamo judicial, aportar nuevos antecedentes para impugnar dicho acto por falta de fundamentación y con ello, obtener la declaración de nulidad por ilegalidad del mismo.

Este “problema” viene controlado en la norma citada en los siguientes términos: “No serán admisibles aquellos antecedentes que, teniendo relación directa con las operaciones fiscalizadas, hayan sido solicitados determinada y específicamente por el Servicio al reclamante en la citación a que se refiere el artículo 63 y que este último, no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo del inciso segundo de dicho artículo. El reclamante siempre podrá probar que no acompañó la documentación en el plazo señalado, por causas que no le hayan sido imputables, incluyendo el caso de haber solicitado al Servicio prórroga del plazo original para contestar la referida citación y ella no fue concedida o lo fue por un plazo inferior al solicitado.”.

En una primera aproximación, y respecto de la expresión “determinada y específicamente” contenida en el citado precepto, ya está suficientemente asentado conforme lo ha resuelto la Corte Suprema en numerosos fallos, que se refiere a un documento en concreto, a tal o cual antecedente, quedando desde luego fuera de esta exclusión solicitudes de documentación de carácter genérico, como lo es la idea de “toda la documentación” o “todo otro antecedente”.

Pero, sin perjuicio de ahondar en lo anterior en un volumen posterior, por ahora quisiéramos llamar la atención en un punto previo, de fondo, cuál es la incidencia de incorporar nuevos antecedentes al contencioso tributario en sede jurisdiccional.

Desde luego que la Administración al dictar un acto de liquidación debe cumplir con el deber de fundamentación, con el objeto de resguardar la legalidad de su actuación.

Si el contribuyente excluye antecedentes en la fase administrativa para luego invocarlos en sede judicial, y solicitar allí la invalidación del acto por falta de fundamentación, puede el juez tributario, además de invalidar el acto, corregirlo o reemplazarlo o enmendarlo conforme a Derecho de acuerdo a los nuevos antecedentes aportados, pero que no fueron considerados por la Administración por causas que no le resultan imputables.

El asunto es de una relevancia tal, que determina en concreto la competencia del juez tributario, y asimismo, determina la naturaleza del procedimiento.

Al respecto, el fallo que ahora se comenta, enfrentado a la disyuntiva, razonó en sus motivaciones 12° a 17° de la siguiente manera:

“12°.- Que, sin perjuicio de lo anterior, es pertinente la alegación del Servicio de Impuestos Internos en este aspecto, pues la interpretación que éste propone dar al artículo 132 inciso 11 antes citado advierte una supuesta intromisión de la Justicia en potestades administrativas, cuestión que, indudablemente, requiere ser aclarada.

13°.- Que, en este punto, se debe tener presente que la norma en estudio nace de la reforma introducida por la Ley 20.322 la que, entre otros aspectos, determina competencia y establece un procedimiento especial para controlar la legalidad de los actos administrativos que emanan del Órgano Fiscalizador. En efecto, de lo previamente consignado en este fallo, el contencioso administrativo tributario que representa el Procedimiento General de

Reclamaciones, tiene por objeto controlar la legalidad de los actos administrativos especialmente contenidos en el artículo 124 del Código Tributario, actuar que no se agota en aspectos formales, sino que, esencialmente, refiere al mérito de los mismos; de tal suerte que, dado que la ley tributaria dota al Ente Fiscalizador de poderosas facultades, muchas de las cuales le permiten decidir discrecionalmente si el contribuyente se ajusta o no la norma tributaria, este tipo de actividad resulta idónea para controlar la discrecionalidad que en definitiva funda el acto administrativo; y es por ello que, tratándose de los actos contenidos en el artículo 124 del Código Tributario, el referido control queda entregado al sentenciador tributario conforme a las reglas del artículo 132 del citado código.

14°.- Que, conforme a lo anterior, la limitación probatoria en estudio, si bien tiene por objeto excluir antecedentes no hechos valer por el contribuyente en la etapa de fiscalización, cuando así lo ha solicitado específica y detalladamente el Fiscalizador, si el fundamento de dicha falta resulta justificada ante el juez en la etapa de control jurisdiccional, éstos deben ser ponderados.

15°.- Que, sin perjuicio de lo anterior, efectivamente se revela con ello una eventual contradicción en los roles que ley da a la Administración y al Sentenciador pues, precisamente, la prueba agregada sólo en la fase judicial altera el razonamiento y motivación del acto reclamado, lo que, indudablemente, no constituye un yerro del fiscalizador, pero no por ello justifica soslayar el control de mérito y mantener un acto administrativo injusto.

16°.- Que, de lo dicho, se descarta una eventual intromisión del juez en facultades administrativas, pues el fallo tributario se agota en el control de legalidad, y para el caso de revelarse un error en la aplicación de la norma, o una falsa calificación de una situación fáctica, o una arbitrariedad que nace al desbordarse los parámetros de racionalidad en decisiones discrecionales de la Administración, indudablemente en estos casos, se habilita al juez, dentro de su competencia, para anular el acto administrativo ilegal, o enmendarlo, ajustándolo a la ley, si y sólo si, ello es inequívocamente establecido conforme a la valoración de la prueba y la calificación jurídica de la situación fáctica que motiva el acto reclamado, independientemente si el yerro pueda o no ser atribuible a una decisión del Fiscalizador, o a la insuficiente información que éste tuvo al momento de adoptarla.

17°.- Que, finalmente, para descartar la tesis de una eventual intromisión de la justicia en la esfera de potestades administrativas, debe considerarse, además, que este control jurisdiccional del acto administrativo tributario es un control exclusivamente jurídico, cuyo última etapa se agota en la casación de la sentencia que puede promover el litigante para ante la Excelentísima Corte Suprema, reguardando con ello los alcances que en definitiva ordene el fallo tributario en relación al acto administrativo reclamado.”.-

4.- CONCLUSIONES.

Desde luego el asunto resulta controvertido y opinable, sobre todo por la relevancia de los efectos que derivan de él, pues apunta a determinar si el contencioso tributario es un control de legalidad de plena jurisdicción o no.

Creemos que el juez tributario puede no sólo invalidar el acto ilegal, sea ésta por una causa formal o de fondo (fundamentación), sino que además, puede ordenar el cumplimiento administrativo de lo resuelto, aun cuando ello implique modificar la decisión de la Administración de acuerdo a las observaciones o enmiendas que ordene, sin que por ello se invada la esfera de competencia de la Administración.

En efecto, la tarea del juez es controlar la legalidad del acto administrativo impugnado, y ajustarlo a Derecho cuando ello sea posible e inequívoco a la luz de la prueba rendida, y sólo

limitarse a anular, cuando atendido los antecedentes del proceso, no sea posible llegar a una conclusión fáctica que originalmente motivó, en apariencia, al acto impugnado.