

NUEVAS PERSPECTIVAS Y ORIENTACIONES SOBRE LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO. ALGUNAS REFLEXIONES A PROPÓSITO DE UN FALLO ACTUAL.¹

Werner Raphael Wahn Pleitez^{2*}

1. Introducción.

Dos realidades son innegables cuando se habla de la prueba en el Derecho Tributario. La una: es de las instituciones más importantes de esta disciplina jurídica (así como de cualquier otra). La otra: es fuente de varios problemas y tensiones.

La importancia de la prueba en el Derecho Tributario dice relación primordialmente con el rol esencial que ella tiene en la construcción del hecho jurídico tributario –conocido entre nosotros como “hecho gravado”–, fundamento inmediato de la obligación de pagar impuestos. La determinación de la obligación tributaria y, más precisamente, la determinación del presupuesto de hecho generador de la misma, debe hacerse conforme al lenguaje de las pruebas, y no otro. De ahí la importancia capital de esta institución en nuestra disciplina, ya que no hay como hablar de incidencia jurídica y establecimiento de la obligación tributaria si no es mediante la prueba³.

Por su parte, los problemas y tensiones que se producen en la dimensión probatoria del Derecho Tributario –que bien pueden resumirse en un choque constante entre el ejercicio de las vastas potestades de la Administración y el respeto a los derechos fundamentales del orden jurídico tributario y las garantías de los contribuyentes–, se deben principalmente a la persistente incertidumbre que existe en torno a los aspectos nucleares de la prueba en esta rama del Derecho. Sumado a lo anterior se encuentra el escaso tratamiento conceptual y sustantivo que se ha dado a la prueba en el Derecho tributario, lo que ha llevado sostener que el tema «...constituye un ejemplo paradigmático de la confusión reinante en

¹ Este trabajo forma parte sustancial de la Tesis del mismo autor para optar al grado de Magíster en Derecho por la Universidad de Concepción, intitulada “**La Prueba en el Derecho Tributario: reflexiones desde la perspectiva de sus principios estructurales**”. Recibido el 31 de julio de 2018, aceptado el 26 de noviembre de 2018.

^{2*} Abogado; Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales por la Universidad de Concepción; Magíster (c) en Derecho, especialidad Derecho Privado por la Universidad de Concepción; Profesor de Derecho Civil de la Facultad de Derecho de la Universidad San Sebastián; Profesor de Derecho Tributario de la Universidad de Los Lagos, ambas Chile. Correo electrónico: werner.wahn@uss.cl o wwahn@udec.cl

³ En general, la decidida importancia del fenómeno probatorio en cualquier disciplina jurídica, además de no merecer duda alguna, se relaciona con el rol crucial que se le atribuye a él 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» Así, TARUFFO, M., «Prólogo» a la obra de J. FERRER BELTRÁN, *Prueba y verdad en el derecho*, editorial Marcial Pons, 2ª edición, Buenos Aires, 2005, p. 11.

torno a la *prueba jurídica* y, con contadas excepciones, se puede calificar como uno de los grandes olvidados en el análisis de la realidad jurídico-tributaria»⁴.

Estos puntos de tensión, además de otras particularidades propias de la obligación tributaria, hacen que la determinación del presupuesto de hecho tributario sea una tarea sumamente compleja de afrontar, muchas veces desprovista de todo límite, e incluso, realizada en ausencia de parámetro. Esta situación no debe seguir ocurriendo. Es necesaria la observancia y aplicación de ciertos principios estructurales esenciales que orienten –y, si es preciso, determinen- esa labor; además, por cierto, del pleno respeto a los límites normativos y constitucionales.

Uno de los aspectos probatorios que más conflictos y tensiones ha ocasionado en nuestro Derecho Tributario es el de la *carga de la prueba* (también conocido como *onus probandi*, peso de la prueba o aportación de la prueba y en general, iniciativa probatoria).

La ausencia en nuestro ordenamiento jurídico fiscal de una disposición normativa, clara y precisa, que determine el criterio de distribución de tal carga procesal, ha conducido a que sea la jurisprudencia quien efectúe tal decisión caso a caso. Ella, a su vez, invocando casi de manera exclusiva una particular norma del Código Tributario, ha construido toda una supuesta “teoría sobre la carga de la prueba” para nuestro sistema tributario, la que resulta contraria a las exigencias actuales del Derecho Tributario Contemporáneo, pero lo que es aún más grave, vulnera los principios estructurales de la prueba que campean en dicho ámbito, los cuales no son más que manifestaciones concretas de ciertos derechos y garantías esenciales del mismo. Por lo anterior, esta corriente –que podríamos denominar “tradicional”- sobre la carga de la prueba, debe ser revisada al alero de la justicia constitucional tributaria y, en definitiva, adecuada a los dichos principios y máximas generales de esta rama del Derecho, primordialmente los que orientan su dimensión probatoria.

Afortunadamente y en un esfuerzo conjunto –que debemos reconocer tuvo su origen en la doctrina y todavía es bastante incipiente-, de manera paulatina han comenzado a surgir nuevas orientaciones y perspectivas sobre la carga de la prueba en nuestro Derecho Tributario, las que se encuentran en armonía con los referidos principios estructurales probatorios y máximas fundamentales del orden jurídico tributario.

Estas nuevas perspectivas y orientaciones sobre el *onus probandi* en materia tributaria han encontrado acogida en algunos fallos de nuestros tribunales superiores de justicia. Uno de ellos, bastante actual por lo demás, será analizado en este estudio, y nos servirá, junto a otros razonamientos que vayamos

⁴ RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, *La Prueba en el Derecho Tributario*, editorial Aranzadi, Navarra, 2007, p. 20.

realizando, para darle forma y sustento a una nueva y adecuada manera de comprender y aplicar este aspecto probatorio para nuestro Derecho Tributario.

2. Objetivos de la investigación.

El objetivo general y central de esta investigación es analizar las nuevas perspectivas que se han ido desarrollando en torno a la carga de la prueba en el Derecho Tributario. Primordialmente en la doctrina, nacional e internacional, como así también en algunas sentencias de nuestros tribunales de justicia.

Objetivos específicos son: a) exponer una breve síntesis y análisis crítico de la situación existente en torno a la carga de la prueba en nuestro Derecho Tributario; b) realizar algunas reflexiones en relación a una actual jurisprudencia referida a la materia, y; c) proporcionar conclusiones que permitan comprender y aplicar, adecuada e idóneamente este aspecto de la prueba en el Derecho Tributario y, particularmente, a nuestro sistema impositivo.

3. Conceptos generales sobre la carga de la prueba. Su situación en nuestro Derecho Común 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. Esta conclusión no cambia por encontrarnos situados en el ámbito del Derecho Tributario. En efecto, si bien se ha admitido doctrinariamente la distinción entre Derecho Tributario material y Derecho Tributario procesal, 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 en otra. Como bien explica Fabiana DEL PADRE TOMÉ, «...el motivo por el cual se 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 esto, 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.»⁵

Dentro de la prueba, más precisamente, dentro de un *sistema probatorio* en particular, encontramos, como uno de sus componentes esenciales, a la carga de la prueba.

El profesor Daniel PEÑAILILLO ha escrito al respecto, que 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 estaría determinada por dos o más alternativas entre las cuales el legislador debe optar por alguna y, al hacerlo, terminará en definitiva por

⁵ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, *La prueba en el Derecho Tributario*, editorial ARA Editores, 1ª edición en español, Lima, 2011, p. 244 y 358.

configurar el sistema probatorio correspondiente. «En cuanto a la iniciativa en el aporte de las pruebas –señala el profesor-, las alternativas son las de actividad o pasividad del juez; es decir, un carácter inquisitivo o dispositivo de la actividad probatoria.»⁶ PEÑAILILLO 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, tratándose de materias sustantivas civiles, la regla es que las pruebas han de aportarlas las partes. Esta decisión del legislador chileno ha recibido fuertes críticas de la doctrina en general.⁷

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 éste.⁸ La dificultad, entonces, no radica en su conceptualización, sino en la determinación de quién la tiene.⁹ 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 doctrinarios.¹⁰ 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 aplicarse.¹¹ Cada uno de estos criterios presenta sus propias particularidades, sin embargo, muchos de ellos, aunque por diferentes cauces, llegan a idénticos resultados.

⁶ PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, *La prueba en materia sustantiva civil. Parte general*, editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1989, p. 17 y 23.

⁷ Si se quiere profundizar en este tema véase PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit. pp. 45-66.

⁸ 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 interesado, de probar los hechos o actos que son el fundamento de su pretensión. Así, PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit. p. 51.

⁹ 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, *La prueba*, en la traducción de Laura MANRÍQUEZ y Jordi FERRER BELTRÁN, editorial Marcial Pons, Madrid, 2008, p. 146.

¹⁰ Pueden consultarse, con la paternidad de cada uno, en DEVIS ECHANDÍA, Hernando, *Teoría general de la prueba judicial*, 2ª edición. T. I, Víctor P. de Zavalía, Buenos Aires, 1972, pp. 453 y ss. Citado por PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit. p. 52.

¹¹ Un estudio más profundo de cada uno de ellos puede verse en MONTERO AROCA, Juan, *La prueba en el proceso civil*, Ed. Civitas, 6ª edición, Madrid, 2011, pp. 120-139. Igualmente en PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit. p. 52-56.

Cabe tener presente que en nuestro Derecho Común hay un texto fundamental destinado a la distribución de la carga de la prueba: el artículo 1689 del CC. Como bien señala PEÑAILILLO, pese al aparente alcance limitado de la citada norma en atención a su tenor y ubicación, hay pleno consenso, tanto en la doctrina¹², como en la jurisprudencia nacional¹³, en que la regla del art. 1698 es de amplio alcance. «En otros términos, que traduce un principio de general aplicación.»¹⁴

Precisamente, por ese carácter general y amplio de las normas de Derecho Común – del cual el precepto citado forma parte-, aunado a la escasez de disposiciones que regulen la materia en el Derecho Tributario e insuficiencia de las que existen, se ha sostenido que, no sólo es posible, sino necesario, recurrir a aquellas.¹⁵ Ello, 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 el artículo 1698 del Código Civil y que el artículo 21 del Código Tributario viene a contener una regla confirmatoria de dicha disposición.»¹⁶

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

Desde hace ya bastante tiempo, de forma 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 doctrina¹⁷,

¹² V. por todos, en términos implícitos, CLARO SOLAR, Luis, *Explicaciones de Derecho Civil chileno y comparado*, editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1979. Citado por PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit. p. 56.

¹³ V., por ejemplo, RDJ., t. 29, p. 532; t. 27, p. 414; t. 20, p. 480; t. 15, p. 500; t. 77, secc. 3ª, p. 7. Citadas en PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit. p. 56.

¹⁴ Ídem.

¹⁵ UGALDE PRIETO, Rodrigo, *Prueba de las Obligaciones Tributarias en el Derecho Tributario Chileno*, editorial LexisNexis, Santiago, 2004, p. VI, 3. Es de igual parecer, VARGAS VARGAS, Manuel, *Obligación civil y obligación tributaria*, editorial Jurídica Ediar-ConoSur, Santiago, 1987, p. 72.

¹⁶ ZAVALA ORTIZ, José L., *Manual de Derecho Tributario*, editorial Puntolex Thomson Reuters, Santiago, 2009, 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*, editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1962, p. 31. Citado en UGALDE PRIETO, Rodrigo, ob. cit. p. 8.

¹⁷ LEON MUÑOZ, Felipe., “La prueba en el procedimiento general de reclamaciones”, *Memoria de prueba*, Universidad Católica de la Santísima Concepción, Concepción, 2010, p. 158.

quien además ha constatado, en relación a la jurisprudencia, que «la respuesta de las Cortes es legalista y drástica, no dando margen a planteamientos divergentes: la carga probatoria siempre recae en el contribuyente.»¹⁸

En efecto, tanto en el procedimiento administrativo tributario, como en el proceso contencioso, incoado –de mala forma-, 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 también la Corte Suprema: “...*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 encuentre en la obligación de probar nada.*”(Considerando 20°)¹⁹ Todavía más reciente es la sentencia del 30 de agosto del 2006, en ella, la misma Corte prescribe: “... *sólo es posible señalar que en materia tributaria, el peso de la prueba corresponde al contribuyente en todos los casos, sin que al 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 25°)²⁰

Esta jurisprudencia de la Tercera Sala Constitucional de nuestro máximo tribunal de justicia, por cierto, como ya puede irse avizorando, ha sido

¹⁸ MASBERNAT MUÑOZ, Patricio, “Sentencias recientes en materia tributaria”. Disponible en SciELO http://www.scielo.cl/scielo.php?pid=S0718-00122010000100016&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.

¹⁹ 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]

²⁰ 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]

“obedientemente” acogida por las Cortes de Apelaciones, en sentencias bastante recientes.²¹

Como ha quedado en evidencia, el gran fundamento de esta postura “tradicional”, *legalista y drástica*, 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 vigencia de la Ley N° 20.322, la postura “tradicional” se sustentaba, además, en la negativa de considerar *parte* (procesal) al SII en el procedimiento general de reclamaciones. Veamos cada uno de estos aspectos.

El art. 21 del 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 prueba...».²² 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 de los fallos recién anotados.

Dejaremos establecido desde ya que no estamos de acuerdo con tal razonamiento. La norma en comento no regula ni determina la carga de la prueba en materia tributaria o, al menos, no lo hace de la manera en que se pretende: haciendo recaer todo el *onus probandi* exclusivamente en el contribuyente. Existe,

²¹ 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. 1° 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 proceso 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. 1°, 17 inc. 1°, 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.

²² 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...»

por parte de esta postura “tradicional”, una errónea aplicación y entendimiento 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 necesarios...»²³ Ese es, en este punto, el único deber del contribuyente: colaborar con la Administración en la formación y producción de los medios de prueba para la reconstrucción del hecho jurídico tributario. Pero la primera persona obligada a ello, particularmente en el procedimiento administrativo, es la propia autoridad administrativa y no el contribuyente. Por lo que, en base al propio art. 21, no es el contribuyente el que debe asumir el peso de la prueba, menos aún en la etapa administrativa, sino que es la Administración la principal encargada de formar y aportar la prueba al procedimiento. Nuestra posición se verá reforzada más adelante (al tratar el principio inquisitivo que rige en el procedimiento tributario).²⁴

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 2009, y en base al mismo art. 21 del CT, sumado a la interpretación que la propia autoridad hacía en la Circular N° 56, de 21 de septiembre de 2000, esta postura “tradicional” se fundaba, además, en la negativa a considerar al Servicio de Impuestos Internos su calidad de parte en el procedimiento general de reclamaciones. Este planteamiento –contrario a la más elemental estructura y concepción del proceso- contribuía a liberar de la carga de la prueba a la autoridad administrativa e imponérsela por completo, y sin reparo alguno, al contribuyente. Así lo corrobora Patricio MASBERNAT, «Otra constante, en materia de procedimiento, consiste en que la jurisprudencia normalmente hace recaer todo el peso de la prueba en el contribuyente, bajo la falsa premisa que sostiene que las Administraciones Tributarias no son parte de los procesos tributarios.»²⁵

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*

²³ ZAVALA ORTIZ, José L., ob. cit. p. 60.

²⁴ Para la Corte Suprema, en fallo reciente, el referido artículo 21 tampoco establece el peso de la prueba en materia tributaria, en sus palabras, “...dicha disposición sólo establece la distribución de la carga probatoria en la materia debatida...”. 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]

²⁵ 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=S0718-34372010000300008&lng=es&nrm=iso [Fecha de consulta: 03 de junio de 2013]. También puede verse en *Revista Chilena de Derecho*, vol. 37, N° 3, 2010, pp. 565 – 590. Versión Online ISSN 0718-3437.

encuentre en obligación de efectuar aporte alguno a la actividad probatoria, la que corre por entero por cuenta del reclamante.”(Considerando 20º)²⁶

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 y exigía 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 procedimiento e investigación racional y justos consagrado en nuestra Constitución Política (art. 19 n° 3 inc. 4º y 5º)»²⁷, además de configurarse una vulneración al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

Hoy en día, vigente la Ley N° 20.322, la calidad de parte del SII es una cuestión que no admite dudas. Basta una somera lectura de 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, los que fueron tipificados por el legislador como aptos para darle nacimiento y generar el consiguiente nexo obligacional.

Hasta aquí es posible concluir que en lo esencial, el problema radica en la errónea interpretación y aplicación que la postura “tradicional” ha hecho del art. 21 del CT, en cuya virtud se hace recaer todo el peso de la prueba sobre el contribuyente, ya en sede administrativa, ya en sede contenciosa, 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. De igual conclusión es Patricio MASBERNAT: «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.»²⁸

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 carga de la prueba en esta

²⁶ V. Corte Suprema, sentencia de 06 de diciembre de 2004, en causa Rol N° 1.308-2004, caratulada “Álamo 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]

²⁷ LEON MUÑOZ, Felipe., ob. cit. p. 63.

²⁸ MASBERNAT MUÑOZ, Patricio, “Sentencias recientes en materia tributaria de las Cortes de Apelaciones y de la Corte Suprema: Diciembre de 2009”. Ob. cit.

aérea del Derecho. Ha tomado tal labor, por ende y como hemos visto, la jurisprudencia, 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, como bien señala el profesor MASBERNAT, «En algunas causas existe cierto apego de las Cortes de Apelaciones a las opiniones del Sil (SII) como si fueran generalmente vinculantes, e incluso como complementarias de la legislación tributaria (caso 5).»²⁹

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 el autor recién citado, 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 constitucional, tampoco es aceptable.»³⁰

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.

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

5.1. Consideraciones iniciales. El respeto a los derechos y garantías fundamentales de los contribuyentes y la aplicación de los principios estructurales de la prueba en el Derecho Tributario.

Ya hemos señalado que 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 tanto, ella debe ser revisada y adecuada a las directrices del Derecho Tributario Contemporáneo o actual, de carácter hacendístico.

De hecho, 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 nuestros tribunales de justicia. 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

²⁹ MASBERNAT MUÑOZ, Patricio, ob. cit.

³⁰ MASBERNAT MUÑOZ, Patricio, ob. cit.

obligación tributaria, como así mismo las diferencias de impuestos que emanan de una liquidación.» Así de categórico.³¹

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 y, como hemos dicho, demandan su concordancia con derechos y garantías fundamentales de los contribuyentes y principios estructurales de la prueba. Como bien se ha concluido: «Los principios constitucionales tributarios de la estricta legalidad, de la tipicidad y de la capacidad contributiva exigen que la obligación de pagar tributos se instaure sólo cuando sea verificada la ocurrencia del hecho previsto en la hipótesis de la norma... Es inconcebible, por lo tanto, considerar que un hecho haya acontecido, aunque las pruebas demuestren lo contrario. Actitud de este tipo viola los preceptos magnos que orientan el sistema tributario».³²

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 prueba.³³ A nivel constitucional ella es consecuencia del derecho a la defensa (art. 19 N° 3 CPR). Además, forma parte de un aspecto consustancial del debido proceso (consagrado en la misma norma), sin el cual éste no se entiende.³⁴ 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 (DO 19 febrero de 2010), a la luz del

³¹ ZAVALA ORTIZ, José L., ob. cit. p. 60. Otros autores, por su parte, 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 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.

³² DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit. p. 170.

³³ 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.

³⁴ 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 artículo 5 de la CPR. Mayores detalles v. UGALDE PRIETO, Rodrigo, ob. cit. p. VI.

cual, el derecho a la audiencia y a la prueba, en esta etapa de la controversia tributaria, no es cuestión que merezca dudas.³⁵

Los razonamientos anteriores han encontrado acogida en algunos fallos recientes de nuestros tribunales superiores de justicia, precisamente en ese ámbito tributario. Por sentencia de fecha 21 de enero de 2010, en los autos Rol N° 1030-2009, la Corte de Apelaciones de San Miguel estimó que la posibilidad de presentar prueba esencial para desvirtuar los hechos imputados por el SII, constituye un mecanismo indispensable para construir la defensa del contribuyente.³⁶ Así lo deja establecido 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 forma parte del debido proceso, que es un derecho fundamental de toda persona que garantiza la realización de una investigación y un procedimiento justo y razonable, 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, 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 Corte, 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 esenciales del debido proceso: a) la tutela judicial efectiva, y; b) el derecho a la prueba, entendido en su sentido de igualdad.

Una consideración final en este punto: la cuestión capital aquí, es comprender, que no se trata de imponer el peso de la prueba a ultranza y desmesuradamente a una u otra parte de la controversia jurídica tributaria –más

³⁵ Es de igual parecer el profesor Jorge Montecinos. v. 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.

³⁶ 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]

aún cuando no existe en nuestro ordenamiento impositivo una norma clara y precisa que lo establezca de modo expreso-, sino de aplicar correcta y equilibradamente los criterios de distribución, es decir, imponer la carga de la prueba a la parte o partes que correspondan, en la medida y suficiencia pertinentes a las exigencias de un debido proceso legal y en conformidad a los principios estructurales de la prueba en el Derecho Tributario.

5.2. La “carga de la prueba” en el procedimiento administrativo tributario: el deber de investigación de oficio de la Administración.

5.2.1. El principio inquisitivo que rige el procedimiento tributario.

En el ámbito del procedimiento administrativo tributario, y especialmente en lo que respecta a la formación de la prueba, rige el principio inquisitivo. Así lo ha señalado la doctrina nacional³⁷ y extranjera³⁸. En esta última, existe gran consenso sobre el carácter marcadamente inquisitorio del procedimiento tributario de aplicación de tributos.

Así también lo han reconocido nuestros tribunales superiores de justicia, quienes se han pronunciado sobre el tema a propósito de la procedencia del abandono del procedimiento en sede administrativa tratándose del procedimiento ejecutivo especial de cobro de obligaciones tributarias regulado en los arts. 168 y siguientes del CT. La Corte de Apelaciones de Temuco ha sostenido, “*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".*”³⁹

Que en esta etapa rija ampliamente el principio inquisitivo quiere decir, en términos generales, que el legislador encomienda al juzgador el poder de investigar, oficiosamente, los hechos planteados. Por lo mismo, el procedimiento administrativo tributario –cosa distinta del contencioso tributario, como veremos– es un procedimiento oficioso, no 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

³⁷ En este sentido MONTECINOS ARAYA, Jorge, ob. cit.

³⁸ Por todos véase RODRÍGUEZ-BEREJO, María, ob. cit. p. 93.

³⁹ 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] Debemos recordar en este punto que, con la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322 que creó los Tribunales Tributarios y Aduaneros y le otorgó la calidad de parte al SII en el contencioso tributario, se sustrajo el conocimiento del asunto controvertido del Director Regional del referido Servicio para entregárselo al juez tributario.

competentes, habrá de poner todos los medios jurídicos a su alcance para la realización de la voluntad constitucional.»⁴⁰ 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 de investigación. 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».⁴¹ 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.

En base a lo relacionado anteriormente es que se ha señalado, 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.⁴² «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.»⁴³

Con lo expuesto resulta sencillo comprender las razones por las cuales el *principio de la disponibilidad* no tiene lugar en el procedimiento administrativo tributario.⁴⁴ 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...»⁴⁵

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

⁴⁰ 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), editorial Marcial Pons, t. II, Buenos Aires, 2008, p. 1408.

⁴¹ 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.

⁴² Así MONTECINOS ARAYA, Jorge, ob. cit.

⁴³ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit. p. 249.

⁴⁴ 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.

⁴⁵ BANDEIRA DE MELLO, Celso, *Curso de direito administrativo*, Malheiros, 17ª Edición, Sao Paulo, 2004. Citado por DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit. p. 249.

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. Como bien ha señalado María RODRÍGUEZ-BEREIJO, «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». ⁴⁶

Así, de acuerdo a este deber, manifestación concreta del principio inquisitivo que impera en el procedimiento administrativo tributario, e inclusive conforme a lo dispuesto en el art. 21 del CT, no es el contribuyente el que debe asumir el peso de la prueba en esa etapa procesal, sino que es la autoridad administrativa. 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, lo que verdaderamente existe es un “poder-deber” de prueba para la Administración. Como bien ha escrito Fabiana 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.»⁴⁷

Por cierto, el contribuyente podrá, en ejercicio de su derecho a la prueba (vinculado al derecho a defensa y debido proceso) y 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 aportación de las pruebas es, por excelencia, actividad de las partes.

Correlativamente, en esta fase de la controversia, el obligado tributario está condicionado en gran medida a colaborar con la Administración (comprendiéndose aquí la aportación probatoria), si no quiere empeorar sustancialmente su situación procesal. Es lo que la doctrina extranjera ha denominado el “deber de cooperación o colaboración”, a través del cual se concreta otro de los principios estructurales de la prueba en el ámbito tributario. En base a él, existen ciertos elementos que flexibilizan notablemente la forma en que el principio inquisitivo opera en el Derecho Tributario. Sin embargo, el análisis de ésta situación escapa a nuestro objeto de estudio y, por lo demás, no sería sensato un tratamiento apurado de dicho deber.

⁴⁶ RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit. p. 95. La autora además, cita abundante jurisprudencia en tal sentido.

⁴⁷ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit. p. 359.

5.2.3. Límites en su ejercicio: el respeto a los derechos fundamentales del contribuyente. El procedimiento administrativo tributario regido por el derecho a una investigación racional y justa.

Se ha señalado que, en el ejercicio de su función fiscalizadora llevada a cabo en el procedimiento tributario, la Administración 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”.»⁴⁸

En la esfera tributaria, el control de legalidad puede operarse en la forma de un proceso administrativo, el que se instaurará a partir de la formalización de la resistencia del contribuyente a la exigencia fiscal. En este sentido, Andrea AMATUCCI ha escrito 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.»⁴⁹ 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.

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. Como bien concluye el profesor MONTECINOS, «lo dicho no puede ponerse en dudas entre nosotros, toda vez que el mismo artículo 8 bis 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”.»⁵⁰

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. Walter SCHICK ha señalado al respecto, que este derecho procedimental se transforma, de esta manera, en un «derecho constitucional viviente»⁵¹. Entre nosotros, la Constitución Política de la República

⁴⁸ MONTECINOS ARAYA, Jorge, ob. cit.

⁴⁹ AMATUCCI, Andrea, *El ordenamiento jurídico de la Hacienda Pública, Derecho de la Hacienda Pública, Obras Fundamentales*, Editorial Temis, Bogotá, 2008, p. 391.

⁵⁰ MONTECINOS ARAYA, Jorge, ob. cit.

⁵¹ SCHICK, Walter, “El procedimiento en el Derecho Tributario”, en *Tratado de Derecho Tributario*, Andrea AMATUCCI (Directora), editorial Temis, t. II, Bogotá, 2001, p. 277.

del año 80' 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 administrativos. Específicamente en lo que concierne al procedimiento tributario, según tuvimos oportunidad de ver, su aplicación es perfectamente posible y necesaria, más aún ante la existencia del nuevo artículo 8 bis del CT.

5.3. La carga de la prueba en el proceso tributario: verdadera aplicación del *onus probandi* y de sus consecuencias jurídicas.

Con la dictación de la Ley N° 20.322, que creó los Tribunales Tributarios y Aduaneros y le otorgó la calidad de parte al SII en el contencioso tributario, entregándole el conocimiento de éste a un “verdadero” juez tributario, se hace indispensable separar el procedimiento administrativo de fiscalización, del proceso tributario propiamente tal. Dicho enfoque incidirá notablemente en el análisis de los principios probatorios estructurales que rigen en cada una de las dimensiones.

«El contencioso tributario es la etapa ya no de diálogo sino de combate procesal entre la Administración y el contribuyente.»⁵² Se iniciará sólo en la medida que el contribuyente impugne el acto de determinación o penalidad efectuado por la autoridad administrativa, a través de la interposición de su reclamo ante el Tribunal Tributario y Aduanero. Se instaurará entre las partes una controversia jurídica, un conflicto de relevancia tributaria.

Claramente, como bien enseña el profesor MONTECINOS, «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.»⁵³ Es el principio dispositivo, ligeramente atenuado por ciertas reglas y medidas, el que predomina en el ámbito del contencioso tributario. De modo entonces 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 prueba.⁵⁴

⁵² 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.

⁵³ MONTECINOS ARAYA, Jorge, ob. cit.

⁵⁴ 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: 1.º) Son las partes las únicas que han de aportar los hechos al proceso, careciendo el juzgador de esa facultad; 2.º) Son las partes las que determinan los hechos que quedan controvertidos; 3.º) La iniciativa probatoria, como regla general, corresponde a las partes; y, 4.º) 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.

En nuestra opinión, es el *criterio general* sobre la asignación de la carga de la prueba el que debe aplicarse en el proceso tributario. Según el cual «cada parte cargará con los efectos negativos que se derivan de no haber 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...»⁵⁵

Debemos precisar, eso sí, que tras las modificaciones introducidas en nuestro ordenamiento tributario por la Reforma tributaria⁵⁶, 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, para 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.»⁵⁷

Por último, en el contencioso tributario, la vigencia y aplicación de las exigencias del debido proceso, especialmente lo relativo a la bilateralidad de la audiencia y el derecho a la prueba, es una cuestión que no admite discusión alguna.⁵⁸

6. 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 el que ha motivado en gran parte nuestro estudio: **la sentencia del 31 de agosto de 2011, pronunciada por la Iltma. Corte de**

⁵⁵ TARUFFO, Michele, ob. cit. p. 147.

⁵⁶ 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.

⁵⁷ MONTECINOS ARAYA, Jorge, ob. cit.

⁵⁸ De igual opinión es el profesor Jorge Montecinos. v. ídem.

Apelaciones de Santiago, en los autos Rol N° 1.000-2010 caratulados “Importadora y Exportadora Bendell S.A con SII”.⁵⁹

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 IVA⁶⁰. El cual concluyó con la determinación de diferencias de impuestos en su contra, 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.

La sentencia de primera instancia pronunciada por el juez tributario – radicado en la persona del Director Regional del SII-, del 23 de noviembre de 2009, rechazó el reclamo deducido por el contribuyente y ordenó el giro de los impuestos determinados. Contra ésta resolución, el contribuyente dedujo recurso de apelación para ante el tribunal de alzada. 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 *“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, 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.

La segunda: y que la Corte hace recaer esencialmente en el principio general de la buena fe, presente en todo nuestro ordenamiento jurídico, señala que, *“Si la autoridad contralora en este orden de materias aprecia faltas de autenticidad esas apoyaturas, debe proporcionar los datos que convenzan al respecto; sin embargo, no sólo la sentencia de alzada, sino el comportamiento del SII trasuntan una creencia distinta, como si bastara imputar anomalía,*

⁵⁹ Texto completo de la sentencia disponible en www.poderjudicial.cl [Fecha de consulta: 02 de abril de 2013]

⁶⁰ En palabras de la Corte, *“El particular quinto de este precepto sostiene que no da derecho a semejante crédito el impuesto recargado o retenido en las 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”*.

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 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.

Para que quede cerrada la historia, los sentenciadores de alzada, en base a dichas “*ideas de orden general*”, revocaron, 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 respecto 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 controversia⁶¹ –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 afirme.

7. Conclusiones finales.

En principio, no existiendo en nuestro ordenamiento tributario un precepto legal que establezca, al menos de manera clara y precisa, la distribución de la carga de la prueba en dicho ámbito, no vemos mayor objeción en aplicar la norma general existente para el Derecho Común, esto es, el art. 1698 inc. 1° del CC. No cabe duda que tal disposición, por su carácter general, tiene aplicación al ámbito tributario. Refuerza nuestro parecer lo dispuesto en los artículos 2 y 148 del CT. Por lo demás, así lo han postulado reconocidos autores, según tuvimos oportunidad de ver.

De lo que no tenemos duda alguna, es que el recurso al art. 21 del CT para fundamentar una “supuesta teoría de la carga de la prueba en el Derecho Tributario”, de cargo exclusivo del contribuyente, resulta inaceptable bajo cualquier punto de vista. Sobre todo, si tenemos presente las reflexiones realizadas en nuestro estudio a propósito de las nuevas orientaciones y perspectivas probatorias del Derecho Tributario en ese aspecto.

Es más, creemos que el legislador tributario, consiente o no de la situación, no ha quedado ajeno a este debate en torno a la prueba en materia tributaria. Hoy en día vemos que él ha tomado partido en el asunto, y, en nuestra opinión, lo ha hecho en el buen sentido. En efecto, con la publicación en el Diario Oficial de la Ley N° 20.630, de fecha 27 de septiembre de 2012, (conocida como “Reforma Tributaria del año 2012”), en la que si bien nuestro objeto de estudio ha quedado relegado a un papel secundario, ya que el protagonismo lo ha tomado por completo el tema educacional, no podemos dejar de reconocer que las importantes modificaciones realizadas a la LIR, especialmente aquellas que se relacionan con temas tan trascendentales como la justificación de inversiones, normas de relación y algunas facultades del SII, el legislador impuso expresamente a la Administración el deber de proceder *fundadamente* en la determinación de los presupuestos de hecho tributarios.

Hay un avance en la materia, sin embargo, creemos, él no es suficiente para zanjar la tensión producida en torno a la carga de la prueba en el Derecho

⁶¹ No podemos dejar de reconocer eso sí, que de manera indirecta, el máximo tribunal recoge las consideraciones y argumentos expresados por el fallo de segunda instancia objeto de nuestro estudio. En efecto, señala, “... *ya 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 4°) 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]

Tributario. Tal vez sea necesaria una disposición legal que postule uno u otro criterio, el que por cierto debe estar adecuado a las exigencias de las nuevas perspectivas y orientaciones estudiadas. El desafío ha quedado planteado entonces, el debate sigue abierto. Ahora depende de un *esfuerzo conjunto* lograr una posición idónea y fundada.

El fallo analizado es esperanzador y rescatable en todo sentido, de eso no hay dudas. Tanto el razonamiento de la Corte de Apelaciones –mucho más detallado, por cierto, debido en gran medida a la propia naturaleza del remedio procesal que habilita su conocimiento-, como el de la Corte Suprema, aparecen ajustados a las exigencias del Derecho Tributario Contemporáneo o actual y a los postulados hacendísticos que aquí hemos realizado. Sólo una observación: si bien el *principio de la buena fe* –uno de los fundamentos de la sentencia analizada- es de aplicación general, por ende, plenamente procedente en el ámbito tributario, más propiamente, y a igual solución se hubiera llegado, de la mano de los principios fundamentales y estructurales del orden jurídico tributario analizados en esta investigación. Particularmente lo relativo al principio inquisitivo y el deber de investigación de oficio que recae sobre la Administración tributaria.

Reflexión final: si realmente deseamos contar con un sistema tributario justo y equitativo, apegado a la legalidad y sus principios estructurales, y, respetuoso de los derechos y garantías fundamentales de los contribuyentes, es de esperar que estas nuevas concepciones sobre la prueba en el Derecho Tributario sigan desarrollándose en nuestro medio, hasta al punto de tener la acogida y lugar que realmente les corresponden. Por lo demás, tales cualidades en nada obstan a la efectividad y eficacia del sistema tributario imperante, sino todo lo contrario, lo “acreditan” frente a la sociedad, favoreciendo la recaudación impositiva. Así ha quedado demostrado en la experiencia internacional.

Bibliografía.

- AMATUCCI, Andrea, *El ordenamiento jurídico de la Hacienda Pública, Derecho de la Hacienda Pública, Obras Fundamentales*, Editorial Temis, Bogotá, 2008.
- DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, *La prueba en el Derecho Tributario*, editorial ARA Editores, 1ª edición en español, Lima, 2011.
- LEON MUÑOZ, Felipe., “La prueba en el procedimiento general de reclamaciones”, *Memoria de prueba*, Universidad Católica de la Santísima Concepción, Concepción, 2010.
- MASBERNAT MUÑOZ, Patricio, “Sentencias recientes en materia tributaria”. Disponible enSciELO http://www.scielo.cl/scielo.php?pid=S071800122010000100016&script=sci_arttext [Fecha de consulta: 11 de junio de 2013].
- 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].

- 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.
- MONTERO AROCA, Juan, *La prueba en el proceso civil*, Ed. Civitas, 6ª edición, Madrid, 2011.
- PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, *La prueba en materia sustantiva civil. Parte general*, editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1989.
- 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), editorial Marcial Pons, t. II, Buenos Aires, 2008.
- RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, *La Prueba en el Derecho Tributario*, editorial Aranzadi, Navarra, 2007.
- SCHICK, Walter, “El procedimiento en el Derecho Tributario”, en *Tratado de Derecho Tributario*, Andrea AMATUCCI (Directora), editorial Temis, t. II, Bogotá, 2001.
- UGALDE PRIETO, Rodrigo, *Prueba de las Obligaciones Tributarias en el Derecho Tributario Chileno*, editorial LexisNexis, Santiago, 2004.
- TARUFFO, M., «Prólogo» a la obra de J. FERRER BELTRÁN, *Prueba y verdad en el derecho*, editorial Marcial Pons, 2ª edición, Buenos Aires, 2005.
- TARUFFO, Michele, *La prueba*, en la traducción de Laura MANRÍQUEZ y Jordi FERRER BELTRÁN, editorial Marcial Pons, Madrid, 2008.
- ZAVALA ORTIZ, José L., *Manual de Derecho Tributario*, editorial Puntotex Thomson Reuters, Santiago, 2009.