

CONSIDERACIONES PARA LA DETERMINACIÓN DE UN ESTÁNDAR PROBATORIO EN EL MARCO DE LA APLICACIÓN DE SANCIONES TRIBUTARIAS

CONSIDERATIONS FOR THE DETERMINATION OF A STANDARD OF PROOF WITHIN THE FRAMEWORK OF THE APPLICATION OF TAX SANCTIONS

Patricio Casas Farías¹

RESUMEN: Plantea lineamientos generales que pueden ser útiles para la determinación de un estándar probatorio aplicable en materia de sanciones tributarias en relación a los procedimientos infraccionales regulados en el Código Tributario. Sostiene que, sin perjuicio de que un estándar de prueba preponderante, aplicable en general a materias civiles, es el más eficiente desde el punto de vista de la distribución de errores para evitar falsos positivos y negativos, su aplicación en materia de infracciones tributarias supone desconocer su naturaleza sancionatoria. En este sentido, se propone la aplicación de un estándar de exigencia más cercano al estándar penal como el de prueba clara y convincente.

PALABRAS CLAVES: estándar probatorio, sanciones tributarias, infracciones tributarias.

ABSTRACT: *It establishes general guidelines that can be useful for the determination of an applicable standards of proof regarding tax sanctions in relation to the infringement procedure regulated in the Tax Code. Its argues that, without prejudice to the fact that a preponderant test standard, applicable in general to civil matters, is the most efficient from the point of view of the distribution of errors to avoid false positives and negatives, its application in matters of tax infractions implies not knowing its sanctioning nature. In this sense, the application of a standard of demand closer to the criminal standard is proposed, such as clear and convincing evidence.*

KEYWORDS: *standards of proof, tax sanctions, tax infractions.*

1. INTRODUCCIÓN Y CONTEXTO

Desde la entrada en vigencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, incorporados por la Ley 20.322 de forma progresiva en nuestro país entre 2009 y 2013 y la reciente reforma a los procedimientos tributarios introducida por la Ley 21.039 de octubre de 2017, se han escrito distintos textos y manuales que han tenido por objeto, tanto acercar a la comunidad jurídica las características y reglas aplicables a este tipo de procedimientos², como discutir la naturaleza del contencioso administrativo aplicable al procedimiento general de reclamo, en su calidad de procedimiento general y supletorio en materia tributaria.³

¹ Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile. Alumno del Magíster en Tributación de la Facultad de Economía y Negocios de la misma Casa de Estudios. Ayudante del Departamento de Derecho Procesal de la Universidad de Chile. Abogado asociado, Letonja. Abogados Tributarios. (pcasasf@ug.uchile.cl y patricio.casas@letonja.cl). Recibido 5 de abril 2019 - aprobado 25 de Junio de 2019.

² Necesario resulta mencionar, por ejemplo, el trabajo del profesor Pedro Massone apenas entrada en vigencia la Ley 20.322 en: MASSONE, Pedro (2009): *Tribunales y procedimientos tributarios* (Editorial Legal Publishing).

³ Una cuestión clave para introducir la discusión sobre asuntos relacionados con la prueba en materia tributaria, dice relación con aceptar la naturaleza de contencioso administrativo de plena jurisdicción y no de mero control formal del acto administrativo del procedimiento general de reclamo. Sin perjuicio que esta discusión a nuestro parecer ya se encuentra ampliamente superada por el desarrollo de la jurisprudencia de nuestros Tribunales Superiores, clarificador resulta el aporte a la discusión que se encuentra en: VERGARA, Gonzalo (2014): “El reclamo tributario: Características esenciales de un recurso contencioso-administrativo de plena jurisdicción”, *Revista Estudios Tributarios* Universidad de Chile, N°10, pp. 178-208.

En este sentido, se ha planteado que una de las *novedades* del procedimiento tributario que se tramita actualmente ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, dice relación con el sistema de libre valoración de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica, cuya regla se encuentra contenida en el inciso décimo quinto del artículo 132 del Código Tributario. Por cierto, no resulta desconocido que tal sistema de valoración probatoria se ha convertido en los últimos años, para la mayor parte de las reformas procesales que se han adoptado en nuestro país en la regla general,⁴ dando cuenta incluso, que la redacción de la norma sobre valoración aplicable para la mayoría de los procesos suele ser más o menos similar.

Lo anterior, no obstante en algunas de ellas, como el artículo 456 del Código del Trabajo, el artículo 35 de Ley de Tribunales Ambientales y la norma del artículo 132 inciso 15 del Código Tributario, indiquen la *obligación* del Juez en “*expresar las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia, en cuya virtud les asigne valor o las desestime*”; lo cual, pareciera devenir en una obligación de fundamentación que difiere por ejemplo, con la formulación del artículo 297 del Código Procesal Penal que emplea las reglas de la sana crítica como un límite en la valoración y ponderación de la prueba por parte de los jueces⁵.

En este sentido, y al igual como ocurrió en la implementación de otras reformas procesales⁶, la valoración y ponderación de la prueba contenida en la fundamentación de las sentencias emanadas de nuestros Tribunales Tributarios y Aduaneros, no han superado en general, las dificultades propias en la adopción de dicha forma de valoración. Al respecto, es posible observar en reiteradas ocasiones la repetición de frases de estilo tales como: “*De acuerdo a la valoración de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica*” o “*teniendo en consideración la gravedad, precisión y concordancia de la prueba conforme ordena el artículo 132 del Código Tributario*”, para continuar luego con una mera individualización de la prueba aportada por las partes, sin que se exprese con toda claridad la forma en que dicha valoración permite dar por probados -o desestimar- determinados hechos de la causa.

Con esto, claramente, la prohibición -u obligación de fundamentación- no puede considerarse respetada o no vulnerada por el simple hecho de enunciar lingüísticamente el juez que su valoración de los elementos probatorios no sobrepasa los límites fijados por estos criterios⁷, ya que, en la

⁴ Existe un mismo sistema de valoración conforme a las reglas de la sana crítica en distintos de procesos como el Penal, Laboral, de Policía Local, Familia, entre otros.

⁵ Sobre este punto, la profesora Flavia Carbonell reflexiona: “*De este enunciado pareciese desprenderse que la norma obliga al juez a expresar, junto con razones jurídicas, determinadas razones “extrajurídicas” que haya tenido en cuenta para asignar valor probatorio o desestimar pruebas; es decir, todos los argumentos que haya empleado en su razonamiento probatorio. Desde el punto de vista deóntico, la prohibición de traspasar ciertos criterios no equivale a la obligación de expresar dichos criterios en la fundamentación.*” Previamente, sobre este análisis, ilustra con toda claridad cierta desconfianza manifestada en el tiempo por nuestro legislador, respecto al sistema de libre valoración probatoria; lo cual buscaría la pretensión en rescatar elementos que hicieran “objetivable” la valoración de la prueba por parte de los jueces. Esto justificaría, en su opinión la adopción de *obligaciones* de fundamentación y ponderación como las contenidas en la norma de valoración probatoria en materia tributaria. Al respecto ver: CARBONELL B., Flavia (2018): “Sana crítica y razonamiento judicial”, en Benfeld, Johann y Larroucau, Jorge (ed.) *La sana crítica bajo sospecha* (Valparaíso, PUCV) p. 36-48.

⁶ Para no extenderme en este punto, cabe señalar que el problema se encuentra ampliamente analizado en distintos trabajos, entre ellos, los de los profesores Daniela Accatino y Joel González. Al respecto ver: ACCATINO, Daniela (2006): “La fundamentación de la declaración de hechos probados en el nuevo proceso penal. Un diagnóstico”, *Revista de Derecho* Vol. XIX, N°2, pp. 9-26 y GONZÁLEZ, Joel (2006): “La fundamentación de las sentencias y la sana crítica”, *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 33 N°1.

⁷ Principios de la lógica, máximas de la experiencia y conocimiento científicamente afianzados.

dimensión de justificación de decisiones, la simple enunciación de un argumento por medio de una determinada formulación lingüística no equivale a argumentar; ya que resulta necesario desarrollar la argumentación correspondiente. En este caso, se requiere señalar las razones en virtud de las cuales es posible afirmar que no se transgreden estos límites – o se justifica la decisión adoptada-. El lenguaje, aquí, no crea realidad⁸.

A mi parecer, este estado de la cuestión resulta de toda relevancia para introducir las ideas que me interesa plantear en este artículo. Ello, por cuanto no parece resultar tan sensato exponer ideas sobre cuál es el mejor estándar probatorio aplicable a la aplicación de sanciones tributarias -e incluso en el procedimiento general de reclamo- sin antes mencionar que la realidad de estos primeros diez años de Tribunales Tributarios y Aduaneros, nos muestra que aún existen dificultades sobre otros temas también atinentes a la prueba, como lo son la valoración, ponderación y fundamentación de las sentencias conforme a las reglas de la sana crítica⁹.

Tanto este estado de desarrollo, así como otras consideraciones que dicen relación con la naturaleza de las sanciones y otros asuntos que se plantean, obliga al menos intuitivamente a cuestionarse si resulta razonable proponer la disminución del estándar de exigencia probatoria para aplicar sanciones a los contribuyentes. Esta cuestión, también ha sido hasta ahora vacilante en nuestra jurisprudencia, sin perjuicio que existe -correctamente a mi parecer- la idea de que no es posible la aplicación de un estándar de prueba preponderante por la naturaleza sancionatoria que se pretende imponer¹⁰.

Así, aunque resulta cierto que conceptos como estándar probatorio, valoración de la prueba y fundamentación de las sentencias pueden diferenciarse entre sí, no resulta menos cierto que todos ellos se encuentran intrínsecamente relacionados a la hora de poder justificar una decisión que explicita cuáles fueron las razones por las que se aceptaron o desestimaron los hechos alegados por las partes. En este sentido, lo que se propone sin pretensión de exhaustividad es vincular dichos elementos propios del derecho probatorio con cuestiones relacionadas a la aplicación del derecho administrativo sancionador en materia tributaria.

De esta forma, la respuesta acerca de cuál es el mejor estándar probatorio aplicable no resulta ser necesariamente pacífica. Ello, por cuanto si bien podría parecer razonable sostener que un estándar de prueba preponderante -aplicable en general a cuestiones de naturaleza civil - es aquel que permite una menor cantidad de falsos positivos -y negativos-¹¹, lo cierto es que reducir tal conclusión, únicamente al *beneficio* epistémico respecto a la reducción de errores, obliga a perder de vista el contexto, sentido y gravedad de las sanciones tributarias en su dimensión moral y de política sancionatoria.

Esto, hace necesario proponer la aplicación de un estándar probatorio más alto que la prueba preponderante -pero menos exigente que la convicción de más allá de toda duda razonable- que permita atender tal naturaleza sancionatoria, sin que ello implique sostener, simplemente y sin un análisis más detallado- que la razón por la cual se justifica tal aplicación es la naturaleza de *ius puniendi* del Estado en la aplicación de sanciones.

Para ello, y sin un afán de exhaustividad, este trabajo pretende conectar algunas cuestiones atinentes a las sanciones tributarias en general, asociadas tanto a las particularidades de las reglas -

⁸ CARBONELL (2018) p. 38-39.

⁹ Vuelvo sobre este punto en el capítulo final.

¹⁰ No obstante, esta intuición, tampoco existe acuerdo sobre cuál es el estándar que se debe aplicar.

¹¹ Esta idea ha sido sostenida por algunos autores y profesores de derecho administrativo. En especial, este trabajo analiza las conclusiones de un exhaustivo trabajo realizado por el profesor Raúl Letelier Wartenberg, sobre lo cual se vuelve más adelante.

no probatorias- aplicables en procedimientos sancionatorios tributarios, la naturaleza de las sanciones y el bien jurídico que éstas buscan proteger, a fin de determinar cómo estos conceptos pueden ayudar a vislumbrar cuál es el mejor estándar probatorio aplicable a las sanciones tributarias en relación a los bienes que se encuentran en juego.

Adicionalmente, se exponen algunas conclusiones respecto a la práctica de nuestros Tribunales Tributarios y Aduaneros en aplicación del sistema de valoración racional de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica; especialmente en lo que respecta a la valoración de la prueba y fundamentación de las sentencias, que hacen desaconsejable reducir el estándar de exigencia para establecer que determinados hechos se pueden dar por probados cuando lo que se busca sancionar al contribuyente.

A fin de completar el contexto, en los párrafos siguientes se indican algunas reglas especiales que rigen el procedimiento general de sanciones y especial de aplicación de ciertas multas contenidos en el Código Tributario.

2. ALGUNAS REGLAS PROCESALES DE LOS PROCEDIMIENTOS DE SANCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA

El Código Tributario prevé dos tipos de procedimientos para aplicación de sanciones: Un procedimiento general de aplicación de sanciones, regulado en el artículo 161 de este cuerpo normativo, y un procedimiento especial para la aplicación de ciertas multas en el artículo 165.

Por la extensión de la regulación e importancia en este texto, a continuación, se exponen algunas consideraciones del procedimiento especial de aplicación de multas y luego, un poco más detalladamente se realiza el mismo ejercicio con el procedimiento general.

2.1 PROCEDIMIENTO ESPECIAL PARA LA APLICACIÓN DE CIERTAS MULTAS

Se encuentra regulado en el artículo 165 del Código Tributario, y se aplica para las infracciones sancionadas en los números 1, 2, 3, 6, 7, 10, 11, 15, 16, 17, 19, 20 y 21 del artículo N° 97 del Código Tributario y a lo dispuesto en el artículo 109 del mismo cuerpo normativo¹² que contiene la norma residual para sancionar infracciones en materia tributaria.

En caso de que algún funcionario diera cuenta de algún tipo de incumplimiento que pueda enmarcarse dentro de este procedimiento, las infracciones deberán ser notificadas personalmente o por cédula por los funcionarios del Servicio, debiendo las multas ser giradas inmediatamente vencido el plazo de 15 días con que cuenta el contribuyente para reclamar por escrito ante el Tribunal Tributario y Aduanero.

En caso de que el contribuyente reclame, formulado dicho acto se le otorga traslado al Servicio para que evacúe sus descargos dentro del plazo de 10 días hábiles, abriéndose término probatorio de 8 días en caso de que el Juez así lo estime conveniente, debiendo emitirse sentencia dentro de un plazo de 5 días, luego de que el expediente quede estado de fallo.

Al igual que para el resto de los procedimientos, la prueba debe ser apreciada por el juez conforme a las reglas de la sana crítica, resultandos aplicables, en la medida en que la naturaleza del

¹² Artículo 109 inciso primero: “Toda infracción a las normas tributarias que no tenga señalada una sanción específica, será sancionada con multa no inferior a un uno por ciento ni superior a un cien por ciento de una unidad tributaria anual, o hasta del triple del impuesto eludido si la contravención tiene como consecuencia la evasión del impuesto. Toda infracción a las normas tributarias que no tenga señalada una sanción específica, será sancionada con multa no inferior a un uno por ciento ni superior a un cien por ciento de una unidad tributaria anual, o hasta del triple del impuesto eludido si la contravención tiene como consecuencia la evasión del impuesto”.

procedimiento así lo permita, las reglas del Procedimiento General de Reclamo. De esta forma, en cuanto a la valoración de la prueba, rige la misma regla contenida en el artículo 132 inciso 15° del Código Tributario ya reproducido.

En cuanto al régimen de recursos, la sentencia definitiva es susceptible de recurso de apelación en un plazo de 15 días, siendo aplicable al recurso las reglas de los incidentes.

Conforme indica el artículo 165, el procedimiento comprende tanto una etapa administrativa como jurisdiccional, y su objeto es tomar conocimiento de aquellas infracciones tributarias que no tengan contempladas penas privativas de libertad y que se encuentren reguladas expresamente en dicho artículo. Respecto a su naturaleza, la etapa jurisdiccional es un procedimiento declarativo en sentido lato, o de cognición, ya que por medio de él no se persigue el cumplimiento forzado o compulsivo de una obligación, sino revisar la aplicación de sanciones¹³.

De esta forma, visto desde el punto de vista de la gravedad de la infracción y sus consecuencias para el ordenamiento jurídico tributario, las infracciones a las que hace referencia el artículo 165 del Código Tributario, revisten una menor gravedad que las previstas para el procedimiento general.

2.2 PROCEDIMIENTO GENERAL DE SANCIONES

El objeto del procedimiento dice relación con la aplicación de sanciones por infracción a disposiciones tributarias que no consistan en penas privativas de libertad, siempre que la ley no establezca un procedimiento especial.

Sin perjuicio de ello, en términos simples, el procedimiento general de sanciones tiene aplicación en aquellos en que no obstante existir hechos que podrían ser constitutivos de delitos, sancionables con pena corporal, el Servicio de Impuestos Internos, una vez evaluados los antecedentes que existen a su disposición, decide únicamente la persecución de una sanción pecuniaria por la vía de la emisión de un acta de denuncia que pone en conocimiento del contribuyente, y sobre la cuál éste puede realizar dentro de un plazo de 10 días sus descargos ante el Tribunal Tributario y Aduanero, indicando con precisión cuáles son los medios probatorios de los cuales piensa valerse en juicio. Una vez realizados los descargos, se confiere traslado al Servicio de Impuestos Internos por un plazo de 10 días.

A diferencia del procedimiento general de reclamo y el especial de aplicación de ciertas multas, el procedimiento general de sanciones no prevé un término probatorio de duración determinada, sino que éste es fijado discrecionalmente por el Tribunal en atención a la prueba ofrecida por el contribuyente y el Servicio de Impuestos Internos al momento de efectuar los descargos y el traslado respectivamente.

Así, si no se presentan descargos o no fuere necesario cumplir nuevas diligencias, el Juez Tributario y Aduanero debe dictar sentencia definitiva, contra la cual se podrá recurrir mediante apelación en un plazo de 15 días, cuya tramitación se regirá por las reglas generales. En cuanto a la valoración de la prueba, rige la misma norma supletoria de los demás procedimientos, estableciéndose que estarán a las reglas de la sana crítica. Para ningún caso se hace referencia o se establece un estándar probatorio exigible para dar por probados determinados hechos.

Una cuestión relevante, sobre la cual volveré más adelante, apunta a que respecto a aquellos hechos que se conocen en este procedimiento, cabe la posibilidad que estos den cuenta de la comisión de delitos que tipificados en el Código Tributario, puedan ser sancionados con pena corporal o pecuniaria, dejando al arbitrio del Director la decisión de perseguir por la vía penal interponiendo la respectiva denuncia o querrela o iniciar la persecución de la multa a través del procedimiento general de sanciones.

¹³ MASSONE (2009) p. 186.

En este sentido, la preocupación respecto al estándar probatorio exigible para la aplicación de la sanción no puede ser desatendido, ni devenir irrelevante. Con independencia de que no esté en riesgo la sanción corporal, sino una pecuniaria, no es menos cierto que lo que se está intentando sancionar jurídica y moralmente por nuestro ordenamiento es la comisión de un quebrantamiento grave al orden jurídico-tributario. Adicionalmente, la imposición desmesurada de dichas sanciones podría derivar como consecuencia en la lesión de otros derechos fundamentales al impedir su ejercicio, en atención a que el patrimonio -y el derecho de propiedad en general- favorecen el desarrollo de otras garantías constitucionales al permitir la elección libre de los individuos sobre sus deseos y preferencias¹⁴.

Prescindir de tales observaciones, permitiría sostener, que es posible disminuir arbitrariamente el estándar probatorio exigible para la sanción de todos aquellos delitos -no tributarios- que no conllevan una sanción corporal asociada. Tal conclusión sin duda, que no resiste análisis y sobre la cual, es muy probable que todos -o casi todos- estaríamos de acuerdo en que carece de asidero, parece no encontrar la misma respuesta cuando se trata de aplicar sanciones en el procedimiento general de sanciones en materia tributaria.

Es necesario entonces, realizar un análisis más acabado para establecer con claridad qué es lo que se busca sancionar en la conducta del contribuyente que infringe este tipo de normas.

En este sentido, así como no resulta sostenible argumentar que debemos rebajar las garantías procesales de todo delito que no implique una sanción corporal, tampoco es razonable sostener a priori, que ello sea aplicable en el caso de la realización de hechos típicos, contenidos en normas que plantean alternativamente una sanción corporal o pecuniaria, sólo por el hecho de que el Director del Servicio de Impuestos Internos haya definido discrecionalmente perseguir sólo la segunda.

Si esto es así, es evidente que existiría un incentivo no querido por el legislador, al permitir que sin que medien pruebas suficientes y en atención a la rebaja del estándar probatorio exigible, se opte por el Procedimiento General de Sanciones para impartir un castigo a supuestas infracciones tributarias, que bajo un análisis adecuado de la naturaleza del hecho típico descrito por la norma, requieren de un estándar de exigencia superior para ser aplicadas.

3. NATURALEZA Y SENTIDO DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS ADMINISTRATIVAS EN RELACIÓN AL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO Y EL OBJETO DE CASTIGAR LA INFRACCIÓN

En los párrafos siguientes se exponen algunas cuestiones relacionadas, en primer lugar, con la naturaleza de la sanción administrativa para establecer una relación con el procedimiento aplicable - General, o Especial de Ciertas Multas-, en tanto, ejercicio de la potestad administrativa o jurisdiccional del Estado.

Luego, intentaré formular algunas consideraciones relativas al propósito del legislador al buscar sancionar la infracción a las normas tributarias, en relación al bien jurídico que dichas sanciones buscan proteger. Esto último, busca introducir el capítulo siguiente, adelantando algunas objeciones a la posición doctrinaria que indica que no existiría perjuicio alguno en rebajar el estándar probatorio exigible para la aplicación del derecho administrativo sancionador, si con ello resulta posible disminuir la cantidad de falsos positivos -y negativos- en la determinación de los hechos que se dan por probados.

¹⁴ RÜTHERS, Bernd (2018): *Teoría del derecho* (Bogotá, Temis) p. 37.

3.1 CUESTIONES SOBRE EL CONCEPTO DE SANCIÓN ADMINISTRATIVA

Una primera cuestión que debe ser mencionada, es que la doctrina y la jurisprudencia han tratado de determinar cuáles son las similitudes y diferencias entre las sanciones administrativas y las sanciones penales. Inicialmente, se ha señalado que ambas formas de sanción provendrían de un mismo *ius puniendi* estatal¹⁵. Dicha identidad provocaría una suerte de asimilación regulatoria de ambos tipos de sanciones, especialmente en materia de garantías o, en un subsidio, una aplicación matizada de las garantías penales en el ámbito de las sanciones administrativas¹⁶.

Sobre esto último, Eduardo Cordero indica que, si bien no es posible establecer un estándar de prueba preponderante en las sanciones tributarias, (ya que no se trataría de una cuestión de naturaleza civil) tampoco podría estarse al estándar de más allá de toda duda razonable, toda vez que la finalidad de una sanción administrativa, no guarda necesariamente la misma vocación que el Derecho Penal¹⁷, lo cual, según se verá, pareciera coincidir con la posición -mayoritaria- de la jurisprudencia en materia tributaria¹⁸ y del Tribunal Constitucional¹⁹.

Existiría entonces acuerdo en que el principio de legalidad (y sus consecuencias: principio de tipicidad, prohibición de integración analógica, irretroactividad, territorialidad, determinación de las penas), tiene plena vigencia en el ámbito administrativo cuando se trata de sanciones, existiendo entre el derecho penal y el derecho administrativo sancionador una diferencia meramente cuantitativa.²⁰

En esta misma línea, como se ha indicado,²¹ algunos de los criterios que se han intentado utilizar para realizar la distinción entre sanciones penales y administrativas, plantean la posibilidad de establecer diferencias *cualitativas* como lo propondrían las teorías diferenciadoras o, por otro lado, algunos autores estiman que la distinción estaría determinada por establecer una diferencia *cuantitativa* entre la sanción penal y la administrativa, tal como lo propondrían las teorías unitarias. Esta última posición, la de la tesis diferenciadora cuantitativa, es la que encuentra mayor aceptación, precisamente a partir de la idea de la unidad del *Ius Puniendi* del Estado, lo que obligaría a reconocer una única potestad sancionatoria estatal que conocería de dos manifestaciones alternativas²².

¹⁵ Por ejemplo, en BERMÚDEZ Jorge (2014): *Derecho administrativo general* (Santiago, Thomson Reuters) p. 332; CORDERO, Luis (2015): *Lecciones de Derecho Administrativo*, (Santiago, Thomson Reuters); GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo (1976): “El problema jurídico de las sanciones administrativas”, en *Revista Española de Derecho Administrativo*, Vol. 10, p. 399; NAVARRO, Enrique (2014): “La potestad sancionadora constitucional y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en Arancibia, Jaime y Alarcón, Pablo (ed.) *Sanciones administrativas*, (Santiago, Thomson Reuters) entre otros, autores.

¹⁶ LETELIER, Raúl (2018): “El precio del statu quo. Sobre el estándar probatorio en las sanciones administrativas”, *Revista de Derecho*, Vol. 31 N°1, p. 218.

¹⁷ CORDERO, Eduardo (2014): *Derecho Administrativo Sancionador* (Santiago, Legal Publishing) p. 316.

¹⁸ A modo de ejemplo RIT ES-10-00057-2012, caratulada Urrutia Sepúlveda con Servicio de Impuestos Internos, DR Concepción, 26 de noviembre de 2012; ES-11-00009-2013, caratulada Muñoz Venegas con SII Región de los Ríos. Tribunal Tributario y Aduanero de los Ríos. 6 de mayo de 2013.

¹⁹ Rol N° 480-2007 de fecha 27 de julio.

²⁰ VAN WEEZEL, Alex (2007): *Delitos tributarios* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) p. 24.

²¹ MAÑALICH, Juan Pablo (2018): “El principio *ne bis in idem* entre el derecho penal y el derecho administrativo sancionatorio”, en MAÑALICH, Juan Pablo, *Estudios sobre la fundamentación y determinación de la pena* (Santiago, Thomson Reuters) p. 105 y ss.

²² En el mismo sentido tal como cita Mañalich, el Tribunal Constitucional habría indicado en Rol N° 244 de 1996: “Los principios ordenadores del orden penal contemplados en la Constitución Política de la República

Sobre esta idea, Juan Pablo Mañalich agrega que, si existe un punto de vista intuitivamente accesible para determinar el alcance de una sanción administrativa, en contraposición al de pena *strictu sensu*, es aquel relativo al órgano específicamente competente para su respectiva imposición: “desde este punto de vista, contarían como sanciones administrativas aquellas susceptibles de ser impuestas por órganos administrativos, lo cual en todo caso significa: por órganos no propiamente jurisdiccionales”²³.

Así, sería posible establecer dos nociones de *sanción administrativa*. Una estricta, donde la sanción sólo podría ser impuesta directamente por un órgano administrativo y sin perjuicio de una eventual reclamación ante un procedimiento jurisdiccional. Y una lata, donde la sanción estaría determinada, no por el órgano que la aplique, sino por la consecuencia jurídica fijada por dicha norma de sanción, cuyo objeto sea reforzar la reglamentación de determinados ámbitos de actividad.

Cabe hacer presente en este punto que, si se adoptara el concepto *estricto* de sanción administrativa, ello bastaría para excluir aquellas sanciones que se aplican mediante el Procedimiento General de sanciones. Esto, debido a que, si con posterioridad a una recopilación de antecedentes, el Servicio determina que se han cometido los hechos constitutivos de la infracción, en caso de que desee aplicar la sanción pecuniaria, deberá someter el acta de denuncia ante el conocimiento del Tribunal Tributario y Aduanero. Esto indica que el Servicio de Impuestos Internos no puede aplicarla directamente como podría ocurrir en el procedimiento especial de aplicación de ciertas multas. Lo anterior, por sí mismo da un indicio que las sanciones aplicables mediante dicho procedimiento, no revisten la misma naturaleza que otras de menor entidad.

Sin perjuicio de lo anterior, el concepto de sanción, determinado funcionalmente²⁴, debe llevar a la conclusión de que las consecuencias jurídicas que exhiben el estatus de sanción traen aparejadas por sé, la idea de la reafirmación de la pretensión de vigencia del derecho quebrantado. Lo distintivo de la sanción, sería la irrogación institucionalizada de un mal que expresa desaprobación frente a dicho quebrantamiento de la norma²⁵. En este sentido, aun cuando se adoptare un concepto funcional -y no estricto- de sanción y, atendido a que los hechos que desaprueban las sanciones que establecen alternativamente sanciones corporales o pecuniarias en materia tributaria²⁶, son los mismos -al estar descritos en la misma norma- no habría, en principio²⁷ razones suficientes para rebajar tan fuertemente el estándar de exigencia para dar por probados los hechos que la constituyen. En mucho menor medida, tendría sentido la idea de alterar la presunción de inocencia de los contribuyentes en esta materia o disminuir sustantivamente las garantías procesales que les asisten.

Desde luego, la preocupación del legislador respecto a la intensidad de la sanción que podría conllevar la comisión de un delito castigado con pena corporal queda explicitada al observar lo dispuesto en el artículo 105 del Código Tributario inciso tercero, al establecer que, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 162 del mismo cuerpo normativo, si la infracción estuviera a pena corporal o a sanción pecuniaria y corporal, la aplicación de ellas corresponderá a los tribunales con competencia en lo penal.

han de aplicarse, por regla general, al derecho administrativo sancionador, puesto que ambos son manifestaciones del *Ius Puniendi* propio del Estado.

²³MAÑALICH (2018) p. 107. Agrega que, sin perjuicio de esto, Nieto aceptaría la posibilidad de que excepcionalmente pueda encomendarse a los jueces el castigo de las infracciones administrativas.

²⁴ Y no nominalmente como podría suponerse a partir de dicha distinción.

²⁵ MAÑALICH (2018) p. 109.

²⁶ Y en especial las contenidas en distintos numerales del artículo 97 del Código Tributario.

²⁷ Sin perjuicio de la diferencia entre la intensidad de la sanción en ambos casos, especialmente en lo referente al riesgo de una pena corporal.

En este sentido, la decisión de asignar competencia a los Tribunales Penales respecto de aquellas infracciones que pueden acarrear una pena corporal, supone la asignación de una preocupación mayor por las garantías procesales de los contribuyentes entre las cuales se encuentra por supuesto, la presunción absoluta de inocencia y la exigencia del estándar penal de más allá de toda duda razonable para castigar la conducta.

Sin perjuicio de ello, si bien, lo que se propone no es asignar el mismo estándar de exigencia de más allá de toda duda razonable a las sanciones *administrativas*, perseguidas ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, atendido a que los elementos constitutivos de éstas, especialmente respecto a aquellas que se aplican mediante el procedimiento general de sanciones son similares en su descripción típica para ambos tipos de castigo, lo que debiere aplicarse como estándar es, al menos el de prueba clara y convincente, pero en ningún caso el de prueba preponderante tal como si se tratara de una infracción civil²⁸. Ello, por cuanto bajo la estructura del Código, la idea de *delito tributario* estaría asociada a todas aquellas conductas que al menos, en abstracto tendrían asociada una pena corporal, aun cuando, en términos absolutos, tal calificación debiera quedar otorgada únicamente a aquellas conductas sancionadas corporalmente como pena única, como es el caso del artículo 97 N° 24²⁹.

Esta decisión adoptada por el legislador, deja sujeta la posibilidad de calificar un mismo hecho como constitutivo o no de *delito* a la discrecionalidad del Director, pudiendo imponer un régimen de sanción alternativa,³⁰ lo cual no implica en ningún caso que la acción penal sea divisible, sino que la sanción administrativa que deriva del ejercicio discrecional de la acción del Director, proviene de una recopilación de antecedentes que deriva en la conclusión de la comisión de una misma infracción que podría ser constitutiva de un delito en sentido estricto.

La pregunta sigue es ¿cuáles son los factores objetivos que tiene a la vista el Director para ejercer o no la acción penal? ¿por qué rebajar el estándar de exigencia probatoria, para la aplicación de la sanción, no es un incentivo para ejercer dicha acción en aquellos casos en que no exista más que prueba preponderante respecto a su comisión? Ello, si consideramos que, tanto para la sanción corporal como *administrativa*, respecto a algunas infracciones se requieren elementos subjetivos de la conducta, tales como el *dolo o la malicia*³¹.

Estas conductas que podrían constituir siempre o algunas veces delitos a discreción del Director, pueden agruparse fenomenológicamente en cuatro tipos: [i] Maquinaciones Fraudulentas; [ii] Quebrantamiento de medidas conservativas y sanciones; [iii] actividad económica informal; y [iv] abuso de franquicias y beneficios tributarios.³²

²⁸ Sobre esto se vuelve en detalle más adelante.

²⁹ VAN WEEZEL (2007) p. 25.

³⁰ Van Weezel indica que este régimen especial es querido por el legislador, al establecer un régimen alternativo de sanciones, que daría cuenta de que las sanciones podrían tener una doble naturaleza potencial sujeta a la discrecionalidad del Director, basándose en la historia de la ley N° 19.738.

³¹ Ángela Radovic plantea que la distinción entre delito e infracción tributaria es la comisión del primero con la existencia de dolo por parte del sujeto, mientras que en las infracciones mediaría únicamente culpa. Esto, sin embargo, esto no responde satisfactoriamente aquellos casos en que se exige el dolo del sujeto para sancionar en sede administrativa.

³² VAN WEEZEL (2007) p. 30-31.

3.2. LA CUESTIÓN SOBRE EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO DE LAS NORMAS PENALES-TRIBUTARIAS

Otra cuestión que puede tenerse en consideración al momento de realizar el análisis sobre la aplicación de un determinado estándar probatorio dice relación con el bien jurídico protegido en los delitos tributarios. Esto, con el objeto de determinar si dicho objeto varía entre los delitos tributarios y las sanciones tributarias. Tradicionalmente, se ha respondido esta pregunta desde los modelos patrimonialistas e institucionalistas³³, aunque parece ser que la opción adoptada por el legislador en el Código Tributario es más bien de carácter mixto³⁴.

En el modelo institucionalista, la obligación tributaria tendría un carácter institucional que se expresa en el deber positivo de contribuir al mantenimiento del orden económico estatal concretado en el Estado Impositivo, mientras que, en el patrimonialista, la evasión tributaria, en cuanto incumplimiento de una obligación patrimonial legalmente establecida, inflige un daño económico al acreedor tributario Fisco. Este modelo plantea una serie de inconvenientes que permitirían cuestionar porqué en la mayor parte de los tipos penales, no se exige la efectiva causación del perjuicio patrimonial o bien, podría señalarse que tal modelo no generaría rechazo a los delitos de bagatela y mera actividad, en tanto el patrimonio estatal no se vería gravemente amenazado.

Para Van Weezel, el modelo de nuestro sistema parecería combinar ambas posiciones, incluidas sus desventajas. Ello, por cuanto la mayor parte de las figuras no exige la producción de un resultado típico en la forma de un perjuicio patrimonial, por lo que su ausencia, que sólo implicaría una atenuación de la pena le daría un carácter *institucional* al deber. Sin embargo, agrega que, al parecer, el legislador no concibe los *delitos tributarios* como infracciones de deberes positivos y lo acerca al modelo patrimonialista, lo que se desprendería de la facultad del Director para decidir discrecionalmente la persecución penal del hecho, permitiendo con ello descartar el modelo institucionalista, pues las responsabilidades institucionales no pueden renunciarse o condonarse en forma discrecional. Este carácter patrimonialista, además de la disponibilidad del bien se vería reforzado por la posibilidad de celebrar acuerdos reparatorios en sede penal y el hecho de que en virtud de lo dispuesto en el artículo 100 del Código Tributario, la cualificación del sujeto -contribuyente o no contribuyente- no es relevante para la comisión del delito.

Respecto al bien jurídico protegido, para este autor pareciera ser que gran parte de los *delitos e infracciones* contenidos en el Código Tributario apuntarían a la protección de la *hacienda pública*³⁵, no obstante, como se ha señalado, en muchos de ellos, el legislador no exige el perjuicio patrimonial para su sanción.³⁶

³³ Es posible agregar teorías funcionalistas puras y con matices conciliadoras. Al respecto ver GAMBARELLA, Maite (2016): *Una reconstrucción del bien jurídico patrimonio público en los delitos tributarios* (Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile).

³⁴ Esta es la posición de Alex Van Weezel, la cual se considera para efectos de exponer la cuestión en este trabajo, sin perjuicio de que como se desarrolla en la nota anterior, existen otras posiciones doctrinarias que, por cuestiones de extensión este trabajo no aborda.

³⁵ Otros autores señalan que se trata del patrimonio público, del orden económico, incluso, de la libre competencia. Pedro Massone por otro lado, sostiene que el bien jurídico protegido en los delitos tributarios, es la transparencia fiscal fundada en la buena fe y entendida como el deber que recae sobre el contribuyente que presenta información ante la autoridad tributaria. Ver: MASSONE, Pedro (2010). *“Infracciones tributarias”* (2ª ed. Santiago, Thomson Reuters).

³⁶ VAN WEEZEL (2007) p. 16 y ss.

Sin perjuicio de esto, es posible encontrar en la doctrina distintas posiciones respecto a cuál es específicamente el bien jurídico protegido en los delitos tributarios,³⁷ sin embargo, aun cuando la discusión pudiera resultar conceptualmente enriquecedora, por temas de extensión y propósito de este artículo no abordaremos en detalle tal discusión, limitándonos a señalar únicamente que, sin perjuicio de la posición que se adopte doctrinariamente sobre el bien jurídico que los delitos tributarios protegen, al aceptar que la distinción entre delito y sanción tributaria es *cuantitativa*,³⁸ las contravenciones a ambos tipos de normas protegerían la lesión de un *mismo bien jurídico*³⁹, sólo que en el delito tributario se protegería con una mayor intensidad que en las infracciones administrativas⁴⁰.

Así, si el bien jurídico protegido en las sanciones y delitos tributarios no varía y la distinción entre ambos, sólo es de carácter cuantitativa en cuanto a su intensidad, es necesario plantearse desde esta última perspectiva, qué factores podrían justificar la adopción de determinados estándares probatorios más bajos para la adopción de la sanción administrativa.

4. DETERMINACIÓN DEL ESTÁNDAR PROBATORIO: ALGUNAS CUESTIONES EPISTEMOLÓGICAS, MORALES Y ESTADÍSTICAS EN LA APLICACIÓN DE SANCIONES TRIBUTARIAS

El presente acápite tiene por objeto presentar algunas observaciones en torno a la determinación de un estándar probatorio en la aplicación de las sanciones administrativas, a fin de exponer las razones que justificarían la adopción de un estándar de exigencia más elevado que el de mera prueba preponderante.

La estructura que el capítulo adopta expone en primer término algunas cuestiones doctrinarias en relación al concepto de estándar probatorio y sus variantes. En una segunda etapa, se plantea la posición de una parte de la doctrina que sugiere rebajar el estándar probatorio para la aplicación de la sanción y utilizarla como *prima ratio*, basándose esencialmente en cuestiones de carácter epistemológicas. Finalmente, se exponen razones por las cuales esta última posición no debiera ser adoptada en la aplicación de las sanciones previstas por el Código Tributario por parte de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, ni los Tribunales Superiores de Justicia.

4.1. CONCEPTOS PREVIOS

En estos párrafos, sólo se pretende exponer algunas definiciones sobre conceptos propios del derecho probatorio, explicitando en particular, cuáles son las distintas variantes que podría experimentar un estándar probatorio.

³⁷ Destacable es el trabajo de análisis y exposición de las distintas posiciones realizado por GAMBARELLA, Maite (2016): *Una reconstrucción del bien jurídico patrimonio público en los delitos tributarios* (Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, dirigida por el profesor Gonzalo Medina Schulz en la Universidad de Chile).

³⁸ Como lo acepta la doctrina mayoritaria y nuestro Tribunal Constitucional.

³⁹ Sin embargo, sin ninguna duda, la discusión respecto a qué es lo que se busca proteger en tanto bien jurídico, resulta indispensable para comprender el sentido de la recaudación fiscal y porqué determinadas infracciones son merecedoras de la respuesta penal -en tanto castigo corporal-. Una posición interesante es la que plantea Francisco Saffie (2013) en su tesis doctoral: *"Taxes as practices of mutual recognition: towards a general theory of tax law. Presented for the Degree of Doctor of Philosophy. Edinburgh, The University of Edinburgh"*, 2013. El objeto de la protección en los delitos tributarios tendría identificación con el patrimonio público y su relación con el gasto público, lo que implicaría que dicho patrimonio tiene una variante política y económica al interior del funcionamiento de la sociedad.

⁴⁰ RADOVIC, Ángela (2010): *Sistema sancionatorio tributario: infracciones y delitos* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile). p. 78.

Tal como se ha señalado, el sistema sobre valoración de la prueba que ha adoptado el legislador en materia tributaria corresponde al de sana crítica. Es decir, la decisión que adopta el Código Tributario, a partir de la entrada en vigencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros supone un sistema de libre valoración probatoria, exigiendo como parte de la obligación en la fundamentación de la sentencia explicitar cuáles son los principios de la lógica, las máximas de la experiencia y los conocimientos científicamente avanzados sobre los cuales el Juez otorga valor, o desestima las pruebas aportadas por las partes.

Luego, la misma norma del artículo 132 del Código Tributario, plantea ciertas limitaciones a este sistema de libre valoración, al establecer por ejemplo: **[i]** un valor probatorio preferente de la contabilidad en aquellos casos en que se debe probar con contabilidad fidedigna; **[ii]** La obligatoriedad de acreditar los actos solemnes mediante las solemnidades que prescribe la ley y; **[iii]** la inadmisibilidad probatoria de aquellos antecedentes siendo solicitados determinada y específicamente en la Citación, no hayan sido aportados por el contribuyente por razones que le sean imputables.

Sin perjuicio que el legislador adopta una serie de reglas y consideraciones sobre el sistema de valoración de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica⁴¹, nada dice sobre la adopción de un determinado estándar probatorio, lo cual se condice en general, con la técnica legislativa adoptada en la mayoría de las reformas procesales a excepción de la procesal penal.

Si bien, la idea de la valoración de la prueba y el estándar probatorio se encuentran estrechamente relacionados por cuanto ambos conceptos se expresan en el mismo producto que corresponde a la sentencia; es posible distinguirlos conceptualmente con claridad, debido a que la valoración de la prueba es el procedimiento intelectual realizado por el sentenciador, dirigido a determinar la verdad de ciertas circunstancias de hecho, con el objeto de extraer la verdad a partir de las pruebas aportadas válidamente al proceso⁴².

Por su parte, el *estándar de prueba* corresponde a un instrumento que permite al sentenciador conocer el nivel de certeza exigido para que los presupuestos fácticos, que han sido invocados puedan ser considerados, en el marco del proceso judicial, considerados una verdad relativa. Dicho de otro modo, se trata del *umbral que permite saber si un relato puede considerarse probado dentro de un proceso*⁴³.

Para dar cuenta de la relación entre ambos conceptos, la profesora Accatino distingue dos momentos de la valoración de la prueba⁴⁴: **[i]** Valoración en sentido estricto, donde a partir de las pruebas aportadas se pretende establecer el contenido y su peso relativo; y **[ii]** Decisión sobre la prueba, en donde se trata de comprobar el grado de corroboración que las pruebas ya valoradas aportan a las proposiciones fácticas en cuestión y si tal grado de corroboración es suficiente para tenerlas por probadas. Aquí adquiere relevancia el estándar probatorio, ya que precisamente a través de este instrumento es como se determina el nivel de suficiencia exigida por el legislador para dar por acreditada la proposición fáctica.

⁴¹ Lo que se debe principalmente a la sospecha del legislador respecto a la objetividad con que pudieran adoptarse las decisiones por parte de los jueces. respecto, por ejemplo, puede revisarse la opinión del Colegio de Abogados A.G en la Historia de la Ley N° 20.322 p. 46 y 146 y la discusión de la Comisión de hacienda p. 22.

⁴² TARUFFO, Michele (2010): *Simplemente la verdad, El juez y la construcción de los hechos* (Madrid, trad. Accatino, Daniela, Marcial Pons).

⁴³ LARROCAU Jorge (2010): "Hacia un estándar de prueba civil", *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 39, p. 783.

⁴⁴ ACCATINO, Daniela (2011): "Certezas, dudas y propuestas en torno al estándar de la prueba penal", *Revista de Derecho* Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Vol. XXXVII.

Previo a la distinción entre los estándares probatorios y las probabilidades que estos plantean, cabe tener presente que no existen conclusiones de las controversias jurídicas que puedan ser expresadas con absoluta seguridad. Sin embargo, los juicios probabilísticos se expresan en derecho, habitualmente en términos lingüísticos, a través de expresiones como *más allá de toda duda razonable*, *prueba clara y convincente*, *causa probable*, entre otros, sin que puedan, salvo casos muy excepcionales determinar con exactitud la verificación de determinados hechos.

Por eso, la determinación de un estándar probatorio para la adopción de una decisión respecto a hechos probados no puede ser reducida a simples afirmaciones, sin que medie una ponderación de todos los factores que se encuentran en juego.

Siguiendo a Anderson, Schum y Twining, habría razones para afirmar que en cualquier contexto, incluyendo el derecho, una conclusión basada en pruebas reviste necesariamente una naturaleza probabilística. La primera de ellas es que la prueba siempre será *incompleta*. Nunca se tiene toda. La segunda, es que normalmente la prueba no es *concluyente*, lo que implicaría que una proposición podría verse más o menos favorecida en función de la prueba que se tiene disponible. Adicionalmente, a menudo la prueba es *ambigua*, siendo complejo definir qué es lo que ésta transmite. Otra razón es que los conjuntos de prueba son comúnmente *discrepantes*, ya que algunas pruebas favorecen una proposición y otras pruebas favorecen a la otra. Finalmente, la prueba llega a nosotros de fuentes que tienen *diversos grados de credibilidad imperfectos*. Estos cinco factores influyen en cómo se evalúa la fuerza probatoria y también influyen en cómo se expresan los estándares legales de prueba⁴⁵.

En doctrina nacional, el tratamiento sobre el concepto de los estándares de prueba ha sido escasamente desarrollado, precisamente porque tal como se indicó, sólo el artículo 340 del Código Procesal Penal establece una norma clara sobre estándar, indicando que la convicción del juzgador deberá llegar más allá de toda duda razonable para poder condenar al imputado. Así, si bien existen esfuerzos por delimitar la idea de estándares probatorios, en general los autores nacionales han recurrido a literatura anglosajona para discutir el tema, distinguiendo habitualmente entre: **[i]** Prueba preponderante; **[ii]** Más allá de toda duda razonable y; **[iii]** Prueba clara y convincente⁴⁶.

Para adoptar la opción de un determinado estándar probatorio, suelen mencionarse razones atinentes a los bienes en juego en cada uno de esos tipos de proceso para fundamentar la mayor exigencia probatoria en el proceso penal, en el que la libertad o la vida del imputado podrían depender de la declaración de un hecho probado. Distinta cuestión es la que se ha planteado respecto a los procesos civiles, cuando el bien afectado del sancionado es el patrimonio. Sin embargo, la evolución de los distintos tipos penales y las sanciones administrativas muestran que tal vez sea necesario repensar tal generalización del estándar, en función del delito de que trate en sede penal y de la consecuencia jurídica prevista por la infracción a una norma de carácter civil.⁴⁷

Luego, la definición concreta de un estándar de prueba presupone necesariamente la adopción de un opción valorativa que corresponde hacer al poder legislativo, ya que el nivel de corroboración exigido a una hipótesis fáctica en los distintos procesos judiciales y en las distintas fases de estos procesos son consecuencia de una valoración acerca de la distribución de errores que se considera admisible, lo cual es una valoración que corresponde hacer a la sociedad y no a los teóricos del

⁴⁵ ANDERSEN, T; SCHUM, D; TWINING, W. (2015): *Análisis de la prueba* (Madrid, trad. coordinada por Carbonell, Flavia y Agüero, Claudio, Marcial Pons). p. 303.

⁴⁶ VON HASSELT, Roberto (2015): "El estándar de prueba en materia infraccional", *Revista de Estudios Tributarios* Universidad de Chile, p.217.

⁴⁷ FERRER, Jordi (2007): *La valoración racional de la prueba* (Madrid, Marcial Pons). p. 140.

derecho,⁴⁸ ni al ente fiscalizador mediante la aplicación de actos administrativos que disminuyan arbitrariamente el estándar de exigencia para aplicar la sanción.

Siguiendo el planteamiento de Stein y Laudan, la determinación de estándares de prueba es un mecanismo que busca distribuir los errores judiciales en la declaración de los hechos probados. Un falso positivo es una decisión en la cual se declara como probada una hipótesis falsa, mientras que un falso negativo es una decisión en donde no se dar por probada una hipótesis verdadera. Ambas decisiones, bien pueden estar adecuadamente fundamentadas en los elementos disponibles, sin embargo, pueden estar erradas desde el punto de vista de la averiguación de la verdad.⁴⁹

Así por ejemplo, el *estándar de prueba preponderante*, aplicable en la cultura anglosajona al ámbito civil, suele operar bajo una regla de prueba prevaleciente de $P > 0,5$, en la cual, la hipótesis se considera acreditada si su grado de confirmación es superior a la hipótesis contraria. Esto, visto en términos de porcentaje, equivaldría a dar por probado un hecho cuando se está en un 51% de probabilidad de su ocurrencia⁵⁰. El límite no dice relación con tomar una opción alternativa entre la ocurrencia y no ocurrencia de un hecho, como si se impusiera necesariamente que alguno sí ocurrió, sino que bastaría que la proposición fáctica debe ser de ocurrencia más probable que su negación para que pueda darse por acreditada.

Al ser igualmente valiosas las hipótesis que se contraponen, se considera que se les otorga a ambas partes del proceso un trato similar, lo que deriva en el efecto en que se garantiza una distribución equitativa de los riesgos de errores entre actor y demandado.

Esto, desde el punto de vista de la disminución de errores, es el estándar más eficiente, cuestión que como se verá en los párrafos siguientes, opera como punta de lanza para introducir la idea de rebajar un estándar probatorio en materia de sanciones, aun cuando, evidentemente no se trate de cuestiones estrictamente civiles.

En cuanto al estándar de *más allá de toda duda razonable*, éste encuentra consagración positiva en nuestra legislación en el artículo 340 del Código Procesal Penal. Se trata de un estándar mucho más exigente que el de mera prevalencia, estimándose por algunos autores en torno al 95% de probabilidades de ocurrencia del hecho para darse por probado. Por supuesto, este mayor estándar de exigencia deviene en una mayor cantidad de falsos negativos. Esto se explica porque es socialmente preferible una absolución falsa que una condena falsa, lo cual demuestra una concepción ético-política bastante clara en torno a evitar que inocentes no sean condenados⁵¹, pudiendo existir casos en que aun cuando fuera altamente probable que la proposición fáctica sea verdadera, no será posible declararla por probada al no satisfacer el umbral exigido por la norma. Este nivel de exigencia es complementario con el principio de presunción de inocencia, permitiendo que éste se encuentre garantizado y sea operativo al distribuir riesgos en favor del demandado.

Un tercer estándar, que reviste un mayor interés para el tema que se aborda, dice relación con el de *prueba clara y convincente*. Ello, porque dicho umbral implica un mayor nivel de exigencia que el de prueba preponderante, pero menor que el de más allá de toda duda razonable. Esto se explica porque aun cuando no necesariamente se encuentre en riesgo la libertad o la vida del acusado o infractor, el riesgo de una decisión errónea por parte del sistema judicial puede afectar importantes intereses individuales⁵².

⁴⁸ FERRER (2007) p. 143.

⁴⁹ STEIN, Alex (2005): *Foundations of evidence law* (Oxford, University Press).

⁵⁰ FERRER (2007) p. 47.

⁵¹ COLOMA, Rodrigo (2003): *La prueba en el nuevo proceso penal oral* (Santiago, Lexis Nexis). p. 23 y ss.

⁵² TARUFFO, Michele (2008): *La prueba* (Madrid, Marcial Pons).

En este estándar, el juez puede dar por acreditado el hecho cuando de la evidencia disponible se desprenda de forma relativamente categórica que es mucho más probable o altamente probable que haya ocurrido el hecho que se da por verdadero. Se utiliza en casos en donde si bien estos se ventilan en sede civil, los principios jurídicos involucrados en cada caso justifican distribuir la carga del riesgo en favor de quien podría verse más perjudicado⁵³.

En Inglaterra por su parte, señala Larrocau, este aumento en el umbral se ha logrado mediante un estándar intermedio entre el civil y el criminal –llamado “*Higher Standard of Proof*”– frente a conductas que, teniendo una sanción penal, se ventilan dentro de un litigio civil. Por ejemplo, cuando un banco demanda de responsabilidad civil a un empleado por haber robado dinero. Si bien a primera vista pareciera que la regla $P > 0,75$ rige debido a la seriedad de la acusación (“el empleado no fue descuidado, sino que robó el dinero”), en estricto sentido el umbral se eleva por la gravedad del resultado y no del relato. Esta seriedad de las consecuencias es que exige del juez civil un “escrutinio acabado” (*anxious scrutiny*) de las circunstancias, o bien, una “prueba contundente” (*cogent evidence*) de los hechos⁵⁴.

Atendida la importancia de la sanción pecuniaria aplicable por ejemplo en aquellas infracciones tributarias que contienen en su descripción, una pena alternativa entre la corporal y pecuniaria, reviste gravedad no sólo por su afectación económica, sino por el reproche moral de la condena, resulta evidente que no puede aplicarse simplemente un estándar de prueba preponderante para obtener convencimiento de la sanción, sino que bastaría la aplicación de un estándar más alto como el de prueba clara y convincente.

4.2. LA IDEA DEL STATUS QUO Y LA PRUEBA PREPONDERANTE COMO ESTÁNDAR PROBATORIO EN LA APLICACIÓN DE SANCIONES: CONSIDERACIONES PARA AUMENTAR LA EXIGENCIA DEL ESTÁNDAR

La verificación de un incumplimiento y en consecuencia, la realización de un juicio de desaprobación sancionatorio, supone la reconstitución de los hechos que dieron lugar a dicha infracción, para que de ello pueda seguirse un proceso de imputación institucional de la misma. De esta forma, la verificación de la infracción es siempre un proceso de corroboración que busca dar por establecida la verdad de aquello que efectivamente ocurrió.

Luego, la verdad como un ideal regulativo debe contrastarse con lo que ocurre efectivamente en realidad, y la falta de coincidencia entre ambas por las varias razones expuestas en los párrafos precedentes. En principio, si la verdad es el ideal regulativo, existiría una necesidad de disminuir o minimizar los riesgos de error, existiendo determinadas acciones o procedimientos que disminuyen su ocurrencia en la reconstrucción epistémica de hechos, de manera tal que la decisión de afirmación o rechazo de esos hechos sea más cercana a la verdad.

Siguiendo la argumentación desarrollada por el profesor Letelier: estándares de prueba, presunción de inocencia, beneficio de la duda y carga de la prueba son reglas que no se dirigen directamente a reducir los riesgos de error en los juicios (aunque pueden tener consecuencias epistemológicas respecto de aquellos), sino que distribuyen los riesgos de error entre las partes.

Este estándar probatorio, llevado a la aplicación del procedimiento administrativo sancionador, habría sido escasa o débilmente desarrollado por la doctrina, precisamente por la manifestación de la idea de una relación existente entre el derecho penal y el derecho administrativo sancionador como dos manifestaciones del *ius puniendi* estatal⁵⁵.

⁵³ VON HASSELT (2015) p. 220.

⁵⁴ LARROCAU (2010) p. 792.

⁵⁵ LETELIER (2018) p. 218.

Por la consideración anterior, la intuición natural de la doctrina indica que no puede simplemente aplicarse el estándar civil de $P > 0,5$, para dar por probados los hechos en materia de sanciones, sino que debe aplicarse un estándar mucho más cercano al penal. Así, se consideran anomalías del sistema todos aquellos elementos que distribuyen los riesgos de error en la parte del sancionado y que, por tanto, lo atenúan. En este grupo, sería posible agrupar las actas de fiscalización, presunción de legalidad de los actos administrativos, entre otras reglas de principios que distribuyen los riesgos a favor del acto administrativo y pretenden confirmarlo en aquellos casos en que la prueba sea insuficiente para desvirtuarlo.

El argumento de Letelier es que tal preocupación por sancionar erróneamente, desconocería las condiciones de distribución de error que cada estándar produce. Luego, la cuestión del autor sostiene que: *En términos de minimización de costos sociales generales, el estándar probatorio más eficiente es, sin lugar a dudas, el de prueba preponderante. Este estándar reduce al máximo la cantidad de falsos positivos y, al mismo tiempo, de falsos negativos. De otra forma dicho, con este estándar, falsos positivos y falsos negativos alcanzan en conjunto sus valores mínimos*⁵⁶.

Sin embargo, el profesor Letelier reconoce que la eficiencia del estándar probatorio funciona sólo cuando falsos positivos y negativos son o se les valora como igualmente dañosos, como en el caso de los juicios civiles. La existencia de una pena como la prisión o el alto valor de estigmatización social que la posee la sanción penal hacen que la comunidad desvalore especialmente los falsos positivos, de manera tal que, para determinar el mejor estándar en materia de sanciones administrativas, la línea argumentativa debería virar a precisar la valoración social de los errores en esta materia. La pregunta importante que se plantea el autor indica: *¿es entonces, justificable defraudar o sacrificar las reglas de conducta impuesta por las reglas jurídicas en asuntos de derecho administrativo por una especial aversión a la sanción? ¿es justificable una preferencia por el status quo de la no sanción (libertad o inocencia) en materia administrativa como la que rige en materia penal?*

La posición del autor indicaría intuitivamente que no. Ello, porque en ámbitos de sanciones administrativas -como el regulatorio- la sanción penal representaría la *prima ratio* para hacer ejecutables las obligaciones dispuestas por el sistema jurídico. De esta forma, la tarea principal del estándar probatorio debiese encaminarse a que ambos tipos de errores, (falsos positivos y falsos negativos) alcancen, en conjunto, sus menores valores. Dicha minimización encontraría su mayor eficiencia, con una regla de $P > 0,5$ ⁵⁷. Esto se explicaría, porque en este tipo de casos, la sanción administrativa se distanciaría del derecho penal, en tanto la primera se alinea exclusivamente con la faz preventiva y disuasoria de los fines de toda sanción.

El objetivo en estos casos -de la sanción administrativa- no sería, bajo ninguna consideración, el generar un castigo al infractor como forma de retribución de su mal, sino simplemente hacer coercible, aplicable, ejecutable un estándar de cumplimiento de comportamiento administrativo, aportando razones para la acción de futura de aquellos a quienes afectan los deberes de ese estándar⁵⁸. Así, si la pena tiene condición retributiva, la sanción impuesta en el ámbito administrativo, tendría una naturaleza distinta en la medida en que sólo perseguiría la corrección de una conducta.⁵⁹

⁵⁶ LETELIER (2018) p. 219.

⁵⁷ Esta posición pareciera ser compartida también por Cristóbal Osorio, no obstante, no se indican más razones que la existencia de una diferencia entre el derecho penal y el administrativo sancionador, justificado principalmente en la inexistencia de la pena corporal en el segundo. Al respecto ver: OSORIO, Cristóbal (2017): *Manual de derecho administrativo sancionador* (Editorial Thomson Reuters). p. 807 y ss.

⁵⁸ LETELIER (2018) p. 223.

⁵⁹ PAREJO, Luis (2014): "Algunas reflexiones sobre la necesidad de depuración del status de la sanción administrativa", *Revista General de Derecho Administrativo*, Vol. 36, p.14.

Bajo esta posición se señala que, si aumentarían los falsos negativos, como consecuencia de determinar elevar el estándar probatorio para la aplicación de la sanción, disminuiría la capacidad disuasoria de la sanción. Desde el punto de vista del bien social agregado, no existiría *argumento alguno* que vislumbre una razón que justificara privilegiar un status quo defectuoso, por la vía de abandonar el estándar probatorio más eficiente (el de prueba preponderante). Esta cuestión a nuestro parecer manifiesta una valoración del autor que no necesariamente se sustenta en una cuestión empírica, puesto que, al identificar la actividad de la Administración con el bien común, sugiere la disminución de las herramientas del control judicial del acto administrativo, lo cual, sin duda resulta peligroso si lo que se pretende evitar es alguna forma de desviación de poder.

Más aún, dicha línea argumentativa llevada a un extremo socava la protección de las garantías fundamentales establecidas en favor de los administrados, ya que la disminución del estándar de exigencia probatoria, combinada con la aplicación de la sanción como regla general, derivan en una especie de presunción del fraude o dolo que no encuentra contrapeso si los tribunales carecen de herramientas para morigerar la aplicación de sanciones.

Es importante señalar acá, que el bien social agregado está haciendo referencia sólo a la producción de falsos positivos o falsos negativos, sin considerar las particularidades de cada uno de los tipos sancionatorios. Es evidente, que dentro las sanciones aplicables en sede administrativa, y en especial en el caso de las sanciones tributarias, no puede establecerse que todas revisten la misma naturaleza. Esta inexistencia de *argumento alguno* para adoptar un estándar probatorio distinto al de prueba preponderante, se contradice por lo expuesto por el mismo autor cuando indica: *Lo sostenido, sin embargo, no quita la posibilidad de que puedan justificarse en casos -muy- específicos y de forma ciertamente excepcional (no como el ámbito penal donde la regla general es inversa), ciertas elevaciones de estándar, que implican necesariamente decisiones de sobrevaloración de errores.*⁶⁰

Una razón importante para cuestionar el argumento, es que si tal como indican los trabajos del autor en comento, la sanción como regla de cumplimiento de la norma, encuentra justificación -o al menos así lo muestran los ejemplos utilizados sobre la regulación del mercado y las conclusiones expuestas en el epílogo- en la protección de importantes servicios públicos prestados por el Estado, cuya inaplicación de los deberes públicos acarrea una grave amenaza para el orden jurídico público,⁶¹ no se observa cómo dichos ejemplos revisten la misma naturaleza de las sanciones tributarias, cuando en ellas, existen algunas infracciones donde se encuentra en la misma descripción típica, una sanción con pena alternativa corporal y/o pecuniaria, que se encuentra, adicionalmente sujeta a la discreción del Director para la persecución de una u otra.

El argumento se vuelve aún más cuestionable cuando se pretende equiparar el *status quo* del hombre libre con el de la empresa *libre de regulación*. Al respecto se indica que, si bien en el derecho penal, se justifica el *status quo* del hombre libre ante la duda de si es o no culpable, esto no se soportaría en derecho administrativo pues *el status quo de empresa "libre de regulación", es por lejos el peor escenario de todos*⁶². Es evidente que el cuestionamiento acerca de la prueba preponderante como estándar probatorio en materia sancionatoria, y la proposición de un estándar más exigente como el de prueba clara y convincente, no propone correlativamente la existencia de una empresa o contribuyentes libres de regulación, sino que únicamente, ésta apunta a señalar que, atendida consideración del desvalor y la sanción social y moral que implica dar por probado un hecho constitutivo de las sanciones descritas por ejemplo, en algunos incisos del artículo 97 N°4 del Código

⁶⁰ LETELIER (2018) p. 225.

⁶¹ LETELIER, Raúl (2017): "Garantías penales y sanciones administrativas", *Revista Política Criminal*, Vol. 12 N° 24.

⁶² LETELIER, (2018) p. 224.

Tributario en la aplicación de la sanción pecuniaria, ésta merecería concluir que, es menos deseable que se sancione a un inocente, a que se absuelva a un culpable.

Ello, porque en ningún caso podemos equiparar la sanción social que implica la comisión de dichas infracciones con la de cometer infracciones de carácter civil, que es precisamente donde se aplica sin mayor reparar el estándar de prueba preponderante.

Otra cuestión importante para rechazar la argumentación o al menos para excluir parcialmente algunas sanciones administrativas en materia tributaria, es que cuando se pretende argumentar en favor de la sanción como regla de cumplimiento, se señala que la sanción administrativa normalmente prescindiría de la intencionalidad del sujeto para determinar su específica cuantía. Así, si el infractor actúa con culpa, dolo o simplemente infringe un deber administrativo, ello es intrascendente para el derecho administrativo⁶³. Esto no explica por qué, gran parte de los tipos sancionatorios en materia tributaria requieren del actuar doloso o negligente⁶⁴ del contribuyente para su sanción,⁶⁵ lo cual podría considerarse como otra razón adicional para sostener que no puede justificarse la aplicación de estándar probatorio como si se tratara de materias civiles, ni que sea razonable aplicar la sanción tributaria como una medida *prima ratio* de la coacción administrativa.

A esto se debe sumar que resulta fuertemente cuestionable la imposición de sanciones como regla general sin contrapeso por la vía de un control jurisdiccional dentro de un estado de derecho. Esto, implicaría bajo cualquier supuesto la sugerencia de volver a un sistema de sanciones *pre beccariano* en que la Administración podía aplicar sanciones administrativas de plano y sin resguardar los derechos de los ciudadanos, lo que en teoría se encuentra superado y constitucionalmente proscrito⁶⁶.

4.3. OTRAS CONSIDERACIONES PARA ELEVAR EL ESTÁNDAR DE PRUEBA EN MATERIA DE SANCIONES TRIBUTARIAS

La posición en virtud de la cual, la aplicación de sanciones en materia administrativa como *prima ratio* permite hacer ejecutables ciertas obligaciones en el sistema jurídico, lo que, a su juicio, justificaría un estándar probatorio encaminado a evitar la mayor cantidad de errores, merece algunos reparos adicionales.

Como indica Valenzuela, es necesario definir el contenido moral de la retribución también en el ámbito de la sanción administrativa, a fin de reconocer en estas infracciones una clase de mal. Por ejemplo, la definición de la obligación del pago de impuestos, no se diferenciaría claramente de las hipótesis de infracciones de reglas de conducta y, peor aún se perdería el potencial expresivo de las sanciones. Es tan claro, que nos veríamos imposibilitados para distinguir entre el pago de un impuesto

⁶³ LETELIER (2017) p. 666. El autor se apoya en una cita de Nieto contenida en la obra “*Derecho administrativo sancionador*” p. 377-378. Nota al pie N° 148.

⁶⁴ Esto forma parte de la mayor parte de las sanciones del artículo 97 del Código Tributario, salvo a aquellas que se les asigna naturaleza *civil* y que suelen aplicarse de forma conjunta con la liquidación de impuestos o giro. Atendido a que dichas sanciones *acceden* a un impuesto principal, se aplican sin ninguna garantía adicional en su carácter de infracción dentro del procedimiento general de reclamo. En la práctica tampoco existe un cuestionamiento real acerca de la naturaleza de la sanción, ya que suele aplicarse de forma automática prescindiendo de los elementos subjetivos respecto a la voluntad del contribuyente, tales como las infracciones comprendidas en los N° 2 y 11 del artículo 97.

⁶⁵ Sin perjuicio de lo dicho, para ser justos, los trabajos del profesor Letelier no abordan las sanciones tributarias en específico, sino que promueven un estándar probatorio más bajo en general en materia administrativa. El presente trabajo busca exponer razones para descartar ese criterio general, al ámbito específico de las sanciones en materia impositiva, no obstante, estamos en desacuerdo del argumento en general.

⁶⁶ CORDERO VEGA, Luis (2016): “*El decaimiento del procedimiento administrativo. Comentarios a las sentencias de la Corte Suprema del Año 2010*”, Anuario de Derecho Público UDP, p. 249.

y el pago de una multa derivado del no pago del mismo impuesto. Lo que caracteriza la sanción, y esto es válido también para el derecho administrativo, es su capacidad de formular una censura a la conducta de los infractores⁶⁷.

Así, el nivel de exigencia de una regla de estándar y, de hecho, el *dictum* acerca de la posibilidad de que existan estándares exigentes en algún procedimiento, lleva envuelta una intuición filosófica moral. Ello, porque el desprecio que se asume por la condena de un inocente depende no sólo del fenómeno de la prisión, sino que en gran medida de la capacidad de expresar reproche del programa de criminalización que se muestra empírico del proceso.

Luego, si no existen argumentos morales que permiten describir el error en materia de sanciones administrativas ¿no deberíamos contar con una regla de estándar menos exigente para las *multas* en el proceso penal?⁶⁸ Pareciera que no existe un cuestionamiento, toda vez que el derecho procesal penal protege con el mismo estándar probatorio cualquier sanción aun cuando ésta no lleve aparejado el riesgo de la pena corporal, cuestión que pareciera ser, no ha generado mayor reflexión al interior de nuestra jurisprudencia.

La Corte Suprema, pareciera concordar con esta posición, a propósito de los ilícitos de colusión al señalar sobre estos que “*cabe recordar que el grado de convicción que ha sido requerido por esta Corte para sancionar un ilícito de esta clase, es la existencia de una prueba clara y concluyente. Ello, en concordancia de la acción reprimida y su trascendencia concreta, que comprende el periodo de prolongación de la misma en el mercado, así como su aptitud para determinar la conducta de los consumidores*”⁶⁹. Lo cual muestra que, aun cuando existen casos no amenazados con pena corporal, es posible establecer un estándar más exigente que el de mera prueba preponderante, precisamente por la trascendencia de la sanción que se pretende aplicar.

Es necesario entonces, antes de pretender establecer reglas generales como las que plantea un estándar de mera preponderancia, definir los contornos de la decisión administrativa, lo que pasa por reconocer necesariamente la clase de error que se pretende administrar y, en particular, la relevancia de producir una proporción de condenas erróneas y absoluciones erróneas.⁷⁰

4.4. DATOS EMPÍRICOS QUE CONTRADICEN LA POSICIÓN SOBRE EL *STATUS QUO* Y SUGIEREN ELEVAR EL ESTÁNDAR SANCIONATORIO EN MATERIA TRIBUTARIA

Sin perjuicio que todo lo expuesto anteriormente es suficiente para desestimar -o al menos cuestionar- la posición del profesor Letelier respecto a la necesidad de *morigerar* la presunción de inocencia en materia infraccional por la vía de disminuir el estándar de exigencia probatoria para dar por acreditada la infracción, a continuación se exponen algunos datos estadísticos sobre la aplicación de sanciones tributarias que dan cuenta porqué la actividad de fiscalización y sanción del Estado no se ve amenazada por la existencia de un estándar más exigente, sino que por el contrario, los altos porcentajes de *éxito* en la pretensión punitiva del Fisco en materia tributaria obliga a cuestionarse si su aplicación provee de una correcta protección las garantías propias del debido proceso en favor de los contribuyentes.

Este cuestionamiento se reafirma al corroborar que las estadísticas en favor de los administrados, dan cuenta de que la incorporación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros no han equiparado los altos

⁶⁷ VALENZUELA, Jonatan (2017): *Hechos, pena y proceso* (Santiago, Rubicón Editores) p. 165.

⁶⁸ VALENZUELA (2017) p. 167.

⁶⁹ Corte Suprema, rol N° 27.181-2014.

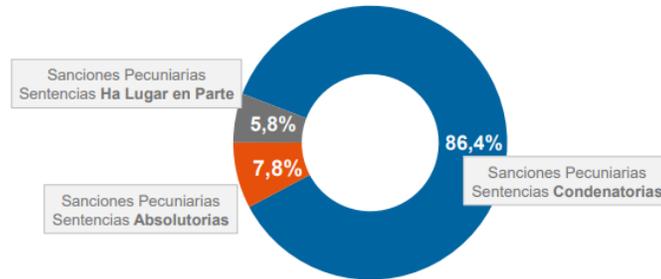
⁷⁰ VALENZUELA (2017) p. 169.

porcentajes de éxito de la pretensión fiscal, manteniéndose desde el año 2002 a la fecha sin variaciones relevantes.

Así, por ejemplo, para los años 2002 y 2003, la Cuenta Pública del Servicio de Impuestos Internos⁷¹ daba cuenta que sólo cerca de un 30% de los fallos resultaban favorables total o parcialmente para los contribuyentes. Esto se resume en la siguiente tabla:

FALLO TRIBUNAL TRIBUTARIO	2001 Cantidad	2002 Cantidad	2003 Cantidad	Variación 2001-2002	Variación 2002-2003
Ha Lugar	1.100	1.001	762	-9,0%	-23,9%
No ha Lugar	2.553	2.927	3.292	14,6%	12,5%
Ha lugar en parte	417	435	355	4,3%	-18,4%
Total	4.070	4.363	4.409	7,2%	1,1%

Entre el periodo 2001 a 2005, los Tribunales Tributarios fallaron sólo a favor del contribuyente un 28% de los casos.⁷² Si vamos más adelante en la estadística, transcurrido 10 años parecen no haber cambios sustanciales en favor de los contribuyentes si no, más bien, todo lo contrario. En Justicia Tributaria Penal, el Servicio de Impuestos Internos exhibió en la Cuenta Pública del año 2015 el siguiente gráfico⁷³:



Esto muestra que para el año 2015, luego de 6 años de entrada en vigencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, el Servicio de Impuestos Internos exhibía como orgullo de la gestión institucional un 86% de sentencias condenatorias en materia de infracciones. Este porcentaje se eleva al 92,2 % si se consideran aquellas en que se acogió total o parcialmente la pretensión del Fisco.

Esta estadística abrumadora contradice absolutamente la idea de Letelier en torno a la necesidad de disminuir los estándares de exigencia para la aplicación de la sanción, sino más bien permiten sugerir un cuestionamiento acerca de la forma en que nuestros Tribunales Tributarios y Aduaneros resguardan las garantías del debido proceso y la igualdad ante la ley.

Luego, si se incluyen los juicios tributarios de carácter civil, nada parece ser muy distinto. Las estadísticas sugieren que en un 70% de los casos, los Tribunales Tributarios y Aduaneros fallan a favor del Fisco, existiendo Tribunales donde estos porcentajes se elevan sustancialmente como en los

⁷¹ Servicio de Impuestos Internos (2004): *Cuenta pública año 2004*. Disponible en <http://www.sii.cl/cuenta_publica/cuenta_publica_sii_2002_2003.pdf> Consulta: 27 de marzo de 2019.

⁷² Servicio de Impuestos Internos (2005): *Cuenta Pública año 2005*. Disponible en <http://www.sii.cl/cuenta_publica/cuenta_publica_sii_2005.pdf> Consulta: 27 de marzo de 2019.

⁷³ Servicio de Impuestos Internos (2015): *Cuenta pública año 2015*. Disponible en <http://www.sii.cl/cuenta_publica/CP2015.pdf> Consulta: 27 de marzo de 2019.

casos del Tercer y Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana con un 81% y 91% de casos a favor del Servicio de Impuestos Internos respectivamente⁷⁴.

Los resultados en nuestra Excelentísima Corte Suprema, si bien son menos abrumadores que los de primera instancia, no resultan ser especialmente alentadores. De un total de 1.081 casos analizados sobre sentencias definitivas emitidas entre enero de 2012 y diciembre de 2016, sólo un 21,2% de los casos acogió totalmente la pretensión de los contribuyentes, mientras que un 62,9% acogió totalmente la posición del Servicio de Impuestos Internos, un 8,3% acogió parcialmente la pretensión del reclamante,⁷⁵ mientras que un 7,6% de los recursos fueron declarados inadmisibles⁷⁶.

Todo lo anterior no viene sino a confirmar el éxito general del Estado al litigar contra los particulares, donde se observa que en aquellas causas en donde interviene el Consejo de Defensa del Estado (CDE) en representación de los intereses fiscales, un 80% de las causas terminan de forma favorable para estos,⁷⁷ lo cual confirma que el péndulo no necesita desplazarse aún más hacia la dirección de disminuir garantías procesales como el estándar de exigencia probatoria para la aplicación de sanciones, porque sin ello, la estadística muestra una cuestionable carga de la balanza hacia los intereses del Estado.

Lo anterior podría explicarse por una serie de razones, varias de ellas, asociadas a dudosas interpretaciones acerca de reglas de suficiencia y carga probatoria, presunciones de legalidad y enunciación de prueba con escasa o nula valoración, entre otros asuntos que por la extensión de este trabajo no es posible abordar más allá de algunos breves párrafos dedicados en el capítulo siguiente. Sin perjuicio de esto, por todo lo ya expuesto, si es posible concluir que resulta indispensable fortalecer el estándar de exigencia probatoria para aplicar sanciones en materia tributaria, si lo que se pretende es cumplir con las garantías propias del debido proceso.

5. SANA CRÍTICA, LIBERTADA PROBATORIA Y ESTÁNDARES DE CONVICCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA. UN DIAGNÓSTICO

Sin perjuicio de la dificultad que plantea definir con exactitud un estándar de prueba aplicable en general a un grupo de conductas, sin delimitar con mayor exactitud cada uno de los bienes que se encuentran en juego, creo haber expuesto algunas razones que permiten descartar la prueba preponderante como un estándar aceptable en la aplicación de sanciones en materia tributaria, en especial, respecto a aquellas que se imponen mediante el procedimiento general de sanciones.

Tal como se señaló al principio, el objeto de este trabajo no es más que plantear algunas ideas que ilustran la complejidad en la determinación de dicho estándar probatorio, a fin de dar pie a la discusión entre los distintos actores que participan en el sistema, concluyendo que la decisión que se adopte no puede desconocer la naturaleza de dichas sanciones, ni las garantías procesales que asisten a los contribuyentes a los que se les pretenden imponer.

⁷⁴ Observatorio Judicial (2018): *Informe N° 11 Tribunales Tributarios y Aduaneros: ¿problemas de expectativas?* Disponible en <<http://www.observatoriojudicial.org/wp-content/uploads/2018/07/Informe-12-Tribunales-Tributarios-y-Aduaneros.pdf>> Consulta: 28 de marzo de 2019.

⁷⁵ En la mayoría de los casos sólo respecto a la eliminación de los intereses penales devengados por la delegación de las facultades jurisdiccionales en los antiguos juicios tributarios.

⁷⁶ PWC (2017): *Estudio sobre resultados de juicios tributarios a nivel de Corte Suprema*. Disponible en <<https://www.pwc.com/cl/es/publicaciones/assets/2017/Estudio-Resultados-de-juicios-tributarios-a-nivel-Corte-Suprema.pdf>> Consulta: 29 de marzo de 2019.

⁷⁷ Observatorio Judicial (2018): *Litigar contra el Fisco: ¿Por qué el CDE tiene tanto éxito en tribunales?* Disponible en <http://www.observatoriojudicial.org/litigar-contra-el-fisco-el-mercurio-legal/> Consulta: 29 de marzo de 2019.

Como capítulo final, quiero exponer algunas consideraciones que a mi parecer ilustran el estado actual de la cuestión respecto a la jurisprudencia en materia tributaria y que suponen preocupaciones, aun anteriores a la delimitación del estándar probatorio.

Estas consideraciones se refieren en primer término a algunas cuestiones sobre carga de la prueba, a fin de exponer porqué la idea de que la regla general de que la carga de la prueba recae sobre el contribuyente, y que prescinde del caso concreto a mi parecer es errada, para luego, plantear cuestiones sobre una preocupación mayor y que dice relación con el problema de la fundamentación de las sentencias.

Esta última cuestión a mi parecer es la de mayor relevancia, toda vez que aún cuando si se quisieran establecer reglas de estándares probatorios muy pro-contribuyente o muy pro-Fisco, éstas carecerían de toda relevancia si quedan reducidas únicamente a meras frases de estilo. Es decir, si no existe un avance sustantiva en la calidad y fundamentación de las sentencias en materia tributaria, deberíamos llegar a conformarnos con frases como “adquirida la convicción más allá de toda duda razonable” o este “sentenciador ha llegado a la convicción conforme al estándar de prueba preponderante” o “prueba clara y convincente”; limitándose únicamente a su enunciación, sin que medie una verdadera aplicación del instrumento que permite dar los hechos por probados conforme a la exigencia la norma.

5.1. LA CARGA DE LA PRUEBA

La aplicación irreflexiva del artículo 21 del Código Tributario por parte de nuestros Tribunales Tributarios y Aduaneros como norma general de carga de la prueba, sumado a cuestiones como la presunción de legalidad de los actos administrativos y la calidad de ciertos ministros de fe que le otorga la ley a algunos funcionarios del Servicio de Impuestos Internos, han impedido el desarrollo prolífico de esta cuestión. Esto, aun cuando exista consenso que en algunos casos pueda recaer sobre el Servicio, tratándose de infracciones⁷⁸ o en casos calificados como la aplicación de la prescripción extraordinaria⁷⁹, lo cual no proviene en general de un estado de avance propio de nuestra doctrina en materia de carga de la prueba en asuntos tributarios, sino más de la aplicación de la regla general contenida en el Código Civil de que la mala fe no puede presumirse.

En cuanto al artículo 21 del Código Tributario, sólo cabe indicar que esta es una norma que se encuentra contenida no dentro de las reglas propias de los Procedimientos Tributarios, sino de las reglas generales en materia de fiscalización administrativa. Si bien, hacer caer la carga de la prueba sobre el contribuyente en esta instancia tiene sentido, por cuanto el sistema nacional descansa sobre el principio de autodeterminación de los tributos, ésta malamente ha sido extendida y adoptada por gran parte de nuestra jurisprudencia en procedimientos tramitados ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Sobre lo anterior, no debe perderse de vista que si bien el contribuyente prueba en función del principio de autodeclaración de los impuestos, el Servicio de Impuestos Internos no puede prescindir de los antecedentes acompañados por el contribuyente salvo que la contabilidad resulte ser no

⁷⁸ A modo de ejemplo, el Tribunal Tributario y Aduanero de Coquimbo en causa RIT ES-06-00005-2013 y Tribunal Tributario y Aduanero de la Araucanía RIT GS-08-00042-2012. En general, este mismo razonamiento es compartido por otros Tribunales Tributarios y Aduaneros como Antofagasta, Bío Bío, Los Ríos y la Región Metropolitana.

⁷⁹ Esto, no obstante, no es producto más que la aplicación de la propia Circular N° 73 del 2001 emitida por el Servicio de Impuestos Internos.

fidedigna, cuestión que debe ser acreditada por el ente fiscalizador⁸⁰. De esta forma, la emisión de una liquidación de impuestos como resultado de la falta de suficiencia probatoria por parte del contribuyente en sede administrativa, debe encontrar necesariamente un correlativo en que el acto administrativo debe encontrarse debidamente fundamentado al determinar un impuesto distinto al declarado por el contribuyente.

Este control de fundamentación y suficiencia del acto administrativo ha sido entregado a los Tribunales Tributarios y Aduaneros, sin embargo, en la práctica la evaluación de la fundamentación se limita únicamente a la inteligibilidad del acto, mas no a su real suficiencia, lo que implica una aplicación limitada de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 11 de la Ley N° 19.880 que regula las Bases de los Procedimientos Administrativos.

Al respecto, resulta discutible señalar si la norma asociada al principio de autodeterminación de los tributos del artículo 21 del Código Tributario, contenida entre los preceptos relativos a la fiscalización del Servicio de Impuestos Internos, puede utilizarse como una norma especial⁸¹ por sobre las reglas de carácter general aplicables en materia de juicios y valoración de prueba o, si más bien la etapa jurisdiccional y el examen que ha de realizar el Juez Tributario y Aduanero se rige por principios generales aplicables a la carga de la prueba, al no haber normas especiales en el procedimiento tributario.

Nos parece que la respuesta correcta en cualquier procedimiento tramitado ante un órgano independiente como los Tribunales Tributarios y Aduaneros y los Tribunales Superiores que conocen de estas causas debiera seguir la regla general de carga de la prueba contenida en el artículo 1698 del Código Civil y no considerar la alegación común del Servicio de Impuestos Internos, quien, mediante la invocación del artículo 21 del Código Tributario, pretende constantemente evitar la responsabilidad de acreditar los hechos que alega.

Una cuestión adicional, relacionada con la carga de la prueba que resulta cuestionable, dice relación con la aplicación de la presunción de legalidad de los actos administrativos en materia tributaria como una regla de carga de prueba y el carácter de ministro de fe de algunos funcionarios como una prueba de mayor valor probatorio. Si bien, dicha presunción pretende mantener el *status quo* respecto al acto administrativo, en sede administrativa, una norma de presunción de legalidad, aplicada como regla de carga de prueba para invertirla y obligar al contribuyente a desvirtuar hechos que no necesariamente han ocurrido y que se ven investidos por la presunción de legalidad del acto o bien por el carácter de ministro de fe de quien lo emite, en sede jurisdiccional, parece pugnar con un sistema de libre valoración de la prueba.

En general, se ha estimado que la prueba de presunción, es incompatible con un sistema de libre valoración de la prueba, produciéndose una derogación tácita de la regulación de la presunción con la entrada en vigencia de los sistemas de valoración de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica⁸², por tratarse en general de un medio probatorio propio de un sistema de prueba legal tasada.⁸³ Aun así, si se estimare que la presunción que recae sobre la legalidad del acto, más que un medio probatorio es una regla de inversión de la carga de la prueba,⁸⁴ esto chocaría con la supuesta regla

⁸⁰ CHARAD DAHUD, Emilio; ROJAS LARRAÑAGA, Luis y VALDÉS BRIONES, Mario (1976): *El Código Tributario* (Santiago, Imprenta Lautaro.) pp. 159 y 160.

⁸¹ En virtud de lo dispuesto en el artículo 13 del Código Civil en relación al artículo 148 y N°2 del Código Tributario.

⁸² MATURANA BAEZA, Javier (2014): *Sana crítica, un sistema de valoración racional de la prueba* (Santiago, Thomson Reuters). p. 455.

⁸³ Corte de Apelaciones de Temuco, rol N° 662-2002, considerando cuarto.

⁸⁴ PAILLÁS, Enrique (1982): *La prueba en el proceso penal* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) p. 119.

general de carga de la prueba contenida en el artículo 21 del Código Tributario, haciéndola innecesaria.

En la misma línea argumentativa para descartar la presunción de legalidad como un medio probatorio, Jorge Bermúdez ha indicado que la presunción de legalidad “viene a resolver la disputa doctrinaria que en un momento existió respecto de la posibilidad de resistir el cumplimiento de actos que se estiman ilegales”⁸⁵ permitiendo con ello su ejecución mientras no se declare su invalidación, sin embargo, esto nada tiene que ver con que dicha presunción de legalidad pueda usarse como un medio de prueba.

Cabe cuestionarse entonces, cuál es la verdadera naturaleza de las presunciones en este sistema de valoración de la prueba, en especial, la presunción de legalidad del acto administrativo⁸⁶, en tanto si en realidad mantienen o no vigencia dentro de la sana crítica únicamente como parte del razonamiento lógico del Juez o si también, podrían formar parte de un conjunto de normas legales reguladoras de su valor⁸⁷.

5.2 FUNDAMENTACIÓN DE LAS SENTENCIAS

En la introducción de este trabajo, he mencionado algunas preocupaciones respecto a la fundamentación de las sentencias en materia tributaria, especialmente en lo que dice relación con la valoración de la prueba y la reiteración constante de frases de estilo que no constituye en sí misma una forma de valoración y que se limita en muchos casos a la mera enunciación de los medios de prueba aportados por las partes, pretendiendo ocultarse en expresiones como: “en base a la gravedad, precisión y concordancia de la prueba aportada” “evaluada la prueba conforme a las reglas de la sana crítica” “en concordancia con los principios de la lógica” sin que exista una valoración real, erosiona todo el sistema de valoración de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica.

Ello, por cuanto sistema de valoración racional de la prueba sólo tiene sentido y puede existir en la medida en que la sentencia, en su calidad de documento que consigna la valoración de los distintos elementos probatorios, explicita cuál ha sido el razonamiento lógico mediante el cual se ha llegado a un resultado determinado⁸⁸. Lo contrario impediría determinar si efectivamente se ha realizado un proceso racional para la valoración, pudiendo derivar la sentencia en más bien un sistema de íntima convicción del juez, cuyo razonamiento perfectamente podría prescindir de la prueba para fundamentarse en razones de otra índole⁸⁹.

Esto último no se condice con un sistema de valoración racional que requiere precisamente de la actividad del juez frente a la prueba, permitiendo a su vez un control respecto a dicha valoración.⁹⁰

⁸⁵ BERMÚDEZ, Jorge (2014): *Derecho administrativo general* (Santiago 3ª ed., Legal Publishing – Thomson Reuters) p. 155.

⁸⁶ Hunter estima que se trataría más bien de una ficción más que una presunción, precisamente porque lo contenido en el acto podría no ser real. Al respecto, ver: HUNTER, Iván (2016): “¿Es la presunción de legalidad en el contencioso administrativo una regla de carga de la prueba?”, en Arancibia Mattar, Jaime y Romero Seguel, Alejandro (cord.) *La prueba en la litigación pública* (Santiago, Librotecnia) pp. 211-231.

⁸⁷ MATURANA (2014) p. 456. El autor, reseñando un fallo indica que únicamente podrían formar parte del razonamiento lógico del Juez.

⁸⁸ En el mismo sentido: FERRER, Jordi (2018): “Apuntes sobre el concepto de motivación de sentencias judiciales”, en FERRER, Jordi *Prueba y racionalidad en las decisiones judiciales* (Valparaíso, Prolibros) p. 297 y ss.

⁸⁹ Que prescindiría más bien de un razonamiento cognoscitivo frente a la prueba. GASCON, Marina (2004): *Los hechos en el Derecho: Bases argumentales de la prueba* (Madrid, Marcial Pons) p. 98.

⁹⁰ TARUFFO, Michele (2002): *La prueba de los hechos* (Madrid, trad. Ferrer Beltrán, Jordi, Editorial Trotta) p. 403.

Esta falta de externalización constituiría en sí misma una causal de nulidad de la sentencia⁹¹ que bien podría ser controlada por la vía de los recursos.

Lamentablemente, nuestra jurisprudencia tributaria en todos sus niveles, no sólo en materia infraccional, sino también respecto al procedimiento general de reclamo se encuentra al debe en este punto. Ello, porque no existiendo formalmente el recurso de casación en la forma por omisión de los requisitos del artículo 170 del CPC,⁹² y siendo el recurso de casación del fondo, el recurso idóneo para controlar la motivación de las sentencias en relación a la infracción de normas reguladoras de la prueba o estándares probatorios, a la fecha nuestra Corte Suprema, no ha acogido en ninguna sentencia la infracción al artículo 132 inciso 15° que refiere a las normas de la sana crítica por estimar que la sentencia no se encuentra correctamente fundamentada, aun cuando existan una serie de pronunciamientos que se limitan a la enumeración de la prueba sin realizar su valoración⁹³.

Creemos que esta cuestión no puede ser desatendida por su estrecha relación con la determinación del estándar de prueba aplicable en materia de infracciones tributarias. Una regla de estándar más exigente, resulta estéril para proteger los derechos de los administrados si, al igual que en algunos fallos en relación a la valoración de la prueba, la justificación del estándar de convicción queda reducido a la mera enunciación de una frase que contiene la expresión literal de dicho estándar, lo cual, además se ve agravado si nuestros Tribunales Superiores no controlan por la vía del conocimiento de los recursos interpuestos contra dichas sentencias, la correcta aplicación de los conceptos que engloban una correcta valoración de la prueba.

6. EPÍLOGO

El propósito de los párrafos precedentes dice relación con plantear algunas cuestiones que son relevantes para la adopción de un determinado estándar probatorio en materia de infracciones tributarias, especialmente respecto a aquellas que se ventilan en el Procedimiento General de Sanciones. Esto, tiene por propósito poner sobre la mesa una serie de tópicos que deben considerarse antes de plantear un estándar probatorio como una regla general para un mismo tipo de procedimiento.

En materia tributaria, se debe tener en consideración a la peculiar naturaleza en la aplicación de las sanciones, especialmente respecto a aquellas sanciones que permiten la disponibilidad de la acción penal a discreción del Director del Servicio de Impuestos Internos y que, proviniendo de una misma conducta, permiten sancionar al contribuyente -al menos en abstracto- con pena corporal o pecuniaria.

Por su parte, en cuanto a las sanciones administrativas, si bien existen teorías cualitativas que cuestionan la naturaleza de las mismas para determinar sus diferencias con el derecho penal, pareciera que existe un acuerdo más o menos mayoritario en que si bien, derecho penal y derecho administrativo

⁹¹ Al respecto se ha señalado: “La exigencia de fundamentación sólo puede tener un contenido concreto en la medida que exista un medio de control de la misma, puesto que, de otra manera, el mandato que hace la ley al juez de ceñirse a ciertas restricciones en la valoración de la prueba y de fundar la sentencia, carecería completamente de sentido si no existiera luego la posibilidad de un control de la sentencia mediante el régimen de recursos.” (Énfasis agregado). ASCENCIO, Félix (2005): *Revisión de los hechos y recursos de nulidad* (Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile) p.8.

⁹² se debe tener presente que el procedimiento tributario, al regirse por una ley especial y de conformidad a lo dispuesto en el artículo 766 en relación al artículo 768, ambos del Código de Procedimiento Civil no resultan posible fundar un recurso de casación en la forma por falta u omisión de un requisito señalado en el artículo 170 del mismo Código. Esto no obstante exista alguna jurisprudencia del Tribunal Constitucional más o menos reciente que por la vía de inaplicabilidad permita su interposición.

⁹³ Esta cuestión ha sido analizada en detalle junto a Manuel Rodríguez V. Al respecto ver: RODRÍGUEZ V., Manuel; CASAS F., Patricio. (2018) “Jurisprudencia reciente de la Corte Suprema de Chile sobre infracción a normas reguladoras de la prueba en el ámbito tributario”, *Revista de Derecho*, Vol. 31, N° 2, pp. 263-294.

sancionador provienen de un mismo ius puniendi estatal, su diferencia en cuanto a la intensidad del castigo es más bien *cuantitativa*, lo cual genera, entre otras consideraciones la aplicación algo más atenuada de algunas garantías.

Si lo anterior es aceptado, con independencia de cuál sea la posición doctrinaria con la que se simpatice, al menos en materia tributaria las infracciones implicarían la lesión de un mismo bien jurídico protegido que en la mayoría de los casos, correspondería a la Hacienda Pública. Esto, desde luego permite concluir que no existiría la posibilidad de sostener que las sanciones aplicadas en el Procedimiento Especial para la aplicación de Ciertas Multas y el Procedimiento General de Sanciones, se diferencian en la lesión del bien jurídico que éstas buscan proteger.

Distinto es sostener, que desde la perspectiva del castigo social y moral de la sanción que recae sobre el sancionado, la imposición de una sentencia que determine la producción por ejemplo de evasión tributaria, aun cuando ésta sea aplicada por un Tribunal Tributario y Aduanero reviste la misma intensidad que la mera infracción de reglas civiles.

Esta distinción resulta intuitivamente al menos, suficiente para concluir que no es posible aplicar un estándar de suficiencia probatoria equivalente al de los temas civiles como es el de prueba preponderante, aun cuando, desde el punto de vista de la eficiencia *empírica* su adopción implique una mayor disminución de falsos positivos y negativos.

Así, la perspectiva de la *disminución del costo social* por la vía de rebajar un estándar de exigencia para la aplicación de las sanciones y, su utilización consecuente como *prima ratio* para desincentivar determinadas conductas, desconoce algunos elementos sobre el reproche que conlleva la sanción.

De esta forma, ante la pregunta que plantea el profesor Letelier sobre si *¿es entonces, justificable defraudar o sacrificar las reglas de conducta impuesta por las reglas jurídicas en asuntos de derecho administrativo por una especial aversión a la sanción? ¿es justificable una preferencia por el status quo de la no sanción (libertad o inocencia) en materia administrativa como la que rige en materia penal?* La respuesta es, al menos en materia tributaria que sí.

Esto no implica proponer que cualquier sanción deba acreditarse bajo el estándar de más allá de toda duda razonable, ya que esto no se justifica por elementos que se encuentra en juego, pero sí es posible adoptar un estándar más elevado como el de prueba clara y convincente.

En contraposición con la simplificación de la naturaleza de la sanción, que queda de manifiesto cuando se extrema el argumento para separar el derecho penal del administrativo señalando que, si bien en el primero “se justifica el *status quo del hombre libre* ante la duda de si es o no culpable, el derecho administrativo soportaría el *status quo de empresa libre de regulación*”, se debe señalar que resulta evidente que la argumentación en favor de un mayor estándar de exigencia no supone eliminar la regulación que recae sobre las empresas y los contribuyentes, sino que busca únicamente que se estime un estándar en función del reproche que se realiza sobre el sancionado y la sanción moral y social que ésta conlleva, lo cual justificaría, desplazar el péndulo de la eficiencia epistémica hacia la dirección de disminuir las condenas sobre inocentes.

Una cuestión adicional es que si bien uno de los argumentos, tanto para la atenuación del estándar de exigencia probatoria como para la utilización de la sanción administrativa como *prima ratio*, apunta a que la infracción administrativa supone la mera infracción de un deber administrativo que prescinde de los elementos volitivos de la actuación del sujeto; esto no sería aplicable tan claramente a asuntos tributarios, ya que la mayor parte de las sanciones administrativas requieren el actuar *doloso* o al menos *negligente* del sujeto para cumplir con el tipo descrito en la norma.

Es necesario entonces, evitar simplificar la idea de que el desprecio de la sociedad por una determinada conducta se agota en la prisión como sanción. Ello, porque el desprecio que asume la sociedad respecto a la aplicación de una condena falsa sobre un inocente, no depende sólo de este

fenómeno, sino que en gran medida de la capacidad de expresar reproche del programa de criminalización que acarrea el proceso.

Estas consideraciones, deben además ser aterrizadas con el estado actual del derecho probatorio en materia tributaria y la aplicación de las reglas de la sana crítica. Al igual que en el resto de las reformas procesales en que se ha optado por esta forma de valoración, sus primeros años no han estado exentos de complicaciones en su aplicación, especialmente respecto a la fundamentación de los hechos probados contenidos en las sentencias.

Esto debido a que en algunas sentencias, es posible encontrar una mera enunciación de la prueba aportada al proceso, a través de la introducción previa basada en la mera utilización de frases de estilo que, si bien pretenden eludir el control de la casación mediante la utilización de expresiones que parecen conocer el alcance del sistema de sana crítica como “*conforme a las reglas de la sana crítica*”, no constituyen una valoración real de los medios de prueba allegados al proceso por las partes. Esta cuestión, lamentablemente no ha sido corregida por nuestros Tribunales Superiores mediante el conocimiento de los recursos interpuestos por los contribuyentes en los recursos de apelación o casación, lo que limita la garantía del derecho a la prueba.

Es por esto que la adopción de un estándar probatorio en materia infraccional debe ir acompañado de una mayor y mejor fundamentación de los hechos que se dan por probados en las sentencias definitivas. De lo contrario, existe el riesgo que, al igual que la valoración de la prueba contenida en algunas sentencias, el estándar probatorio quede reducido a la mera enunciación de una frase prestablecida, aun cuando dicho estándar aumentara su exigencia en favor del denunciado.

En cualquier caso, ante la extensa regulación legal administrativa y tal como indica el profesor Ferrer, la evolución de los distintos tipos penales y las sanciones administrativas muestran que tal vez sea necesario repensar la idea de generalizar un estándar en función del delito de que trate en sede penal y de la consecuencia jurídica prevista por la infracción a una norma de carácter civil o administrativa, ya que perfectamente respecto a estas últimas es posible imponer una sanción de tal intensidad social y patrimonial que justifique la adopción de un estándar más exigente para dar los hechos por probados. Tal creemos, es el caso de gran parte de las sanciones impuestas en el Código Tributario.

7. BIBLIOGRAFÍA

ACCATINO, Daniela (2006): “La fundamentación de la declaración de hechos probados en el nuevo proceso penal. Un diagnóstico”, *Revista de Derecho* Vol. XIX, N° 2, pp. 9-26.

ACCATINO, Daniela (2011): “Certezas, dudas y propuestas en torno al estándar de la prueba penal”, *Revista de Derecho* Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Vol. XXXVII, pp. 483 - 511.

ANDERSEN, T; SCHUM, D; TWINING, W (2015): *Análisis de la prueba* (Madrid, trad. coordinada por Carbonell, Flavia y Agüero, Claudio, Marcial Pons).

ASCENCIO, Félix (2005): *Revisión de los hechos y recursos de nulidad*. (Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile. Santiago).

BERMÚDEZ Jorge (2014): *Derecho administrativo general* (Santiago, Thomson Reuters).

CARBONELL B., Flavia “Sana crítica y razonamiento judicial”, en Benfeld, Johann y Larroucau, Jorge (ed.) *La sana crítica bajo sospecha* (Valparaíso, PUCV) p. 36-48.

CHARAD DAHUD, Emilio; ROJAS LARRAÑAGA, Luis y VALDÉS BRIONES, Mario (1976): *El Código Tributario* (Santiago, Imprenta Lautaro).

COLOMA, Rodrigo (2003): *La prueba en el nuevo proceso penal oral* (Santiago, Lexis Nexis).

CORDERO, Eduardo (2014): *Derecho administrativo sancionador* (Santiago, Legal Publishing).

CORDERO VEGA, Luis (2015): *Lecciones de derecho administrativo* (Santiago, Thomson Reuters).

CORDERO VEGA, Luis (2016): “El decaimiento del procedimiento administrativo. Comentarios a las sentencias de la Corte Suprema del Año 2010” Anuario de Derecho Público UDP.

FERRER, Jordi (2007): *La valoración racional de la prueba* (Madrid, Marcial Pons).

FERRER, Jordi (2018): “Apuntes sobre el concepto de motivación de sentencias judiciales”, en FERRER, Jordi *Prueba y racionalidad en las decisiones judiciales* (Valparaíso, Prolibros).

GASCON, Marina (2004): *Los hechos en el Derecho: Bases argumentales de la prueba* (Madrid, Marcial Pons).

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo (1976): “El problema jurídico de las sanciones administrativas”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, Vol. 10.

GAMBARDELLA, Maite (2016): *Una reconstrucción del bien jurídico patrimonio público en los delitos tributarios* (Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile).

GONZÁLEZ, Joel (2006): “La fundamentación de las sentencias y la sana crítica” *Revista Chilena de Derecho*. Vol. 33 N° 1.

HUNTER, Iván. (2016): “¿Es la presunción de legalidad en el contencioso administrativo una regla de carga de la prueba?”, en Arancibia Mattar, Jaime y Romero Seguel, Alejandro (cord.) *La prueba en la litigación pública* (Santiago, Librotecnia) pp. 211-231.

LETELIER, Raúl (2017): “Garantías penales y sanciones administrativas”, *Revista Política Criminal*, Vol. 12 N° 24.

LETELIER, Raúl (2018): “El precio del statu quo. Sobre el estándar probatorio en las sanciones administrativas”, *Revista de Derecho*, Vol. 31 N° 1.

MAÑALICH, Juan Pablo (2018): “El principio *ne bis in idem* entre el derecho penal y el derecho administrativo sancionatorio”, en MAÑALICH, Juan Pablo, *Estudios sobre la fundamentación y determinación de la pena* (Santiago, Thomson Reuters) p. 105 y ss.

MATURANA BAEZA, Javier (2014): *Sana Crítica, un sistema de valoración racional de la prueba* (Santiago, Thomson Reuters).

MASSONE, Pedro (2009) *Tribunales y procedimientos tributarios* (Santiago, Legal Publishing).

MASSONE, Pedro (2010): *Infracciones tributarias* (Santiago, 2ª ed., Thomson Reuters).

NAVARRO, Enrique (2014): “La potestad sancionadora constitucional y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en Arancibia, Jaime y Alarcón, Pablo (ed.) *Sanciones administrativas*, (Santiago, Thomson Reuters)

OSORIO, Cristóbal (2017): *Manual de derecho administrativo sancionador* (Santiago Thomson Reuters).

PAILLÁS, Enrique. (1982): *La prueba en el proceso penal* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

PAREJO, Luis (2014): “Algunas reflexiones sobre la necesidad de depuración del status de la sanción administrativa”, *Revista General de Derecho Administrativo*, Vol. 36.

RADOVIC, Ángela (2010): *Sistema sancionatorio tributario: infracciones y delitos* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

RODRÍGUEZ V., Manuel; CASAS F., Patricio. (2018): “Jurisprudencia reciente de la Corte Suprema de Chile sobre infracción a normas reguladoras de la prueba en el ámbito tributario”, *Revista de Derecho*, Vol. 31, N° 2, p. 263-294.

RÜTHERS, Bernd (2018): *Teoría del derecho* (Bogotá, Temis).

STEIN, Alex (2005): *Foundations of evidence law* (Oxford, University Press).

TARUFFO, Michele. (2008): *La prueba* (Madrid, Marcial Pons,).

TARUFFO, Michele (2002): *La prueba de los hechos* (Madrid, trad. Ferrer Beltrán, Jordi, Editorial Trotta).

TARUFFO Michele (2010): *Simplemente la verdad, El juez y la construcción de los hechos* (Madrid, trad. Accatino, Daniela, Marcial Pons).

VALENZUELA, Jonatan (2017): *Hechos, pena y proceso* (Santiago, Rubicón Editores).

VAN WEEZEL, Alex (2007): *Delitos tributarios* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

VERGARA, Gonzalo (2014): “El reclamo tributario: Características esenciales de un recurso contencioso-administrativo de plena jurisdicción”, *Revista de Estudios Tributarios* Universidad de Chile, N°10 pp. 178-208).

VON HASSELT, Roberto (2015): “El estándar de prueba en materia infraccional”, *Revista de Estudios Tributarios* Universidad de Chile, N° 13.