



Facultad de Derecho

LA PRUEBA EN MATERIA TRIBUTARIA:
DIFERENCIAS CON LA PRUEBA SUSTANTIVA CIVIL.

Tesina para optar al egreso de la carrera de Licenciatura en Derecho.

Autor: Sebastián Ignacio Andrés Bustamante Rivera

Profesor Guía: Alfonso Valdés Hueche

Concepción, 2015

ÍNDICE

	Pág.
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I. CUESTIONES FUNDAMENTALES SOBRE LA PRUEBA EN EL DERECHO EN GENERAL	
1. Planteamiento del problema de investigación	3
2. La prueba: Algunos conceptos fundamentales	4
3. La prueba: La teoría general de la prueba y la necesaria aplicación de sus razonamientos al Derecho Tributario	7
4. La prueba en el Derecho Tributario	9
CAPITULO II. REFLEXIONES PROBATORIAS EN TORNO AL CONFLICTIVO ASUNTO DEL ONUSPROBANDI O CARGA DE LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO	
1. La carga de la prueba.	11
2. Aproximación al concepto	12
3. Una previa y necesaria apreciación: Procedimiento administrativo y proceso tributario	13
4. Sus manifestaciones: Aspecto formal y material	15
a) <i>Aspecto formal de la carga de la prueba (o aspecto subjetivo)</i>	15
b) <i>Aspecto material de la carga de la prueba (o aspecto objetivo)</i>	15

	Pág.
5. La carga de la prueba en materia tributaria: Tratamiento doctrinal y jurisprudencial	16
5.1 El artículo 21 del Código Tributario como regla especial del OnusProbandi	17
a) <i>Naturaleza del procedimiento de accertamiento</i>	21
b) <i>El Servicio de Impuestos Internos no es parte</i>	21
c) <i>Literalidad del artículo 21 del Código Tributario</i>	21
5.2 Regla del artículo 21 del Código Tributario como reiteración de la regla general de Derecho Común	22
5.3 El artículo 21 del Código Tributario como complemento de la regla general del Derecho Común	23
CAPITULO III. NUEVAS ORIENTACIONES Y PERSPECTIVAS SOBRE LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO	27
CAPITULO IV. LAS PRESUNCIONES Y FICCIONES EN EL CAMPO DEL DERECHO TRIBUTARIO	29
5.1 Dos temas vinculados a la prueba en el derecho tributario: La presunción de legitimidad de los actos administrativos y las presunciones legales	30
a) Presunción de legitimidad de los actos administrativos	31
b) Presunciones legales y carga de la prueba	32
1. Presunciones legales relativas (<i>Iuris Tatum</i>)	32
2. Presunciones legales absolutas (<i>Iuris et de Iure</i>)	34

CAPITULO V. LA TEORÍA DE LAS CARGAS PROBATORIAS DINÁMICAS

5.1	Análisis general de la Teoría de las Cargas Dinámicas	38
5.2	Aproximación al concepto de la Teoría de las Cargas Dinámicas	40
5.3	Reglas de la distribución de la carga de la prueba	41
a)	La carga de probar recae en el actor (onusprobandiincumbitactori)	41
b)	La carga de probar recae en quien afirma un hecho (incumbitprobatioquidicit, non quinegat)	41
c)	La carga de probar recae en quien alega un hecho fuera de la norma	41
d)	Regla de distribución según la naturaleza de los hechos que deben probarse	41
e)	Regla de distribución según el efecto jurídico perseguido por las partes	40
f)	Regla de distribución según la norma jurídica que resulte favorable para la parte	42
g)	Regla de distribución según la norma jurídica aplicable que consagra el efecto jurídico perseguido	42
5.4	Criterios sobre los cuales descansa la doctrina de las cargas probatorias dinámicas	42
5.5	Las cargas dinámicas en el derecho tributario	46

CAPITULO VI. LA PRUEBA EN EL ORDEN PROCESAL PENAL E INFRACCIONAL

TRIBUTARIO	49
-------------------	-----------

CONCLUSIONES	51
---------------------	-----------

BIBLIOGRAFÍA	55
---------------------	-----------

INTRODUCCIÓN

Es de necesidad primordial comunicar al lector, que históricamente, se han hecho innumerables esfuerzos por precisar, interpretar y colegir formas de demostración, en cuanto a la “prueba”, en materia tributaria.

En la Tesina siguiente, y como parte de la malla curricular de Licenciatura en Derecho, se pretende aportar información relevante, que guíe, esclarezca y contribuya a la comprensión del tema en estudio.

Sobre el tema en estudio de esta investigación, la prueba, es adecuado señalar dos aseveraciones que parecieren no merecer vacilación alguna: la una, la prueba es de las instituciones más importantes que existen dentro de la gran gama de especialidades jurídicas. La otra, la prueba es una de las fuentes que merecen mayor abundamiento doctrinal y jurisprudencial que podemos encontrar en la Ciencia Jurídica.

Será objetivo primordial reflexionar sobre la prueba en el Derecho Tributario bajo el soporte basal de la Teoría General del Derecho. Todo ello en la finalidad de obtener un adecuado entendimiento del fenómeno probatorio en esta rama del derecho, el que permita realizar una razonada determinación del presupuesto de hecho tributario. Es nuestra mayor aspiración que tales reflexiones signifiquen un acercamiento a una nueva forma de comprender la institución de la prueba en el Derecho Tributario. La prueba de las obligaciones tributarias, especialmente en nuestro derecho chileno, es una materia con bastantes situaciones de conflicto y vacíos, que redundan, la mayoría de las veces, en posiciones encontradas entre el contribuyente y la Administración Tributaria. La determinación de la obligación tributaria realizada al margen del lenguaje de la prueba resulta inaceptable desde cualquier óptica, y sobre todo a la luz del carácter hacendístico del Derecho Tributario. Por lo mismo, la solución al problema constatado pasa primordialmente por determinar, comprender y aplicar correctamente los aspectos nucleares de la prueba jurídica al ámbito tributario.

Tal investigación se ha pensado en función del estudiante de Derecho, que requiera profundizar e incrementar su bagaje de conceptos, deducir y extrapolar información, y en general a todo aquél que se interese en ahondar en el conocimiento del área de materia tributaria.

Se hace notar que, para la lectura y análisis de la misma, es preciso tener una mirada holística, en cuanto a la información que se entrega, vale decir, observar en su totalidad los conceptos vertidos, que luego, cada lector aprehende, usa y aplica, según sus preferencias y necesidades.

El mayor escollo, en la elaboración del trabajo, está en la premura y escasez de tiempo, que ha sido de tiempo parcial, por las múltiples exigencias curriculares, a las que el estudiante ha debido dar solución.

Es de la más alta preocupación e interés, del estudiante- investigador, que el esfuerzo y aporte sea propicio y útil, para otras generaciones de estudiantes de Derecho.

Es claro, que las reflexiones realizadas, nos permitirán ir concluyendo, desde el mismo desarrollo de cada tema, ciertas ideas centrales, así como también destacar los principales avances y desafíos que ha experimentado y enfrentará, respectivamente, nuestro ordenamiento jurídico tributario.

CAPÍTULO I. CUESTIONES FUNDAMENTALES SOBRE LA PRUEBA EN EL DERECHO EN GENERAL

1.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.

En la actualidad persiste gran incertidumbre en torno a los aspectos centrales de la prueba jurídica. Esta deficiencia no se escapa al Derecho Tributario. La falta de estudios conceptuales-sustantivos acabados sobre la institución en esta rama del derecho se configura como una de sus principales causas. Sin embargo, no es la única: Respecto a la carga de la prueba en materia de obligaciones tributarias, la jurisprudencia administrativa y jurisprudencial se inclina preponderantemente a sostener que la regla del *onusprobandise* encuentra contenida en el artículo 21 del Código Tributario, y que de cuya lectura se desprende que la carga de probar recae siempre en el contribuyente. Al respecto la doctrina no es uniforme a la hora de establecer la regla aplicable en esta materia, discutiéndose sobre la verdadera posición del artículo 21 del Código Tributario y su relación con el artículo 1698 del Código Civil¹.

Relacionado con lo anterior, se hace manifiesta la existencia de casos en que para una de las partes puede resultar particularmente difícil hacerse de la prueba necesaria para sustentar su pretensión, es más, pueden presentarse supuestos en que para una de las partes sea imposible aportar la prueba requerida.²

Los contribuyentes no están exentos de encontrarse frente a supuestos de dificultad o imposibilidad probatoria, es por ello que se hace necesario estudiar a fondo las consecuencias de la interpretación seguida mayoritariamente por la jurisprudencia sobre el artículo 21 del Código Tributario, pues de seguir dicha tesis, los contribuyentes expuestos a supuestos de dificultad o

¹RIOSECO ENRÍQUEZ, Emilio, La prueba ante la jurisprudencia. Derecho Civil y Procesal Civil. Parte general y reglas comunes, edit. Jurídica de Chile, 2ª edic. actualizada, Santiago, 1982, p. 32.

²WahnPleitez, Werner: "LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO: REFLEXIONES DESDE LA PERSPECTIVA DE SUS PRINCIPIOS ESTRUCTURALES".. Tesis para optar al Grado de Magister en Derecho. Universidad de Concepción, Concepción, 2014, p. 15

imposibilidad probatoria pueden ver su derecho de defensa vulnerado, quedando sujetos a sufrir indefensión de no concurrir algún criterio correctivo que pueda aplicar el juez en estas situaciones.

Así, la construcción del hecho jurídico tributario resulta una tarea sumamente compleja de afrontar, muchas veces desprovista de todo límite, e incluso realizada en ausencia de parámetro. En este sentido y desde la perspectiva del procedimiento tributario y de la actividad probatoria, la ley se preocupa preferentemente de garantizar la tutela del interés público a la recaudación, limitando, de otro lado y de modo inexplicable, la tutela del contribuyente y la misma reconstrucción probatoria del hecho controvertido³. Existe, por ende, un excesivo entusiasmo por la recaudación impositiva, que termina muchas veces por justificar lo injustificable, al traducirse en potestades abusivas, limitadoras de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Esta situación no debe seguir ocurriendo, el esfuerzo en este objetivo debe ser conjunto: doctrina, jurisprudencia y legislador unidos para ello. Desde ya podemos ir concluyendo que el lenguaje primordial que permite hablar de solución al problema constatado pasa principalmente por determinar, comprender y aplicar correctamente los aspectos medulares de la prueba jurídica al ámbito tributario.⁴

2.- LA PRUEBA: ALGUNOS CONCEPTOS FUNDAMENTALES.

Fuera del ámbito jurídico, el término “prueba” tiene varias acepciones. Resulta fácil advertirlo, basta con recurrir al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, donde podrá apreciarse que se consagra más de un significado no jurídico para el vocablo “prueba”⁵.

³ En este sentido, FANTOZZI, Augusto, *Diritto Tributario*, UTET, Torino, 1991, p. 498. Citado en MASSONE PARODI, Pedro, *Tribunales y Procedimientos tributarios*, edit. LegalPublishing, Santiago, 2009, p. 8.

⁴WahnPleitez, Werner ob. cit., p. 40

⁵ Prueba: 1. f. Acción y efecto de probar. 2. f. Razón, argumento, instrumento u otro medio con que se pretende mostrar y hacer patente la verdad o falsedad de algo. 3. f. Indicio, señal o muestra que se da de algo. 4. f. Ensayo o experimento que se hace de algo, para saber cómo resultará en su forma definitiva. 5. f. Análisis médico. 6. f. Muestra, cantidad pequeña de un alimento destinada a examinar su calidad. 7. f. Examen que se hace para demostrar o comprobar los conocimientos o aptitudes de alguien. 8. f. En algunos deportes, competición. 9. f. Muestra del grabado y de la fotografía. 10. f. Reproducción en papel de una imagen fotográfica. v. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española*

Ahora bien, dentro del ámbito jurídico ocurre lo mismo. También se emplea el término “prueba” con varios significados, pudiendo resumir en tres acepciones⁶.

La palabra prueba tiene tres acepciones en el campo del Derecho:

- a) Alude a la demostración de la verdad de un hecho, de su existencia o inexistencia. Es el establecimiento, por los medios legales, de la exactitud de un hecho que sirve de fundamento a un derecho que se reclama.
- b) Se refiere a los medios de prueba, o sea, los medios de convicción, considerados en si mismos.
- c) Se habla de la prueba para referirse al hecho mismo de su producción, a la circunstancia de hacerla valer ante los tribunales. En este sentido, por ejemplo, se dice que la prueba incumbe al actor o al demandado.

En esencia, y como ya lo adelantábamos, el sentido del vocablo “prueba” es uno sólo, a saber: el establecimiento de la verdad de una proposición⁷. Michele TARUFFO ha señalado al respecto: «La idea básica (en relación a la prueba) es que un litigio surge de ciertos hechos y se basa en ellos, que tales hechos son disputados por las partes, que esa disputa tiene que ser resuelta por el tribunal y que la solución de la “controversia sobre los hechos” se alcanza cuando el tribunal establece la verdad sobre los hechos motivo de la disputa.»⁸ Por cierto, dicha verdad, debe ser establecida sobre la base de los medios de prueba, que han de ser correctamente ofrecidos, admitidos y producidos por cada parte.

La que quizá la mayoría de los estudiantes de Derecho tiene arraigada, por lo célebre y preguntada de la misma, es la formulada por BAUDRY-LACANTINÉRIE, para quien la prueba es «la

⁶ RENCORET ORREGO, ERNESTO: “Cuestiones procesales: prueba en materia tributaria”, en Revista de derecho universidad Adolfo Ibañez, nº 1, 2004, p. 675.

⁷WahnPleitez, Werner ob. cit., p. 53 cita a PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 2. Reconocemos que el punto no ha sido pacífico ni en la doctrina, ni en la jurisprudencia. Más adelante profundizaremos sobre esta discusión.

⁸WahnPleitez, Werner ob. cit., p. 12 cita a TARUFFO, Michele, *La Prueba*, edit. Marcial Pons, trad. de Laura Manríquez y Jordi Ferrer Beltrán, Madrid, 2008, p. 15.

demostración, con la ayuda de los medios autorizados por la ley, de la exactitud de un hecho, que sirve de fundamento a un derecho que se pretende.»⁹

La gran parte de la doctrina nacional propone que, no se entiende la prueba si no se efectúan dos indispensable proposiciones, constituyendo la primera, la afirmación o el hecho a probar y, la segunda, aquella manera o forma a través de la cual se pretende producir la prueba de la afirmación o del hecho¹⁰.

Como puede concluirse de las definiciones mencionadas, más allá de las discusiones doctrinarias que subsisten al respecto¹¹, el objeto de la prueba son los hechos o actos jurídicos, que son los presupuestos de donde surgen los derechos, para obtener su sanción jurídica, tornándolos, así, eficaces¹². Basta con recordar el aforismo que se enseña en las cátedras de Derecho Civil: “Tener un derecho y no poder probarlo es como no tenerlo”.

Esta conclusión no varía en el Derecho Tributario, la regla se mantiene. La prueba, en general, tendrá por objeto los presupuestos de hecho generadores de la obligación tributaria. Será la determinación de dichos presupuestos lo que configurará en esencia el objeto de la prueba en esta área del derecho. Ello implica que cada parte deberá probar su afirmación, la que estará referida a tal o cual supuesto tributario descrito en la ley.

⁹WahnPleitez, Werner ob. cit., p. 14 cita a BAUDRY-LACANTINÉRIE, Gabriel Et Barde, *Traité théorique et pratique de Droit civil*, 3ème, edit. Libr. de la Soc. du recueil, t. XIV, Paris, 1907-1909, p. 415. Citado en PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 5.

¹⁰WahnPleitez, Werner ob. cit., p. 17 cita a UGALDE PRIETO, Rodrigo, Prueba de las Obligaciones Tributarias en el Derecho Tributario Chileno, edit. LexisNexis, Santiago, 2004, p. V.

¹¹ Debemos reconocer la existencia de puntos de tensión en la doctrina en torno a *qué es lo que debe probarse efectivamente en el caso concreto*. Hay autores que postulan la prueba de los hechos mismos; otros, en cambio, sostienen que son las afirmaciones realizadas por cada parte las que deben ser objeto de prueba. Esta controvertida cuestión merece un análisis más detenido, el que realizaremos avanzado nuestro estudio, empero puede consultarse desde ya en PAILLAS PEÑA, Enrique, *Estudio de Derecho Probatorio*, edit. Jurídica de Chile, Santiago, 2002, p. 14.

¹² PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 3.

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

La prueba, en todos sus aspectos, es un tema propio de la Teoría General del Derecho. Ella no puede encasillarse en una u otra rama del derecho, pues trasciende a todo él. Ha escrito PEÑAILILLO: «la materia de la prueba pertenece a las disciplinas del Derecho Civil y del Derecho Procesal, porque en ella hay normas “de fondo” o civiles (sustantivas) y normas “de forma” o procesales (adjetivas).»¹³ En efecto, y aun cuando tradicionalmente la dogmática procesalista, civilista y penalista, la ha vinculado unívocamente a la idea de proceso, hasta al punto de plantear que faltando éste no habría lugar siquiera a debatir sobre la prueba, lo cierto es que, el proceso no es el único contexto en el que surge la necesidad de establecer la verdad de circunstancias fácticas, de modo que parece imposible encerrar el problema de la prueba en el limitado espacio del procedimiento judicial¹⁴.

Por lo mismo, la prueba es un instrumento necesario para todo el actuar jurídico y para todo sujeto que realiza actividades en él, y bien puede estar dirigida a otros sujetos y aspectos fuera del proceso. Las pruebas no operan sólo en el proceso; no constituyen exclusivamente una institución procesal, ellas encuentran su fundamento en la Teoría General del Derecho. Esta conclusión no cambia por encontrarnos situados en el ámbito del Derecho Tributario. Así, si bien se ha admitido doctrinariamente la distinción entre Derecho Tributario formal (o “sustantivo”) y Derecho Tributario procesal (o “adjetivo”)¹⁵, donde el primero sería aquel cuyo objeto es la aplicación y cumplimiento de la norma jurídico tributaria, mientras que el segundo se referiría a la declaración de certeza y materialización práctica de aquella norma, lo cierto es que, el ámbito probatorio del Derecho Tributario –que también admite dicha distinción comprende aspectos de ambas dimensiones, la material y la procesal, a tal punto que pareciera inadecuado forzar su encuadramiento en una u otra.

¹³ PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 9.

¹⁴ TARUFFO, Michele, «Prólogo...», ob. cit., p. 12.

¹⁵ CARNELUTI, Francesco, *Estudio de Derecho Procesal*, Ediciones Jurídicas Europa-América, vol. 1, Buenos Aires, 1952, p. 261. Citado en MASSONE PARODI, Pedro, *Tribunales y procedimientos tributarios*, edit. Legal Publishing, Santiago, 2009, p. 3.

La razón por la cual opera esa transposición entre el derecho material y el procesal, es el hecho de que la categoría prueba trasciende al plano del derecho positivo vigente, encontrando sustento en la Teoría General del Derecho. Por tal motivo, se concluye, «la teoría de la prueba en el Derecho Tributario ha de ser edificada con base en las nociones y caracteres de la prueba en general»¹⁶. Esto porque –como señalamos- los elementos teóricos acerca de la estructura y del contenido de la prueba están basados en la Teoría General del Derecho.

De manera que al estudiar la prueba en el Derecho Tributario, el interés principal debe centrarse en ella misma y en sus aspectos sustanciales en esta área del derecho, más que en la descripción y sistematización de las reglas probatorias que resultan aplicables al ámbito jurídico tributario. Lo dicho, no quiere significar que falte una construcción del concepto de prueba para el Derecho Tributario, pues éste se encuentra en los razonamientos de la Teoría General del Derecho¹⁷, lo que sí falta son estudios que aborden el tema desde esa perspectiva. Este pretende ser uno de ellos.

Finalmente cabe agregar en este punto que, en nuestro derecho chileno, la tensión en torno a la naturaleza jurídica de las normas probatorias tiene efectos prácticos de gran importancia. En la jurisprudencia judicial la distinción entre normas probatorias sustantivas y procesales se considera, sobre todo en lo que dice relación con su infracción, y tiene relevantes consecuencias prácticas. Se ha señalado que existe un conjunto de normas legales probatorias calificadas de “sustantivas” (o “reguladoras de la prueba”), lo que ha traído como consecuencia que su infracción se estime fundante del recurso de casación en el fondo¹⁸. Se ha dicho que las leyes reguladoras de la prueba

¹⁶ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 244 y 358.

¹⁷ Como bien señala María RODRÍGUEZ-BEREIJO, «...no hay una diferencia conceptual entre prueba civil, penal o administrativa, aunque en cada uno de estos sectores del ordenamiento rijan reglas sobre la prueba distintas y regulaciones diversas sobre la admisión y valoración de la prueba.» v. RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, *La Prueba en el...* ob. cit., p. 21.

¹⁸ La doctrina jurisprudencial de la Corte Suprema instruye: “Que, tal como ha señalado esta Corte de manera reiterada, siguiendo la formulación clásica atribuida en su origen a don Pedro Silva Fernández, ex Presidente de este tribunal, “cabe entender vulneradas las normas reguladoras de la prueba, principalmente cuando los sentenciadores invierten el onus probando, o carga de la prueba, rechazan las pruebas que la ley admite, aceptan las que la ley rechaza, desconocen el valor probatorio de las que se produjeron en el proceso cuando la ley les asigna un determinado carácter obligatorio o alteran la precedencia que la ley les diere” (R.D.J., T. 97, secc. 1ª, pág. 132)” v. Corte Suprema, sentencia de 15 de julio de 2013, en causa Rol N° 8275-2011, caratulada “Fernández Alfaro, Santiago con Fisco de Chile”. Texto completo de la sentencia en

son “normas fundamentales impuestas por la ley a los falladores en forma ineludible, y que importan limitaciones concretas de su facultad de apreciación, dirigidas a asegurar una decisión correcta en el juzgamiento (R.D.J., T. 98, secc. 1ª, pág. 15)”¹⁹. Sólo la vulneración de dichas particulares normas probatorias haría procedente tal remedio procesal. La violación a otros aspectos de la prueba no da lugar a la casación en el fondo. Esta situación no cambia por encontrarnos situados en el ámbito del Derecho Tributario. Así se ha resuelto²⁰. Cabe agregar eso sí, según veremos más adelante, tras la reforma de la Ley N° 20.322²¹, por lo que toca al contencioso tributario, el régimen de valoración de la prueba legal o tasada fue sustituido por uno de persuasión racional o “sana crítica”, lo que tendrá gran incidencia en la práctica jurisprudencial.

4.- LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO.

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

<http://www.cde.cl/web/aplicaciones/BF.nsf/0/443B42EBF20CD37E84257BF60040E94E?OpenDocument&volver=vwfrmFalJudAreDerDes>

¹⁹ Ídem.

²⁰ v. Corte Suprema, sentencia de 26 de mayo de 2010, en causa Rol N° 4734 2008, caratulada “Sociedad de Profesionales Histonor Ltda. contra Director Regional del SII”. Texto completo de la sentencia en www.legalpublishing3.cl En el caso particular, la Corte rechazó el recurso de casación en el fondo precisamente por no haberse denunciado la infracción a preceptos legales probatorios de orden sustantivo tributario (cons. Séptimo). La concepción del recurso de casación como uno de derecho estricto supone, en efecto, que la corte de casación no puede alterar los hechos tal cual han sido fijados por los tribunales del fondo, salvo, precisamente, cuando se haya infringido una regla probatoria a la que se le otorgue la calidad de “reguladora de la prueba”. El recurrente, en todo caso, deberá haber denunciado también error de derecho de los preceptos legales tributarios que establecen el tributo, concebidos como ley decisoria litis, so pena que el recurso sea desestimado.

²¹ Publicada en el D.O. el 27 de enero de 2009. Texto completo y actualizado en www.bcn.cl

La figura de la prueba es de extrema importancia en el Derecho Tributario. No es insólito que los conflictos entre ciudadanos y Administraciones Públicas nazcan de una controversia sobre la existencia o la valoración de unos hechos. En esas circunstancias la clave para solucionar la contienda está en el material fáctico. Al determinar la obligación tributaria y/o aplicar sanciones, no basta la mera observancia de las reglas procedimentales o de dictación de estos actos administrativos, la materialidad de la operación debe estar acreditada, «mediante la producción de prueba de la existencia del hecho sobre el cual se fundan las normas constituidoras de las relaciones jurídicas tributarias.»²² De manera que resulta imprescindible, para configurar la incidencia jurídica y posterior surgimiento de la obligación tributaria, su establecimiento a través de la prueba.

En nuestro sistema tributario esta conclusión es plenamente aplicable. Para determinar los tributos e imponer sanciones «hay que estarse a los hechos que aparezcan en el respectivo expediente, debidamente demostrados a través de los medios de prueba señalados en las leyes tributarias y en el derecho común...»²³. Desde una perspectiva pragmática, para lograr una resolución favorable es de capital importancia la astucia y la habilidad retórica en la narración del relato de antecedentes de hecho, o el acierto y el rigor en la proposición y práctica de las pruebas.

Por último, en nuestro país, se ha señalado que, en materia tributaria, la prueba procesal es cualquier elemento que sirve para dar convicción al juez tributario, ya sea al Director Regional o al juez tributario propiamente tal de la Ley N° 20.322, aportándose en la oportunidad y de acuerdo a los medios aceptados por ley, tratando de llevar certeza sobre un hecho, que da origen al pago de

²² DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 231.

²³ LEON MUÑOZ, Felipe, “La prueba en el procedimiento general de reclamaciones”, *Memoria de prueba*, Universidad Católica de la Santísima Concepción, Concepción, 2010, p. 1. En esta materia, en nuestro sistema jurídico, el Derecho Común está configurado por lo señalado en el Código Civil y en el Código de Procedimiento Civil, ellos «constituyen los conjuntos normativos más completos y son de aplicación general y supletoria» -(v. PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit., p. 7 y 9)- al Derecho Tributario, en particular, por expresa disposición de lo preceptuado en los artículos 2 y 148 del CT, los cuales establecen su supletoriedad. Cabe destacar, sin embargo, que la doctrina extranjera ha cuestionado esta remisión en blanco a las normas de enjuiciamiento civil, sobre todo por lo que respecta al procedimiento administrativo. Los principios procesales sobre la aportación de los hechos al proceso, en una y otra sede, son distintos: «A diferencia de lo que sucede en la Jurisdicción Civil, en la Contenciosa-Administrativa se aplican normas imperativas (no dispositivas), que tienen en su horizonte la protección de los intereses generales.» v. BLANQUER, David, ob. cit., p. 24.

tributos. La legislación tributaria, al efecto, es mucho menos formalista que la del derecho común, puesto que utiliza conceptos jurídicos indeterminados, más flexibles, como “*pruebasuficiente*” –art. 21 CT-; “*acreditados fehacientemente ante el Servicio*” – art. 31 LIR-, etc. Tal tendencia es remachada por la reforma de la ley N° 20.322, puesto que, junto con establecer el sistema de apreciación de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica, estableció una amplia libertad probatoria, al aceptar “*cualquier medio apto para producir fe.*” (Art. 132 inc. 10° CT).

CAPITULO II. REFLEXIONES PROBATORIAS EN TORNO AL CONFLICTIVO ASUNTO DEL ONUSPROBANDI O CARGA DE LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO.

1. LA CARGA DE LA PRUEBA.

Institución relevante en el ámbito del derecho procesal es la denominada carga de la prueba u onusprobandi, vocablo adoptado del derecho común alemán.²⁴

Su relevancia radica en el carácter de directriz jurídica que se le ha otorgado a las normas que la regulan, como lo señala López Molino: “Las reglas de la carga de la prueba...son un mecanismo para ayudar al juez a cumplir su imperiosa misión de juzgar, cuando no tenga elementos de juicio necesarios, bien por falta de prueba sobre los hechos discutidos o, a pesar de esta, por falta de claridad sobre los mismos.”²⁵

Esta función del onusprobandi es aplicable en el carácter inquisitivo, o dispositivo de los procesos, así es el caso de los procedimientos de reclamación en materia tributaria.

²⁴ Cfr. MICHELI, GIAN ANTONIO: *La carga de la prueba*, Editorial Temis, Bogotá, 2004, p. 53.

²⁵ LÓPEZ MOLINO, ANTONIO: *Régimen jurídico de la prueba en la aplicación de los tributos*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1998, p. 297.

2. APROXIMACIÓN AL CONCEPTO.

“Onus” viene del latín, y significa la carga que portaban las mulas. De ahí que se hable de “la carga de la prueba”. La necesidad de probar no es jurídicamente una obligación, sino una carga. La obligación consiste en un vínculo jurídico que implica la subordinación de un interés del obligado al interés de otra persona, so pena de sanción si la subordinación se infringe; la carga, en cambio, supone la subordinación de uno o más intereses del titular de ellos a otro interés del mismo. ¿A quién incumbe rendir la prueba? Como principio general, corresponde probar al que ha sostenido una proposición contraria al estado normal u ordinario de las cosas, o al que pretende destruir una situación adquirida.²⁶

La utilización de “OnusProbandi” obedece a la noción de cargas procesales²⁷, definida como: “una situación jurídica instituida en la ley consistente en la realización de una conducta facultativa, normalmente establecida a favor del propio sujeto, cuya omisión trae aparejada una consecuencia gravosa para él”.²⁸

La carga de probar no se formula como una obligación para la parte que la soporta, sino como una acción beneficiosa al interés propio de quien la ejecuta en el ámbito de la prueba.²⁹ La consecución de su pretensión se verá próxima si su conducta se adhiere a la regla sobre la carga probatoria establecida.

²⁶ Teoría de la Prueba, Juan Andrés Orrego Acuña

²⁷ Como lo expone DevisEchandía, el término carga procesal tiene aceptación y utilización generalizada por parte de la doctrina, pero existe conflicto al momento de distinguirla de la obligación y deber. Para una mayor profundización sobre las distintas doctrinas que tratan esta cuestión ver: DEVIS ECHANDÍA, HERNANDO, *op. cit.*, p. 396 -420. Por otro lado, la acepción utilizada en este apartado obedece a una noción distinta a la de obligación, básicamente por razones que Eduardo Couture resume como “las consecuencias derivadas de la omisión...”, sobre esto último ver: COUTURE, EDUARDO: *Fundamentos del derecho procesal civil*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1990, p.

²⁸ Cfr. COUTURE, EDUARDO, *op. cit.*, p. 211.

²⁹ *Idem*, p. 212.

Como consecuencia de seguir lo expuesto, la carga de la prueba se conceptualiza procesalmente como: “conducta impuesta a uno o a ambos litigantes, para que acrediten la verdad de los hechos enunciados por ellos”.³⁰

La anterior aseveración simplificada no entrega suficientes luces del fenómeno en comento, es por ello que parece adecuado unirse a la propuesta de DevisEchandía, quien exhorta a distinguir los dos aspectos de esta noción. En primer lugar, la carga de la prueba como regla de juicio, señala al juez como ha de fallar en el caso de que los hechos que se discuten no hayan sido probados; y por otro lado, se consagra como una directriz para las partes, respecto a cuál será su actividad probatoria dentro del proceso en busca de hacer factibles sus pretensiones.³¹

Lo anterior sólo hace aún más visible la importancia de este tema, pues no solo entrega pautas a las partes para defender eficazmente sus intereses, sino que es la salida última para el juez en su deber de resolver la controversia.

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

Debe tenerse presente desde el inicio y para bien comprender esta parte del estudio, la distinción fundamental entre *procedimiento administrativo* (o de fiscalización tributaria) y *proceso tributario* propiamente tal (también conocido como “contencioso tributario”). Uno y otro no son lo mismo, y así lo ha confirmado la doctrina extranjera: «No se puede confundir, sin embargo, *proceso* con *procedimiento administrativo tributario*. Éste tiene por finalidad preparar el acto de determinación, mediante el cual se formaliza la pretensión tributaria. Aquel, por su parte, surge después de ser realizado el acto de determinación, en caso sea impugnado por el contribuyente.»³²

De manera entonces que, en el Derecho Tributario en general – incluido el nuestro como veremos-, podemos observar dos fases procesales distintas que conllevan a la positivización del mismo en

³⁰ *Ídem*, p. 241.

³¹ Cfr. DEVIS ECHANDÍA, HERNANDO, *op. cit.*, p. 424.

³² DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, *ob. cit.*, p. 306.

norma individual y concreta. La primera es la del *procedimiento administrativotributario*, marcadamente fiscalizadorio y de verificación, cuya finalidad es la preparación del acto constitutivo de la obligación tributaria (“liquidación” o “giro” en nuestro caso) y/o de la sanción por incumplimiento de ella o de deberes instrumentales. La figura del *proceso o contencioso tributario*, por su parte, sólo aparece en un momento posterior al nacimiento del crédito tributario, mediante la oposición o reclamación del contribuyente a la pretensión del Fisco, de manera que esta última fase bien puede no llegar a existir.

Esta distinción generará consecuencias principiológicas en cada una de las fases procesales, ya que ella deviene de las peculiaridades de la reglamentación de cada una y de sus postulados primarios.

Luego, los principios probatorios estructurales aplicables al contencioso tributario no se confunden con aquellos propios del procedimiento administrativo. «Lo que se diferencia en el procedimiento de ambos es el régimen jurídico, los principios que los orientan: el principio dispositivo en el primero; el inquisitivo en el segundo.»³³ Sin embargo, en nuestra opinión, existen algunas coincidencias, por lo que, valga desde ya nuestra prevención.

Por último, esta distinción es plenamente aplicable en nuestro sistema tributario. Con la dictación de la Ley N° 20.322 (D.O. 27 de enero de 2009)³⁴ que creó los Tribunales Tributarios y Aduaneros y reconoció la calidad de *parte* del SII en el contencioso tributario, entregándole el conocimiento de éste a un “verdadero” juez³⁵, se hace indispensable separar el *procedimiento administrativo* de

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

34 Y aún antes de la vigencia de esta ley, la jurisprudencia judicial ya reconocía la distinción: v. sentencia de 28 de noviembre de 2010, en causa Rol N° 3200-2008, caratulada “Importadora y Comercial Rocky Ltda. con Servicio de Impuestos Internos”. Texto completo de la sentencia en www.legalpublishing3.cl. Así mismo lo hacía la doctrina tributarista, la que en forma unánime criticaba la atribución de funciones jurisdiccionales conferidas al

Director Regional del SII, y aún más, la facultad que tenía éste de delegarla en otros funcionarios del Servicio: v. MASBERNAT MUNOZ, Patricio, “Garantías constitucionales del contribuyente...” ob. cit. Esta persistente y sólida crítica de la ciencia jurídica nacional determinó en gran medida la derogación del art. 116 del CT., de oficio por parte del Tribunal Constitucional: v. sentencia de 23 de marzo de 2007, en causa Rol N° 681-2006.

³⁵En nuestra jurisprudencia judicial aún sigue abierto un debate que pervive hasta nuestros días, pese a la promulgación de la ley señalada, en relación con el carácter jurisdiccional o administrativo del funcionario público que resolvía (y todavía lo hace en algunas causas) el reclamo

fiscalización del *proceso tributario* propiamente tal. Dicho enfoque, así mismo, incidirá necesaria y notablemente en el análisis de los principios probatorios estructurales que rigen en cada una de las dimensiones.

4. SUS MANIFESTACIONES: ASPECTO FORMAL Y MATERIAL.

a) Aspecto formal de la carga de la prueba (o aspecto subjetivo): esta manifestación de la carga probatoria conlleva a enfocarse a las partes, sobre "...la actividad probatoria emprendidas por éstas con las finalidades de hacer constar los hechos discutidos."³⁶ En palabras de DevisEchandía, "... es subjetiva porque contiene una norma de conducta para las partes y porque les señala cuáles hechos les conviene que sean probados en cada proceso, a fin de obtener una decisión favorable a sus pretensiones o excepciones, no obstante de dejarlas en libertad de hacerlo."³⁷

b) Aspecto material de la carga de la prueba (o aspecto objetivo): en esta dimensión el propósito de la regla es evitar el *non liquet*, entregándole al juez la solución ante la falta de certeza de uno más hechos, que se encuentran sujetos a probanza.³⁸

Se ha preferido mencionar la subjetividad y objetividad de la carga de la prueba como aspectos de ella y no como una clasificación, pues de lo contrario significaría afirmar una autonomía entre cada noción.

La anterior distinción, entre carga de la prueba formal y material, viene dada por los destinatarios de la regla. Carga formal si observamos la regla desde el prisma de las partes, ya que como anteriormente se ha expuesto, la carga de la prueba viene a configurar una norma de conducta

tributario antes de dicha normativa. En efecto, persiste una posición un tanto ideológica respecto del contenido de la función judicial (potestad de resolver conflictos), la que, si bien tiene aristas razonables, esconde tras de sí aspectos esenciales de la realidad práctica, de la propia "naturaleza de las cosas". Considerar juez al Director del SII (o que el SII no constituye *parte*) ha terminado justificando lo injustificable, y otorgándole cualidades que no tiene a un procedimiento en que una de las partes lo resuelve, y a un decisor que carece de imparcialidad e independencia (que desde la racionalidad jurídica no puede ser considerado juez). En dichas circunstancias, no existe tutela de Derechos, ni imperio de Derecho, ni Estado de Derecho.

³⁶ LÓPEZ MOLINO, ANTONIO, *op. cit.*, p. 300.

³⁷ DEVIS ECHANDÍA, HERNANDO, *op. cit.*, p. 427.

³⁸ *Idem*, p. 429.

para éstas; por otro lado, se manifiesta su aspecto material, al constituirse como una regla de decisión para el juez.³⁹

5. LA CARGA DE LA PRUEBA EN MATERIA TRIBUTARIA: TRATAMIENTO DOCTRINAL Y JURISPRUDENCIAL.

La regla del *onus probandi* respecto de las obligaciones en nuestro derecho común, está establecida en el artículo 1698 inciso 1º del C.C, que establece: *Incumbe probar las obligaciones o su extinción, al que alega aquellas o éstas.*

Ahora bien, al ser una norma del derecho común, aplicable cuando en el caso concreto no exista una regla específica referida al *onus probandi*, invita a considerar si dentro la Justicia Tributaria, en específico, en el Procedimiento general de las reclamaciones, existe una norma que regule esta cuestión.

Lo anterior es esencial tener en cuenta, ya que si existiese una norma especial referida al *onus probandi* aplicable a este tipo de procedimientos, podrá dejarse de lado lo establecido por el artículo 1698 C.C, de lo contrario, su aplicación será pertinente.

Sobre esto último la doctrina no ha estado ajena, como tampoco la jurisprudencia administrativa y judicial. La Excelentísima Corte Suprema, en pos de encontrar la correcta interpretación de lo que ha considerado una regla especial sobre el *onus probandi* en materia de obligaciones tributarias,⁴⁰ la doctrina nacional ha estado atenta a determinar si dicha aseveración puede considerarse correcta a la luz de nuestra legislación.

Sobre ello existen tres posturas que vienen a responder cual será la regla aplicable sobre carga de la prueba en materia tributaria, las que se examinarán a continuación.

³⁹ LÓPEZ MOLINO, ANTONIO, *op. cit.*, p. 301

⁴⁰ Cfr. SAFFIE GATICA, FRANCISCO, "Cuestiones procesales. Prueba en materia tributaria", en *Revista de derecho Adolfo Ibáñez*, nº 2, 2005, p. 999.

5.1 EL ARTÍCULO 21 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO COMO REGLA ESPECIAL DEL *ONUS PROBANDI*.

Cabe advertir *ab initio* que este es uno de los temas que más cuestionamientos y puntos de tensión ha provocado en nuestro sistema tributario. En su beneficio empero, podemos señalar que, por lo menos, es uno de los aspectos sustantivos de la prueba que ha llamado la atención de la doctrina y de la jurisprudencia. Desde hace ya bastante tiempo y de manera reiterada en nuestro Derecho Tributario, el peso de la prueba se hace recaer exclusivamente en el sujeto pasivo de la obligación jurídica, es decir, en el contribuyente. Así lo confirma la doctrina⁴¹, quien además ha constatado que, en relación a la jurisprudencia judicial, «la respuesta de las Cortes es legalista y drástica, no dando margen a planteamientos divergentes: la carga probatoria siempre recae en el contribuyente.»⁴²

En efecto, para esta “postura tradicional”, tanto en el procedimiento administrativo tributario, como en el proceso contencioso (invocado, antes de la reforma introducida por la Ley N° 20.322, en el Director Regional del SII), el *onus probandi* en materia tributaria es exclusivo del contribuyente, a quien toca desvirtuar los hechos afirmados en la liquidación por la autoridad administrativa, las imputaciones que realice a su respecto el SII y sus fiscalizadores, en relación a sus mismas actividades, y, por cierto, acreditar sus propias afirmaciones realizadas en el reclamo a través de la contabilidad o documentación soportante.⁴³

⁴¹ LEON MUÑOZ, Felipe, ob. cit., p. 158.

⁴² MASBERNAT MUÑOZ, Patricio, “Sentencias recientes en materia tributaria”.

Praxis, Universidad de Talca, Año 16, N° 1, 2010, pp. 467–482. Versión On-line ISSN

0718-0012.

⁴³ Ojeda Bernal, Jirlen: “LA CARGA DE LA PRUEBA EN LAS RECLAMACIONES TRIBUTARIAS: IMPLICANCIA FRENTE AL DERECHO DE DEFENSA”. Memoria para optar al grado de Licenciado de Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad Austral de Chile, Valdivia, 2010, pág. 43

Así lo ha sostenido la Corte Suprema al fallar que: *“...Como se desprende de la simple lectura del artículo 21 del Código Tributario, la carga probatoria corresponde al contribuyente, tanto en la etapa administrativa de fiscalización llevada a cabo por el Servicio de Impuesto Internos, como en la jurisdiccional del reclamo, sin que dicha entidad se encuentre en la obligación de probar nada.”(Considerando 20º)*⁴⁴. Todavía más reciente es la sentencia del 30 de agosto de 2006, en ella, la misma Corte declara: *“... sólo es posible señalar que en materia tributaria, el peso de la prueba corresponde al contribuyente en todos los casos, sin que el Servicio de Impuestos Internos quepa carga alguna en dicho sentido,... Es el contribuyente el que debe desvirtuar las impugnaciones que le formule el referido Servicio, al tenor de lo que con claridad meridiana manda el artículo 21 del Código Tributario; y debe hacerlo con pruebas suficientes, tanto en la etapa administrativa como jurisdiccional;” (Considerando 25º)*⁴⁵.

Esta jurisprudencia de la Tercera Sala Constitucional de nuestro máximo tribunal de justicia, por cierto, como ya puede irse avizorando, ha sido “obedientemente” acogida por las Cortes de Apelaciones, en sentencias bastante actuales.⁴⁶ Como ha quedado en evidencia, el gran fundamento de esta “postura tradicional”, considerada «*legalista y drástica*» por algunos, prácticamente inamovible a lo largo de los años, se encuentra, por una parte, en lo dispuesto en el

⁴⁴ v. Corte Suprema, sentencia de 06 de diciembre de 2004, en causa Rol N° 1.308- 2004, caratulada “Álamos Tuma, Elías con SII”. Citada en ZAVALA ORTIZ, José L., ob.

cit., p. 61.

⁴⁵ v. Corte Suprema, sentencia de 30 de agosto de 2006, en causa Rol N° 5090- 2005, caratulada “Comercial Ivonne S.A. con SII”.

⁴⁶ En lo que dice relación al procedimiento administrativo, la Corte de Apelaciones de Chillán, en sentencia de 13 de enero de 2010, causa Rol N° 210-2008, caratulada “Salvo Sepúlveda, Héctor con SII”, dispuso que, conforme al art. 21 inc. 1º CT, el contribuyente debe probar la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes para el cálculo del impuesto. *“Asimismo, es al contribuyente a quien corresponde desvirtuar los hechos que sirven de fundamento a la liquidación recayendo sobre él el peso de la prueba”*. Tratándose del contencioso tributario, la conclusión es la misma: la carga de la prueba se mantiene por completo en el contribuyente. Así lo ha señalado la Corte de Apelaciones de Concepción, en sentencia de 27 de enero de 2010, causa Rol N° 602-2009, caratulada “Maderas Cóndor S.A. con SII”, donde sostuvo, en lo esencial, que conforme al CT, en sus artículos 16 inc. 1º, 17 inc. 1º, y 21, “correspondía a la contribuyente... probar los fundamentos de su reclamo, especialmente con sus libros de contabilidad...”.

art. 21 del CT, sumado a la interpretación administrativa y judicial que se ha hecho de la norma. Por la otra parte, en base a la misma disposición, y antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322, la postura “tradicional” se sustentaba, además, en la negativa de considerar como *parte* (procesal) al SII. Veamos cada uno de estos aspectos.

Esta doctrina sostiene encontrar en el artículo 21 del C.T, la norma que regula la carga probatoria en el ámbito de las obligaciones tributarias.⁴⁷ El artículo en cuestión señala:

“Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.

El servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos. En tal caso, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64 practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder. Para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad con las normas pertinentes del Libro Tercero.”

Para Álamos Vera se ha establecido una regla fija dentro del C.T, el artículo 21, determinando quién asume la carga de probar las obligaciones de este carácter. Dicha norma señalaría tres reglas aplicables, que desembocan en entender el peso de la prueba en materia de reclamos y en fase administrativa corresponde siempre al contribuyente.⁴⁸

Las dos primeras reglas, inciso 1º y 2º del artículo en comento, son aplicables en la relación fiscalizadora - etapa administrativa - , mientras que la tercera regla, parte final del inciso 2º, se refiere al procedimiento de reclamo - etapa jurisdiccional - , al establecer que: “para obtener que se

⁴⁷ Cfr. ALAMOS VERA, EDUARDO, *op. cit.*, p. 167.

⁴⁸ Cfr. ALAMOS VERA, EDUARDO, *op. cit.*, p. 167-169

anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad con las normas pertinentes al Libro Tercero”.

Esta corriente ha sido respaldada por numerosas sentencias de la Corte Suprema⁴⁹, estableciendo que el artículo en comento hace excepción a la regla general del derecho común.⁵⁰ Al respecto la Corte al referirse a la aplicación del artículo 1698 C.C como regla de la carga de la prueba ha sostenido que:

“...esa norma no tiene aplicación al caso de que se trata desde que se refiere a las obligaciones civiles, distintas de las tributarias y *porque existe una norma propia, del artículo 21 del Código Tributario*, que reglamenta esta materia y tanto en la etapa administrativa de las investigaciones tributarias como en la jurisdiccional, corresponde al contribuyente probar la veracidad de sus aseveraciones, frente a las imputaciones que el Servicio de Impuestos Internos le formule.”⁵¹

La posición de la Corte se sustenta en el principio de especialidad; existiendo una norma específica referida a la carga de la prueba en materia tributaria – artículo 21 del C.T – queda excluida cualquier otra norma que regule esta misma cuestión sin la especialidad requerida.

Lo anterior no ha sido el único fundamento utilizado por este tribunal para apoyar la doctrina en comento, a continuación se señalan los principales argumentos esgrimidos por la Corte para dar sustento a su postura. Éstos son:

⁴⁹ A modo de ejemplo: C.S, 19/04/2010, cons. 16º, rol 4340-2008; C.S, 19/06/2002, cons. 7º, rol 1038-2001; C.S, 04/11/2002, cons. 5º, rol 3516-2002 [en línea], todas disponibles en <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/indice.htm>; C.S, 06/09/2005, cons. 33º, rol 273-2005, en *Gaceta Jurídica* [en línea], nº 303, 2005, p. 250; C.S 25/01/2005, cons. 21º, rol 1125-2004, en *Gaceta Jurídica*, nº 295, 2005, p. 311, todas disponibles en http://productos.legalpublishing.cl.webproxy.uach.cl:2048/NXT/publishing.dll?f=templates&fn=JOLL-OL/default.htm&3.0&Tit=A_Juridica/CL_GAJ01&vid=LNChile:47&dtaid=1804993&docID=, última vista 06 de Septiembre del 2010.

⁵⁰ Cfr. RENCORET ORREGO, ERNESTO: “Cuestiones procesales: prueba en materia tributaria”, en *Revista de derecho universidad Adolfo Ibañez*, nº 1, 2004, p. 675.

⁵¹ C.S. cons. 24º, rol 355-2000, citada por UGALDE PRIETO, RODRIGO: *Prueba de las obligaciones tributarias en el derecho tributario chileno*, Editorial LexisNexis, Santiago, 2004, p. 10 y 11.

a) **Naturaleza del procedimiento de accertamiento:** tanto la etapa de fiscalización como la jurisdiccional son propulsadas por el principio inquisitivo,⁵² lo cual - en palabras de la Corte - hace más próxima su estructura a un sumario criminal que a una controversia entre partes.⁵³ El procedimiento de reclamo no es más que otra forma de determinar el impuesto.⁵⁴ En consecuencia, es al contribuyente a quien toca el peso de probar, quedando libre de ello el Servicio, ente fiscalizador del accertamiento tributario.

b) **El Servicio de Impuestos Internos no es parte:** esta argumento se relaciona directamente con lo sostenido en la letra a). Bajo el principio inquisitivo que rige este procedimiento, no es posible diferenciar *partes* en sentido procesal.

Fundamentalmente se debe tener en consideración que el Servicio es un ente netamente fiscalizador, incompatible con la calidad de parte.⁵⁵ Se presenta dentro del proceso como representante del Fisco de Chile, y sólo como eso, "... pero no tiene el sentido y alcance de la parte en el conflicto de intereses particulares."

c) **Literalidad del artículo 21 del C.T.:** múltiples sentencias de la Corte Suprema se limitan a establecer que el artículo 21 basta para establecer que el peso de la prueba recae en el contribuyente y que el Servicio se encuentra eximido de toda actividad probatoria. En la sentencia de la Corte, caratulada Flor Maria Agurto con Servicio de Impuestos Internos, establece bajo la *solá lectura* del artículo 21 del C.T, la pertinencia de la carga de la prueba en forma absoluta al contribuyente en materia de obligaciones tributarias, al respecto señala que: "...en cuanto al artículo 21 del Código Tributario, que se denuncia como infringido, cabe señalar que se trata de una norma reguladora de la prueba, que establece en la totalidad de su texto que cabe siempre al

⁵² En este sentido: C.S, 14/12/2000, cons. 9º, rol 2191-2000, en *Gaceta Jurídica*, nº 246, 2000, p. 220; C.S, 18/10/2000, cons. 8º, rol 1823-2000 [en línea], todas disponibles en: http://productos.legalpublishing.cl.webproxy.uach.cl:2048/NXT/publishing.dll?f=templates&fn=JOLL-OL/default.htm&3.0&Tit=A_Juridica/CL_GAJ01&vid=LNChile:47&dtaid=1804993&docID=

⁵³ En este sentido C.S 26/05/2004, cons. 14º, rol 4962-2000 [en línea], disponible en <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/indice.htm>

⁵⁴ Cfr. ALAMOS VERA, EDUARDO, *op. cit.*, p. 140

⁵⁵ En este sentido: C.S, 29/09/2005, cons. 17º, rol 616-2005; C.S, 28/07/2004, cons. 14º, rol 4557-2003; C.S, 19/06/2002, cons. 7º, rol 1038-2001 [en línea], todas disponibles en <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/indice.htm> C.S, 06/12/2004, cons. 20º, rol 1308-2004; C.S, 28/10/2004, cons. 41º, rol 1844-2004; C.S, 18/10/2000, cons. 8º, rol 1823-2000 [en línea], todas disponibles en http://productos.legalpublishing.cl.webproxy.uach.cl:2048/NXT/publishing.dll?f=templates&fn=JOLL-OL/default.htm&3.0&Tit=A_Juridica/CL_GAJ01&vid=LNChile:47&dtaid=1804993&docID=

contribuyente la carga de la prueba, sea en la etapa administrativa del reclamo o en su etapa judicial.”⁵⁶

5.2 EL ARTÍCULO 21 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO COMO REITERACIÓN DE LA REGLA GENERAL DEL DERECHO COMÚN.

Babra Lyon es uno de los autores que ha sostenido que el artículo 21 del C.T no establece una regla del *onus probandi*, siendo aplicable, en virtud de la remisión que establece el artículo 2 del mismo código, las reglas generales.⁵⁷

El artículo 2 mencionado señala que: “*en lo no previsto por este código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas del derecho común contenidas en leyes generales o especiales.*” Por ello sería aplicable, respecto al *onus probandi*, la norma del derecho común, pues el artículo 21 no es una norma que establezca la carga de la prueba en materia de obligaciones tributarias.

Lo anterior aseveración es concluida por Babra Lyon a través de la revisión de la historia fidedigna del establecimiento del C.T. En ella se establece que se ha eliminado la referencia al *peso de la prueba*, existente en el anteproyecto del C.T en su párrafo 3º Título I del Libro I, conservándose hasta hoy el epígrafe *Disposiciones varias*.⁵⁸

El mismo autor concluye que en el Servicio recae el peso de la prueba, atendiendo a la definición de *onus probandi* entregada por él, quien entiende que dicho peso “...lo soporta aquel sujeto que sufre las consecuencias de la falta de prueba, los efectos de la incertidumbre, sin importar cual de las partes aporta la prueba.”⁵⁹ En este sentido, quien tiene la carga de probar el hecho gravado es el Servicio, mas quien aporta la prueba necesaria, por imposición legal, es el contribuyente.

Al contribuyente le recae la imposición de entregar en manos del Servicio aquellos medios de prueba que son necesarios para respaldar el hecho gravado, cuyo peso de probar recae en el

⁵⁶ C.S, 08/11/2005, cons. 8º, rol 5258-2005; en el mismo sentido C.S, 22/01/2003, cons. 10º, rol 3134-2001 [en línea], todas disponibles en http://productos.legalpublishing.cl.webproxy.uach.cl:2048/NXT/publishing.dll?f=templates&fn=JOLL_OL/default.htm&3.0&Tit=A_Juridica/CL_GAJ01&vid=LNChile:47&dtaid=1804993&docID=,

⁵⁷ Cfr. UGALDE PRIETO, RODRIGO, *op. cit*, p. 36.

⁵⁸ *Idem*, p. 37.

⁵⁹ Cfr. UGALDE PRIETO, RODRIGO, *op. cit*, p. 36.

Servicio, pero en ninguna forma soporta el *onus probandi* de forma total aunque sí parcial, esto último se explicará a continuación.

Atendiendo a la clasificación de los hechos en constitutivos, modificativos, impeditivos y extintivos, al Servicio le corresponde probar el hecho que constituye su pretensión tributaria, esto es, el hecho impositivo. El ente fiscalizador tiene la carga de probar la existencia de la obligación tributaria y esto no sólo atendiendo a la clasificación transcrita, coherente con el artículo 1698 del C.C, sino también acorde con el principio de legalidad imperante en materia de tributos.⁶⁰

Pero si el Servicio tiene la carga de probar los hechos constitutivos, su correlativo desemboca en sostener que los hechos impeditivos, modificativos o extintivos son de carga del contribuyente; como por ejemplo, la existencia de una exención tributaria.⁶¹

Bajo la teoría de la alteración de la normalidad, no queda más que entender que es el Servicio quien rompe con la normalidad de las cosas al determinar la existencia de un impuesto o una diferencia del declarado, por ende, bajo la regla general del *onus probandi* compete a éste probar lo anterior, mientras que para el contribuyente nace la obligación accesoria de entregar los medios de prueba que necesita el Servicio.⁶²

5.3 EL ARTÍCULO 21 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO COMO COMPLEMENTO DE LA REGLA GENERAL DEL DERECHO COMÚN.

Por último, se erige la doctrina que entiende que, si bien el artículo 21 del C.T no hace recaer el peso de la prueba netamente en el contribuyente, este artículo complementa la regla general del derecho común –el artículo 1698 del C.C-.

⁶⁰ Cfr. DUMAY PEÑA, ALEJANDRO: “La carga de la prueba en las reclamaciones tributarias”

⁶¹ Cfr. BABRA LYON, SEBASTIÁN, *Teoría de la prueba de las obligaciones tributarias*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1962, p. 38. En este sentido C.A Rancagua, 08/04/2008, cons. 3º, rol 869-2007

⁶² Cfr. ZAVALA ORTIZ, JOSÉ LUIS: *Manual de derecho tributario*, Editorial Jurídica Conosur, Santiago, 2001, p.

En primer lugar, el artículo 21 reproduce el principio general que inspira nuestra regla general, esto es, que: “corresponde la carga de la prueba quien sostiene una pretensión contraria al estado normal de las cosas, o al que pretende destruir una situación adquirida.”⁶³

El contribuyente sí debe probar la verdad de sus declaraciones, la concurrencia o no de un hecho gravado –dependiendo de lo que establezca en su declaración-, configurando de esta forma *el estado normal de las cosas*; estado que el Servicio puede desvirtuar bajo lo establecido en el inciso 2º del artículo 21 del C.T. Por último, le cabe al contribuyente la facultad de reclamar contra la liquidación o reliquidación establecida por el Servicio, es decir, reclamar por lo que el servicio ha determinado como el estado normal de las cosas.⁶⁴

Por otro lado, aplicando nuevamente la clasificación de los hechos en constitutivos, modificativos, impeditivos y extintivos, el artículo 1698 del C.C determinarí que:

“a) El sujeto activo de la obligación tributaria- el Fisco- debe probar la existencia de la misma, de acuerdo al principio general del artículo 1698 CC.

b) El sujeto pasivo de las obligación tributaria o contribuyente debe probar los hechos impeditivos o extintivos de la obligación tributaria, también de acuerdo al principio general del artículo 1698 CC.”⁶⁵

Por otro lado, el artículo 21 del C.T viene a responder cómo probar los hechos modificativos, impeditivos y extintivos, lo cual corresponde al contribuyente, cómo ha de reaccionar el ente fiscalizador ante la prueba entregada, y por último, qué puede hacer el contribuyente ante la reacción del Servicio.⁶⁶ Es decir, el artículo 21 no regula la cuestión del *onus probandide* las obligaciones tributarias, siendo por lo tanto aplicable el artículo 1698 del C.C, lo que no significa que el artículo 21 se encuentre ajeno al tema, sino que viene a complementar la regla general sobre la carga de la prueba otorgando la información que en el párrafo anterior se señala.

Esta corriente, presentando sus bases, también se ha hecho cargo de los principales argumentos esgrimidos por la doctrina que hace recaer en hombros del contribuyente todo el peso de la prueba, dejando libre al Servicio de ésta.

⁶³ RENCORET ORREGO, ERNESTO, *op. cit*, p. 676

⁶⁴ *Idem*, p. 677- 678.

⁶⁵ UGALDE PRIETO, RODRIGO, *op. cit*, p. 5.

⁶⁶ *Idem*,p. 6

En una primera aproximación encontramos a Dumay Peña, quien viene a responder a lo que Álamos Vera establece como las tres reglas que consagra el artículo 21 del C.T. Las dos primeras aplicables a la etapa de fiscalización y la tercera a la etapa de reclamo.⁶⁷

Para Dumay es correcta la aproximación realizada al momento de dividir el artículo 21 del C.T de acuerdo a cada fase que experimenta el accertamiento, pero en cuanto al contenido que le corresponde a cada inciso del artículo 21 del C.T, el autor llega a otra conclusión. Lo anterior se lograría en un primer momento observando la ubicación de la norma en comento; ésta se encuentra en el Título I Libro I, lo que impide asociarla exclusivamente con las reclamaciones.⁶⁸

El artículo 21 está previsto tanto para la etapa fiscalizadora como para la jurisdiccional. En la etapa de fiscalización, aplicando el inciso 1º del artículo, le corresponde al contribuyente probar la verdad de sus declaraciones, le corresponde el peso de la prueba; pero una vez que cumple con ello la ley le otorga respaldo ante su cumplimiento, estatuyendo que puede determinarse un impuesto distinto bajo la *calificación fundada* por parte del Servicio de estar en presencia de documentación no fidedigna o falsa.⁶⁹

Cuando el Servicio rechaza la documentación entregada por el contribuyente, y establece un impuesto distinto al declarado por el contribuyente es aplicable el inciso 2 del artículo 21 del C.T, es aquí donde se producirá la controversia jurisdiccional. Le corresponderá al Servicio probar la calidad de falso o no fidedigno de la documentación impugnada, y sólo una vez realizada esta cuestión, la carga recaerá nuevamente en el contribuyente, todo esto en la etapa de reclamo.⁷⁰

⁶⁷ Cfr. ALAMOS VERA, EDUARDO, *op. cit.*, p. 168 a 170.

⁶⁸ Cfr. DUMAY PEÑA, ALEJANDRO, *op. cit.*, p.1.

⁶⁹ *Idem*, p. 2 y 3.

⁷⁰ *Idem*, p.5 y 6. En este sentido, el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos se pronunció en la Circular nº 8 del 7 de febrero del 2000 del Servicio de Impuestos Internos, referida a Instrucciones sobre fiscalización de inversiones, estableciendo que: "...<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2000/indcir2000.htm>si bien la impugnación de una contabilidad por no ser fidedigna está liberada de cualquier formalidad, ella debe ser fundada. Esto significa que no basta al efecto la mera suposición o creencia de omisiones o anotaciones indebidas en la contabilidad, sino que deben invocarse antecedentes ciertos y concretos de los cuales se desprenden las supuestas anomalías, y además dejarse constancia expresa de ellos en la respectiva citación y liquidación, para permitir de ésta manera que el contribuyente al momento de interponer el reclamo conozca las impugnaciones del Servicio que debe desvirtuar con pruebas suficientes."

Por otro lado, a lo dicho sobre la naturaleza del Servicio como un ente fiscalizador, incompatible con la calificación de parte dentro del proceso de reclamos, cabe señalar la distinción que explicita Massone Parodi. Para efectos formales la calidad de parte se adquiere por la interposición de la demanda o su debido emplazamiento, es decir, el contribuyente al impugnar el acto del Servicio en el reclamo respectivo, se enviste con el carácter de parte formal; sin embargo, la oficina del Servicio, al tener un interés que hace manifiesto a través del acto liquidador –acto impugnado por el contribuyente- se dota de la calidad de parte en sentido sustancial.⁷¹

Por último, bajo la base de la literalidad del artículo 21 del C.T, Ugalde Prieto entrega una lectura acorde con dicha literalidad pero con efectos distintos a los sostenidos por la doctrina contraria. Al respecto señala que: “... para que entre a regir el deber de desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del organismo fiscalizador, se requiere que el Servicio de Impuestos Internos haya...calificado de no fidedignos los libros, documentos y /o antecedentes aportados por el contribuyente.”⁷²

De lo anterior se concluye que es necesaria una actividad probatoria anterior del Servicio para hacer recaer el peso de la prueba en fase jurisdiccional en el contribuyente. Es decir, no se niega que sobre el contribuyente recaiga la carga de la prueba en las reclamaciones, sino que el Servicio no se encuentra relevado de ella, por el contrario, sobre él también recae el peso, ya sea respecto a la existencia de la obligación tributaria o a la calificación de falso o no fidedigno de aquellos documentos de los cuales prescinde para determinar la carga impositiva.

⁷¹ Cfr. MASSONE PARODI, PEDRO: *Tribunales y procedimientos tributarios*, Editorial Legal Publishing, Santiago, 2009, p.71.

⁷² UGALDE PRIETO, RODRIGO, *op. cit.* P. 23. En este apartado el autor se refiere a la aplicación de la parte final del inciso 2º del artículo 21 del C.T, en el cual se ha visto por parte de la doctrina contraria la reafirmación de sostener que en el contribuyente recae la carga de la prueba en materia de obligaciones tributarias.

⁵⁰ Sobre el principio de igualdad de las partes ver VARGAS DELGADO, IRIS. “La garantía del justo y racional procedimiento en la jurisdicción tributaria”, en *Revista chilena de derecho Pontificia Universidad Católica de Chile*, V. 25, nº 3, 1998, p. 552.

CAPITULO III. NUEVAS ORIENTACIONES Y PERSPECTIVAS SOBRE LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Como recién hemos señalado, en las reglas establecidas por el artículo 21 del Código Tributario sobre la carga de la prueba existente en nuestro Derecho Tributario se encuentra en clara discordancia con principios probatorios estructurales del mismo, así como también con los derechos y garantías fundamentales de los contribuyentes. Por lo mismo, ella debe ser revisada y adecuada a las directrices del Derecho Tributario contemporáneo.

De hecho, simplemente y con tan sólo seguir los razonamientos del Derecho Común entorno a la carga de la prueba se llega a una conclusión diversa a la sustentada hasta hoy por la jurisprudencia judicial. Incluso, para algunos autores, si aplicáramos el artículo 1698 del CC y el criterio de la alteración a la normalidad en él recogido, le correspondería al SII «la carga de probar la obligación tributaria, como así mismo las diferencias de impuestos que emanan de una liquidación.» Así de categórico⁷³.

Para analizar estas nuevas orientaciones y perspectivas sobre la carga de la prueba en el Derecho Tributario, debemos recordar la distinción entre procedimiento administrativo y contencioso tributario. Tratándose del primero, el régimen jurídico aplicable es diverso de aquel verificado en el ámbito procesal civil. Los procedimientos administrativos, son orientados por el principio inquisitivo o de la oficialidad, de modo que, a pesar que la iniciativa, necesaria para instaurar el contencioso, quepa al contribuyente, el desarrollo procesal no depende únicamente de los actos de éste, mucho menos en esta etapa fiscalizadora.⁷⁴

⁷³WahnPleitez, Werner: "LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO: REFLEXIONES DESDE LA PERSPECTIVA DE SUS PRINCIPIOS ESTRUCTURALES".. Tesis para optar al Grado de Magister en Derecho. Universidad de Concepción, Concepción, 2014, pág. 125 cita a ZAVALA ORTIZ, José L., ob. cit., p. 60. Otros autores, por su parte, siguiendo este análisis crítico, plantean que es preciso distinguir respecto a los hechos sobre los cuales ha de recaer la prueba. Si se trata de hechos constitutivos de la obligación tributaria, entonces, la prueba de ellos corresponde al Fisco (en el caso particular al SII, que es el que sostiene la existencia de la obligación tributaria). En cambio, la prueba de los hechos extintivos de la obligación tributaria correspondería al contribuyente. En este sentido, v. UGALDE PRIETO, Rodrigo, ob. cit., pp. 3-6.

⁷⁴WahnPleitez, Werner ob. cit., p. 132

En el procedimiento tributario (como en cualquier otro procedimiento administrativo), existe un interés público prevalente que determina su objeto. Dicho procedimiento «tiene una función eminentemente de publicidad, en cuanto a que, como decía PUGLIESE, en él prevalecen siempre elementos de interés objetivo referentes sea a las necesidades financieras del Estado, sea a la justicia distributiva de las cargas públicas y a la igualdad de los ciudadanos en materia de impuestos.»⁷⁵ De manera que, en el cumplimiento del mismo, la autoridad administrativa no busca obtener una pretensión personal (o propia) sino una de carácter general, debiendo actuar, en todo momento, tanto en lo que la favorezca a ella como al contribuyente, de igual forma y con el mismo ahínco. Consecuencia del mismo principio estructural inquisitivo, de la naturaleza pública de los intereses prevalentes y de la naturaleza jurídica de las normas del Derecho Tributario material, resulta el carácter indisponible del objeto procesal del procedimiento tributario. Por lo tanto, si el procedimiento administrativo tributario es, en principio, indisponible, en él no cabe la inserción de la categoría jurídica consistente en la “carga”.⁷⁶

Por todo lo señalado es que en esta etapa procesal no procede hablar de “carga de la prueba” para la Administración, sino de “poder- deber” de prueba, el que, para ella, no es facultativo ejercer o dejar de hacerlo. La categoría “carga”, contrariamente al “deber”, presupone un derecho subjetivo disponible para su titular, que, como facultad que es, puede ser o no ejercido por aquel. Esta situación no se verifica en la esfera tributaria, teniendo en cuenta que los actos de determinación de la obligación impositiva, así como los de aplicación de sanciones e infracciones por el incumplimiento de aquella o de otras accesorias, competen al Poder Público –personificado en la Administración tributaria-, de modo privativo y obligatorio, teniendo que realizarlos con base en los elementos comprobatorios del hecho jurídico gravado y del ilícito tributario, respectivamente⁷⁷.

⁷⁵WahnPleitez, Werner ob. cit., p. 134 cita a RODRÍGUEZ-BEREIJO, María, ob. cit., pp. 93-94

⁷⁶ Cabe hacer presente que hoy en día, es más frecuente que los ordenamientos tributarios contengan figuras basadas en una convención o acuerdo de las partes, sobre variadas incertidumbres fácticas o jurídicas que surgen en la determinación de los tributos: son las llamadas “posibilidades de transacción y convención en el Derecho Tributario”.

⁷⁷ Para el Derecho procesal-civil, la “carga”, reviste los caracteres de una facultad, si no es observada tan sólo acarrea el riesgo de no consecución de la finalidad pretendida.

El contencioso tributario, por su parte, «...es la etapa ya no de diálogo sino de combate procesal entre la Administración y el contribuyente.»⁷⁸ Se iniciará sólo en la medida que el obligado tributario impugne el acto de determinación o penalidad, efectuado por la autoridad administrativa, a través de la interposición de su reclamo –en nuestro caso y después de la Ley N° 20.322- ante el Tribunal Tributario y Aduanero. De manera entonces que se instaurará entre las partes una controversia jurídica, un conflicto de relevancia tributaria.

Claramente, como bien enseña la doctrina autorizada, «en este estadio procesal no rige el principio inquisitivo propio del procedimiento administrativo tributario y, en buena medida, tampoco el deber de colaboración del contribuyente.»⁷⁹ Es el principio dispositivo, ligeramente atenuado por ciertas reglas y medidas, el que predomina en el ámbito del contencioso tributario. De modo que compete a las partes la aportación y producción de las pruebas, sufriendo, por ende, las consecuencias de su inactividad probatoria y la incertidumbre de un non liquet, pues, sobre ellas recae la carga de la prueba.

CAPITULO IV. LAS PRESUNCIONES Y FICCIONES EN EL CAMPO DEL DERECHO TRIBUTARIO

Cuando no es posible determinar la obligación sobre base cierta, los ordenamientos tributarios facultan a la Administración a hacerlo sobre la base presunta o estimación indirecta, usualmente como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones formales de los deudores o por la imposibilidad o dificultad de alcanzar un conocimiento directo del hecho imponible. En el ámbito tributario, también se ha dicho, las presunciones suelen tener una presencia importante, sobre todo

⁷⁸WahnPleitez, Werner ob. cit., p. 129 cita a ALTAMIRANO, Alejandro, “El contencioso tributario (Desde el contexto de las prerrogativas del Estado y los derechos del contribuyente)”, en El Tributo y su aplicación... ob. cit., p. 1833.

⁷⁹WahnPleitez, Werner ob. cit., p. 132 cita a MONTECINOS ARAYA, Jorge, ob. cit.

en los denominados tributos masivos, puesto que su finalidad es facilitar la actividad de la administración tributaria en la gestión de los tributos.⁸⁰

4.1 DOS TEMAS VINCULADOS A LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO: LA PRESUNCIÓN DE LEGITIMIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS Y LAS PRESUNCIONES LEGALES.

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

Las normas creadoras de tributos en nuestro Derecho Positivo, son de estricta reserva legal. Así los elementos del tributo (el hecho imponible, los sujetos, base imponible) deben estar delimitados por el legislador, con lo que se persigue no dejar discrecionalidad alguna en esta materia, sin que sea el legislador el que regule al máximo todas aquellas situaciones de las cuales deriven obligaciones tributarias a cargo de los ciudadanos. Ello justifica que las presunciones en este ámbito consagren legalmente y que sean de interpretación restrictiva (al igual que son interpretadas en Derecho Civil).⁸¹

Las presunciones legales como dispensas de prueba son utilizadas por el legislador tributario en determinadas situaciones, generalmente cuando no es posible –al menos fácilmente- lograr la prueba sobre un hecho que se encuentra vinculado con la existencia de una obligación tributaria. La interpretación restrictiva a que deben someterse las presunciones en general se hace más

⁸⁰WahnPleitez, Werner: "LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO: REFLEXIONES DESDE LA PERSPECTIVA DE SUS PRINCIPIOS ESTRUCTURALES".. Tesis para optar al Grado de Magister en Derecho. Universidad de Concepción, Concepción, 2014, pág. 135

⁸¹ Yepes Ceballo, Coromoto, "LAS PRESUNCIONES LEGALES Y SU APLICACIÓN EN EL AMBITO TRIBUTARIO", Tesis para optar al Grado de Título de Especialista en Derecho Tributario, Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1999, pág. 302

necesaria en el ámbito tributario, pues la obligación tributaria a cargo de un contribuyente no es susceptible de someterse al libre arbitrio de las partes, sino que el obligado tributario sin discusión, por mandato legal, no tiene posibilidad de llegar a un acuerdo con el acreedor, ya que legalmente se han establecido criterios presuntivos (relativos o absolutos) para determinar la medida de su obligación, lo que no admite interpretación analógica o extensiva⁸².

Se afirman que en el Derecho Tributario las presunciones se consagran para ayudar a la administración tributaria, lo que se justifica dada las particulares dificultades que tiene el fisco para demostrar determinados hechos. Obviamente, la Administración debe probar la existencia del hecho sobre el que la presunción cobra fuerza, para obtener el hecho deducido.⁸³

En juicio, el SII deberá, entonces, producir los elementos materiales sobre los cuales descansa el acto administrativo, es decir, demostrar que en la fase oficiosa se constató el hecho cuya existencia es requerida para aplicar el criterio presuntivo. Es claro que el efecto de aplicar las presunciones legales consagradas en las leyes tributarias, es el de facilitar la labor del SII durante el proceso de determinación y no el de liberarla totalmente de la prueba del hecho productivo de la obligación tributaria.⁸⁴

- a) Presunción de legitimidad de los actos administrativos:** la circunstancia de que los actos administrativos tributarios gozaren de presunción de legitimidad, no dispensa la producción probatoria que los fundamente, pues, siendo estos actos regidos por los principios de estricta legalidad y de la tipicidad, ellos dependen de la cabal demostración de la ocurrencia de los hechos y motivos que los generaron⁸⁵. Son los principios referidos, propios del orden constitucional tributario y de un Estado de Derecho, los que conllevan a la imperativa y cabal demostración, por parte del órgano fiscal, de la ocurrencia de los

⁸² Cabe destacar que las presunciones simples o judiciales en el ámbito del proceso tributario no se encuentran prohibidas al juez, claro está, tomando en cuenta, determinados límites que le impone la ley civil. Ver Plugiese, Mario, "La prueba en el Proceso Tributario". Traducción Alfonso González Rodríguez, Edit. Jus. México, 1949, p. 237 y ss.

⁸³ Yepes Ceballo, Coromoto, "LAS PRESUNCIONES LEGALES Y SU APLICACIÓN EN EL AMBITO TRIBUTARIO", p. 305

⁸⁴ Yepes Ceballo, Coromoto, "LAS PRESUNCIONES LEGALES Y SU APLICACIÓN EN EL AMBITO TRIBUTARIO", p. 307

⁸⁵ WahnPleitez, Werner ob. cit., p. 135 cita a DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, ob. cit., p. 359

motivos y hechos que generaron los actos administrativos de determinación de la obligación tributaria y/o la aplicación de sanciones por ilícitos tributarios.

- b) Presunciones legales y carga de la prueba:** Aún frente a hipótesis de presunciones legales, compete a la autoridad administrativa presentar pruebas del hecho indiciario, que es conocido y debe ser alegado, y a partir del cual nace y se establece el raciocinio presuntivo.⁸⁶

Las presunciones legales pueden ser: absolutas o relativas

b. 1.- Las presunciones legales relativas (*luris Tatum*)⁸⁷ dispensan de prueba al favorecido por ellas, que generalmente es el SII, pero no prohíben prueba en contrario, si se duda en el proceso de la existencia del hecho base del que se obtiene el hecho deducido, el SII no tendrá nada que probar, mientras que el contribuyente sí. En este sentido cabe destacar que cuando existe una presunción legal a favor del SII, ésta en la fase de determinación del tributo (proceso constitutivo del acto que contiene la voluntad administrativa) deberá asentar y probar en el expediente que existe un hecho, del cual y por el juego de la presunción se obtiene otro; pero una vez dictado el acto administrativo, en el proceso tributario de revisión que se inicie por el ejercicio de los recursos – administrativos y judiciales- establecidos a favor de los afectados, el SII no debe probar, no sólo porque se encuentra favorecida por la presunción, sino porque está amparada por el principio de legitimidad del acto administrativo y esa legitimidad cubre y alcanza la verificación efectuada en la fase de determinación. Tendrá que ser la parte perjudicada por

⁸⁶WahnPleitez, Werner ob. cit., p. 138

⁸⁷ Yepes Ceballo, Coromoto, ob. Cit. p. 309 y ss

la presunción aplicada, quien presente la prueba en contrario, lo suficientemente fuerte, como para destruir la legitimidad de tal constatación y verificación administrativa.

Por el contrario, si la presunción se estableció a favor del contribuyente, éste deberá probar ante el SII en la fase de gestión o de determinación, que goza de la presunción, y sí, pese a ello, se realiza una liquidación en su contra, por lo organismos competentes, luego en el proceso tributario, tendrá que volver a demostrar que existe un hecho base del cual es titular, que goza de una presunción y que por el juego de ella se deduce un hecho que también le es favorable, lo que, en definitiva, le conduce a soportar toda la carga de la prueba y a demostrar la ilegitimidad del actuar administrativo y el olvido o el no reconocimiento por el Fisco del hecho base sobre el que descansa su presunción.

En la práctica, la normativa tributaria cuando establecen presunciones legales relativas, lo hacen imbuidas por el criterio proteccionista del Fisco. Lógicamente, al SII le será relativamente fácil en la fase de gestión, constatar y evidenciar la existencia de un hecho que, según la ley, le atribuye una presunción favorable. En definitiva, la regla es que cuando se establece una presunción legal relativa, se conceda a favor del SII.⁸⁸

Así la clásica presunción legal relativa a favor de Fisco⁸⁹, es el de la legitimidad del acto administrativo, que informa todo el proceso tributario, justifica su estructura y da origen al desplazamiento total de la carga de la prueba hacia el contribuyente reclamante. Ante esta presunción el contribuyente tiene dos caminos: **a)** demostrar, como es el caso comúnmente utilizado, que el actuar administrativo es ilegítimo, porque la obligación tributaria que de él se deduce tampoco es legítima, ya que no responde a la realidad de las cosas ni a la verdadera extensión del hecho imponible; o bien, **b)** probar y demostrar que el acto administrativo es ilegítimo, por nulo, inexistente, o viciado formalmente, en cuyo caso ninguna presunción puede deducirse de un acto que no reúne los requisitos mínimos que la ley exige para su producción normal.

⁸⁹Perezagua, Luis, "La Prueba en el Derecho Tributario", Estudios de Hacienda Pública, Madrid, 1975, pp. 242-243

En cualquiera de estos dos caminos, es el reclamante quien soporta la carga de la prueba, mientras que el SII actúa en el proceso como “parte durmiente”

b.2.- Presunciones legales absolutas (*luris et de iure*):⁹⁰Se afirma que las presunciones legales de carácter absoluto constituyen un terreno en que el derecho material y económico se entremezclan dando origen a una posible confusión entre las normas técnico- tributarias. Dicha confusión se ve reforzada porque, normalmente, las únicas presunciones legales absolutas que las leyes tributarias estableces son a favor del SII, es decir, sólo protegen al Fisco.

La justificación a tal protección al Fisco obedece a la debilidad de la propia Administración Tributaria para conocer todas las infinitas situaciones que la mentalidad humana puede crear a los efectos tributarios. Normalmente, el presupuesto económico o jurídico en que se apoyan los impuestos, es creado, conocido y manipulado por el ciudadano a espaldas de la Administración, y por muy capacitada y por muchos funcionarios que esta tenga, nunca podrá llegar a controlar seriamente toda esa amplia posibilidad de figuras que pueden ser hechos imponderables, y que únicamente están en la esfera del contribuyente.⁹¹

En cuanto a la eficacia de estas presunciones, se establece que el hecho que se evidencia en la fase de gestión o determinativa el valor de las presunciones legales absolutas a favor de la Administración, no implica que hayan perdido su fuerza probatoria en el proceso tributario posterior a dicha fase inicial. Si el contribuyente reclama en contra del acto liquidatorio de gestión, el SII no sólo no necesita probar, pues tiene a su favor la presunción de legitimidad del acto administrativo (presunción que supone que el hecho del que arranca la presunción legal absoluta es cierto, y fue comprobada por el SII), sino que, es precisamente aquí cuando entra en juego la segunda característica de las presunciones

⁹⁰ Yepes Ceballo, Coromoto, ob. Cit. p. 308

⁹¹ Yepes Ceballo, Coromoto, ob. Cit. p. 309

legales absolutas: El Juez Tributario no puede permitir a la parte reclamante que presente prueba en contrario, ya que por imperativo de la ley está prohibida. El único camino que le queda al interesado es demostrar la inexistencia del hecho que da origen a la presunción legal absoluta que goza el SII, es decir, el contribuyente solo puede impugnar la presunción, demostrando la inexistencia del hecho en el cual ella toma origen.⁹²

En cuanto a los efectos de la presunción de los actos administrativos la jurisprudencia señala de forma sólida: En una Sentencia el Tribunal Tributario y Aduanero de La Serena⁹³ acogió un reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de una resolución emitida por el Servicio de Impuestos Internos, mediante la cual se declaró improcedente la devolución de impuestos del saldo a favor ascendente a \$117.518, correspondiente al año tributario 2011.

Sobre el particular, el órgano jurisdiccional manifestó que la resolución rechazó la solicitud de devolución debido a que el contribuyente no concurrió al ente fiscalizador ni aportó documentación alguna que permitiera demostrar la procedencia de la devolución solicitada. Luego, enfrentada la Administración a una solicitud de devolución de impuestos, en principio debía acceder a ella, a menos que ejerciera las facultades de fiscalización otorgadas por la ley, dentro de los plazos legales. En definitiva, le correspondía al contribuyente acreditar la veracidad de sus declaraciones conforme con el artículo 21 del Código Tributario, y la resolución del Servicio de Impuestos Internos debía ser fundada legalmente.

Ahora bien, el tribunal constató que la carta que se le envió al contribuyente -y que se acompañó al proceso-, era distinta a la indicada por uno de los testigos de la reclamada en su declaración y, por

⁹² Yepes Ceballo, Coromoto, ob. Cit. p. 310

⁹³ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Disponible en <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2012/ta/ji3096.doc>. [Fecha de consulta: 27 de Noviembre de 2015]

lo demás, dicha carta no señalaba que el contribuyente hubiera sido requerido, sino sólo expresaba que éste no concurrió al Servicio ni aportó documentación, pero no indica datos relativos al requerimiento de antecedentes, en cuyo incumplimiento fundamenta la resolución reclamada. Así, la falta de certidumbre respecto de la efectiva notificación del requerimiento, sumado al hecho de que la resolución reclamada fue notificada personalmente, y no por carta certificada, a juicio del sentenciador era demostrativo de que posiblemente la carta original se devolvió y luego se notificó personalmente, lo que hacía verosímil la alegación del actor en orden a que las notificaciones no le llegaran. Tales razones explicaban el motivo por el cual el actor no habría podido acreditar la veracidad de sus declaraciones. Finalmente, en cuanto a la fundamentación de la resolución reclamada, manifestó que ésta no cumplía con la exigencia del artículo 41 inciso 4° de la Ley N° 19.880, pues no era suficiente, y tornaba en arbitrio el acto administrativo.

En su considerando número 16 se aborda de manera dilatada los argumentos, así:

16°.- Al respecto, es necesario tener en cuenta que es un elemento básico o constitutivo del acto administrativo, la fundamentación, esto es, la exposición formal y explícita de la justificación de la decisión, es decir la expresión formal, en este caso, de los antecedentes de hecho y de las razones que dan justificación lógica/racional de la decisión que se adopta, para satisfacer una determinada necesidad pública. Esta fundamentación da cuenta del “por qué” se emite una decisión, y que sustenta o sostiene su juridicidad, su conformidad a Derecho. Es la fundamentación del acto administrativo, además, una exigencia legal, contenida en el artículo 41 inciso 4° de la ley n° 19.880, que indica “Las resoluciones contendrán la decisión, que será fundada”. De esta forma se ha señalado que la fundamentación, como requisito de validez que es (puesto que incide en materia de “competencia”), no se cumple con cualquier fórmula convencional, de cliché, o banal. La fundamentación ha de ser “suficiente”, de tal modo que la conclusión que se adopta sea la conclusión lógica, racional, de esas normas habilitantes de competencia y de esos hechos/necesidad pública que la Administración debe resolver, satisfaciéndola. Es, precisamente, en la fundamentación en donde debe concretarse necesariamente esa “congruencia”, que de no darse vicia la decisión por carencia de justificación,

de razonabilidad. De allí es que la “fundamentación” del acto administrativo constituye un principio general del derecho administrativo que tiene una base constitucional en el derecho fundamental al debido procedimiento racional y justo, que la Constitución reconoce expresamente a toda persona (artículo 19 n° 3 inciso 5°, en concordancia con la constancia adoptada por la Comisión Ortúzar en sesión 102, referido también a los actos administrativos y con especial referencia a los actos administrativos sancionadores). Y el vicio en la fundamentación es precisamente la “arbitrariedad”, es decir, la carencia de razonabilidad de la decisión adoptada, desde que ella carece de la indispensable sustentación normativa, lógica y racional (ni suficiente, ni congruente), y su consecuencia es la nulidad (propiamente inexistencia) del pretendido acto administrativo, por contravenir la Constitución (artículo 7 incisos 1° y 2°) y la ley (19.880). Es sabido que para la validez jurídica de un acto administrativo y muy en especial de un acto sanción, dados los principios de legalidad y tipicidad que intrínsecamente los rige, se requiere, entre otros requisitos, la existencia del hecho/motivo que la ley configura como “habilitante” para que el órgano competente actúe, satisfaciendo la necesidad pública que tal hecho comporta, de allí que tal hecho sea el “motivo”, fundamento o razón, que induce a obrar, que mueve a actuar al órgano público. La jurisprudencia, tanto contralora como especialmente judicial, ha sido muy homogénea y constante en afirmar que el acto administrativo debe bastarse a sí mismo, por lo cual además de otras exigencias, debe contener la consideración de los hechos que permiten dictar la medida adoptada, hechos que deben existir al momento de adoptar el decreto o resolución correspondiente, y que le dan el sustento fáctico para que sea dictado.

CAPITULO V. LA TEORÍA DE LAS CARGAS PROBATORIAS DINÁMICAS

5.1 ANÁLISIS GENERAL DE LA TEORIA DE LAS CARGAS DINÁMICAS

En primer término cabe señalar que ante el deber del juez de resolver la controversia sometida a su conocimiento luego de formarse la convicción suficiente acerca del acaecimiento o no de los hechos controvertidos en el litigio, resultan de especial relevancia las reglas de la carga de la prueba. Tal como se analizó en el primer capítulo de esta investigación las reglas de la carga de la prueba más que determinar quién ha de producir la prueba de tal o cual hecho, tienden más bien a determinar quién asume el riesgo de que la prueba no se produzca. Y esto último es lo que cobra relevancia, no interesa en demasía por iniciativa de quién se incorporó al proceso el elemento de convicción, sino únicamente si el hecho se encuentra o no probado.⁹⁴

Cuando el juez advierte que una prueba esencial no se ha ofrecido o incorporado, ordenará las diligencias necesarias para formarse convicción acerca de los hechos controvertidos, sin que interese quién tenía la carga de acreditarlo, y ello incluye ordenar directamente la producción de la prueba omitida o imponerle la carga a quien se encuentra en mejores condiciones para producirla, y es en este último punto que nos encontramos en presencia de una carga dinámica de la prueba, que es aquella que viene a complementar a las reglas ya analizadas sobre la carga de la prueba, es decir, esta teoría busca flexibilizar las reglas tradicionales de la carga de la prueba en todos aquellos casos en que quien debía probar se encontraba imposibilitado de hacerlo por motivos completamente ajenos a su voluntad.⁹⁵

De manera que el fundamento de efectuar una distribución de la prueba entre las partes de forma dinámica y no estática ni rígida radica principalmente en el deber de colaboración de las partes con el órgano jurisdiccional tendientes a acreditar los hechos controvertidos en el proceso. Las cargas probatorias dinámicas, entonces, suponen el desplazamiento del onusprobandi en función del

⁹⁴Vásquez Guiñez, Claudia, ““ROL DEL JUEZ EN EL NUEVO PROCESO CIVIL EN RELACIÓN A LA CARGA DE LA PRUEBA”. Proyecto de Tesis para optar al Grado de Magíster en Derecho.” , Universidad de Concepción, Concepción, 2014, p. 38

⁹⁵ Vásquez Guiñez, Claudia, ob. Cit., p.39

deber de cooperación con el órgano jurisdiccional, sin refugiarse en el interés de la parte, el objetivo es único: alcanzar la verdad para ambas partes, en solidaridad y mutua colaboración procesal.⁹⁶

Tal como quedó de manifiesto en el primer capítulo, doctrinariamente surgieron diversos criterios tendientes a distribuir la carga de la prueba entre las partes, criterios que por lo demás han sido objeto de numerosas críticas que recaen principalmente en la rigidez de los mismos, puesto que quien afirmaba un hecho o pretendía alterar mediante su pretensión un status jurídico tenía sobre sí la carga de la prueba, de manera que se ha propugnado compatibilizar dichos criterios con un criterio de distribución flexible, ya que no son sólo las partes quienes tienen interés en arribar a la verdad de los hechos, sino también el juez en miras de dictar una sentencia justa, es por ello que se han comenzado a atribuir facultades probatorias a los jueces en algunos ordenamientos jurídicos como asimismo han surgido deberes de colaboración de las partes con el órgano jurisdiccional y es en este escenario que ha surgido la denominada teoría de las cargas probatorias dinámicas.

En términos simples y a modo introductorio podemos señalar que la denominada doctrina de las cargas probatorias dinámicas consiste en imponer el peso de la prueba en aquella parte que por su situación se halla en mejores condiciones de aportar prueba a la causa, sin importar la posición procesal que ocupe. Es así como la superioridad técnica, la situación de prevalencia o la mejor aptitud probatoria de una de las partes o la complejidad del hecho generan el traslado de la carga probatoria hacia quien se halla en mejores condiciones de probar.

El concepto y utilización de la carga dinámica de la prueba ha sido planteado en distintos ordenamientos jurídicos como una regla excepcional respecto de las generales sobre la carga de la prueba, más que como una inversión del peso de la prueba, ya que se trataría sólo de reglas especiales similares a las generales en atención a que en algunos ordenamientos jurídicos el legislador se ha percatado de que las reglas generales de distribución del peso de la prueba

⁹⁶ Vásquez Guíñez, Claudia, ob. Cit., p.43

pueden llegar a conducir a la imposibilidad de probar y es por ello que se ha propugnado la introducción de estas reglas especiales⁹⁷.

De manera que en virtud de lo expuesto la doctrina de las cargas probatorias dinámicas hace descansar la actividad de acreditar un hecho, en quien se encuentra en mejores condiciones de demostrarlo, ella genera un desplazamiento de la carga probatoria entre actor y demandado, de modo dinámico, atendiendo a la mejor posibilidad de uno y otro de probar. Así quien debe probar los extremos fácticos implicados en la litis es quien se halla en mejor situación de hacerlo con prescindencia de la posición procesal que ocupe en la contienda.

En esta doctrina procesal moderna no rigen reglas absolutas en materia probatoria requiriéndose la colaboración de los interesados colocando la carga de la prueba en cabeza de quien está en mejores condiciones para producirla, es decir, no hay reglas rígidas, sino la búsqueda de la solución más justa según las circunstancias del caso.

5.2 APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE LAS CARGAS PROBATORIAS DINÁMICAS

Si bien hemos adelantado algunas ideas de la carga probatoria dinámica en párrafos anteriores, es menester crear una definición más elaborada de la misma. Así podemos afirmar que la carga probatoria dinámica es una regla de juzgamiento de aplicación excepcional y complementaria a las normas de distribución de la carga de la prueba, en virtud de la cual el tribunal se encuentra facultado para invertir la carga probatoria en atención a la excesiva dificultad de probar de aquella parte que realiza una determinada afirmación, soportándola, en definitiva, el litigante que tenga un más fácil acceso a la prueba de ésta. A su vez, los fundamentos de la decisión son: Lograr una sentencia más apegada a la realidad y más justa como también la aplicación del principio de solidaridad procesal de las partes.⁹⁸

⁹⁷ Vásquez Guiñez, Claudia, ob. Cit., p.47

⁹⁸ Miranda Saldívar, Ignacio, "Las Cargas Probatorias Dinámicas". Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas. , Universidad de Valparaíso, Valparaíso, 2009, p. 82

5.3 REGLAS DE DISTRIBUCION DE LA CARGA DE LA PRUEBA

Múltiples han sido los criterios utilizados para establecer la regla de distribución de la carga probatoria, por ende resulta relevante mencionar algunos de mayor importancia:⁹⁹

a) La carga de probar recae en el actor (onusprobandiincumbitactori): Criterio elaborado por el Derecho Romano y Francés del siglo XX. Básicamente hace recaer el peso de la prueba en el actor, respecto al hecho que origina su crédito y respecto al demandado prueba del hecho que lo excepciona; como se observa, esta teoría tiene como punto de partida la posición de las partes dentro del proceso.¹⁰⁰

b) La carga de probar recae en quien afirma un hecho (incumbitprobatioquidicit, non quinegat): quien afirme un determinado hecho tiene la carga procesal de probarlo, mientras quien niega un hecho se ve liberado de toda carga. Ya no se tiene en consideración el papel que juegue la parte dentro del proceso sino lo que se diga sobre un determinado hecho: se afirma o se niega.

c) La carga de probar recae en quien alega un hecho fuera de la norma: aplicando el criterio de normalidad, quien alegue lo anormal debe de probar, pues la normalidad se presume. Similar a este criterio es el que establece la carga de probar sobre quien quiere innovar una situación.

d) Regla de distribución según la naturaleza de los hechos que deben probarse: para su expositor Chiovenda¹⁰¹, los hechos pueden clasificarse en constitutivos, modificativos, impeditivos y extintivos, vinculando los hechos constitutivos con el actor y los demás al demandado.

e) Regla de distribución según el efecto jurídico perseguido por las partes: quien pretenda un determinado efecto jurídico anudado a determinados hechos debe probar la existencia de los mismos.¹⁰²

⁹⁹ Vid. LÉPORI WHITE, INÉS: “Cargas probatorias dinámicas” en LÉPORI WHITE, INÉS (coord.), op. cit, p.57

¹⁰⁰ Vid. ARIASCA, IVANA MARÍA, op. cit, p. 141; Vid. BONET NAVARRO, JOSÉ: La prueba en el proceso civil : cuestiones fundamentales, Editorial Difusión Jurídica, Madrid, 2009, p. 286; LÉPORI WHITE, INÉS (coord.), op. cit, p. 66.

¹⁰¹Chiovenda José, “Instituciones del Derecho Procesal Civil”, trad. Por Gómez Orvaneja, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, España, 1936-1940, T. III, pág. 94 y ss.

f) Regla de distribución según la norma jurídica que resulte favorable para la parte: en palabras de su expositor: "...la parte cuya petición procesal no puede tener éxito sin que se aplique un determinado precepto jurídico, soporta la carga de la afirmación y de la prueba de que las características definidoras de ese precepto están realizadas en los hechos."¹⁰³

g) Regla de distribución según la norma jurídica aplicable que consagra el efecto jurídico perseguido: DevisEchandía concuerda con las dos anteriores propuestas, unificándolas como a continuación se expresa: "...a cada parte le corresponde la carga de probar los hechos que sirven de presupuesto a la norma que consagra el efecto jurídico perseguido por ella, cualquiera que sea su posición procesal."¹⁰⁴

Cualquiera que sea el criterio utilizado para determinar la regla de distribución de la carga de la prueba, ésta sufre el problema de rigidez en su aplicación, aparejando, en determinados supuestos, consecuencias nefastas para una de las partes. De esta forma se propone la flexibilización de las reglas sobre la carga de la prueba a través de lo que se ha denominado Teoría de las Cargas Probatorias Dinámicas.¹⁰⁵

5.4 CRITERIOS SOBRE LOS CUALES DESCANSA LA DOCTRINA DE LAS CARGAS PROBATORIAS DINÁMICAS

Los criterios que han servido de sustento a las cargas probatorias dinámicas, son principalmente dos: los criterios de facilidad y disponibilidad probatoria.

Dichos criterios ya vienen teniendo acogida desde hace un tiempo en el ámbito iberoamericano, una muestra de ello es el artículo 129 del Código Procesal Civil Modelo para Iberoamérica relativo

¹⁰² OJEDA BERNAL, JIRLEN: "LA CARGA DE LA PRUEBA EN LAS RECLAMACIONES TRIBUTARIAS: IMPLICANCIA FRENTE AL DERECHO DE DEFENSA". MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Universidad Austral de Chile, Valdivia, 2010, pág. 27

¹⁰³ ROSENBERG, LEO, op. cit, p. 123. Como se ve no existe mayor diferencia entre esta regla de distribución y la propuesta por GianMicheli

¹⁰⁴ DEVIS ECHANDÍA, HERNANDO, op. cit, p. 490

¹⁰⁵ También denominada como: "...carga dinámica de la prueba, carga de la prueba compartida, doctrina de la prueba compartida, prueba compartida."

a la carga de la prueba: "Corresponde probar, a quien pretende algo, los hechos constitutivos de su pretensión; quien contradiga la pretensión de su adversario tendrá la carga de probar los hechos modificativos, impeditivos o extintivos de aquella pretensión. La distribución de la carga de la prueba no obstará a la iniciativa probatoria del Tribunal ni a su apreciación, conforme a las reglas de la sana crítica, de las omisiones o deficiencias en la producción de la prueba"¹⁰⁶ .

Asimismo y como consagración de la carga dinámica de la prueba, se estipuló en el artículo 177.1 del mismo Código Modelo, que: "los terceros y las partes que tienen el deber de prestar la máxima colaboración para la efectiva y adecuada realización de las inspecciones, reproducciones y pericias. En caso de injustificada negativa de los terceros a prestar la colaboración, el Tribunal adoptará las medidas conminatorias apropiadas, remitiendo si correspondiere, testimonio de lo actuado a la justicia penal a los efectos pertinentes"¹⁰⁷

Para que puedan tener aplicación estos criterios es preciso que exista entre las partes una posición de contraste o disparidad, es decir, ello implica que la disponibilidad o la facilidad probatoria de una parte carece de relevancia si la contraparte se halla en idéntica posición de disponibilidad, ya que aquí no resulta preciso ni necesario trasladar el peso de la prueba de una parte a otra, sino que se requiere que una de ellas se encuentre en una situación privilegiada que le permita tener acceso a la prueba necesaria.

De manera que es requisito, de acuerdo a lo antes dicho, que una de las partes se encuentre en una situación de disponibilidad y facilidad probatoria superior a la de su contraparte, es decir, que la fuente de la prueba se encuentre en poder de una de las partes y que por ello le sea más fácil introducir el medio de prueba¹⁰⁸ .

¹⁰⁶ Abel Lluch, Xavier y Picó I Junoy, Joan: "Objeto y Carga de la Prueba Civil", J.M. Bosch Editor, Barcelona, España, 2007, p. 83.

¹⁰⁷ Código Procesal Civil Modelo para Iberoamérica. Disponible en <http://es.scribd.com/doc/91367617/Codigo-Procesal-Civil-Modelo-Paralberoamerica> (consulta:03 de abril de 2013).

¹⁰⁸ Bonet Navarro, José: "La Prueba en el Proceso Civil. Cuestiones Fundamentales", Grupo Madrid, Difusión Jurídica. Madrid, España, 2009, p. 290.

Ahora bien, analizando por separado cada uno de los criterios antes mencionados, podemos decir, que el criterio de disponibilidad probatoria implica que es la contraparte la que posee el medio probatorio o incluso aun gozando la parte de medios probatorios, los mismos tienen menor entidad para probar que los que únicamente dependen de la voluntad de la otra, esta disponibilidad puede ser tanto material (tenencia de un documento) como intelectual (forzoso conocimiento de un dato).

Por otra parte el criterio de facilidad probatoria constituye un criterio más amplio y comprensivo que el anterior, se refiere a supuestos en que si bien la parte podría aportar la prueba de los hechos que le incumben, la contraparte se encuentra en una posición que le es más fácil, menos gravoso o incluso más rápido llevar la prueba de autos, este principio se basa en la buena fe.

Lo que se pretende con estos principios es que las partes cuenten con igualdad de armas, de manera que factores externos tales como la mayor facilidad o disponibilidad de acceso a los medios de prueba de una de las partes no condicionen el resultado final del litigio.

De ser preciso recurrir a estos criterios por parte del juzgador ha de hacerlo con cautela, ya que han de ser considerados como una herramienta excepcional, por tanto de interpretación absolutamente restringida, dirigida a impedir situaciones de auténtica injusticia o de imposibilidad o dificultad probatoria a fin de no afectar la estrategia procesal de las partes, informando el juez oportunamente a las partes qué hecho ha de probar cada una de ellas con el fin de evitar que la falta de prueba de un hecho le pueda perjudicar y ver fracasada su expectativa de obtener una sentencia favorable. Lo anterior es esencial, ya que busca reducir la incertidumbre y mantener la seguridad jurídica.

Además de los criterios analizados precedentemente como fundamentales de las cargas probatorias dinámicas debemos señalar que esta distribución dinámica de la prueba también descansa sobre ciertos principios, tales como, de colaboración entre las partes, de buena fe y de igualdad de armas entre las partes. En lo que dice relación con el principio de colaboración entre las partes, como pudimos ver no sólo al juez le interesa arribar al convencimiento de la ocurrencia o no de un determinado hecho controvertido en miras de dictar una sentencia justa que resuelva el conflicto, sino que también las partes resultan interesadas en el esclarecimiento de los hechos

controvertidos en el proceso, es por ello que se sostiene que las partes han de colaborar con el juzgador para que éste pueda arribar a la convicción necesaria para resolver en el proceso, de manera que quien disponga del material probatorio necesario deberá aportarlo a la causa con prescindencia del lugar que ocupe en el proceso.

El autor Augusto Morello postulaba un desplazamiento de la prueba basado en el principio de solidaridad o de efectiva colaboración, señalando que el deber de colaboración hacia el órgano colorea de manera singular la carga de probar¹⁰⁹.

Ahora bien, el principio de la buena fe descansa sobre la base de buscar en el proceso la convicción o certeza suficiente en el juzgador acerca del acaecimiento o no de un determinado hecho controvertido, sin importar cuál de las partes aporte el material probatorio necesario para ello, es por eso que este principio está íntimamente ligado al principio de la colaboración de las partes con el órgano jurisdiccional. Principio que por lo demás es consagrado expresamente en el art. 5º del Proyecto de Código Procedimiento Civil, bajo el epígrafe Buena fe procesal, así dispone que: "Las partes, sus apoderados y todos quienes intervengan en el proceso deberán actuar de buena fe. El tribunal, de oficio o a petición de parte, deberá prevenir, corregir y sancionar, según corresponda, toda acción u omisión que importe un fraude o abuso procesal, colusión, contravención de actos propios o cualquiera otra conducta ilícita, dilatoria o de cualquier otro modo contraria a la buena fe".

Por su parte el principio de igualdad de armas se ha entendido como aquel en virtud del cual se pretende colocar a las partes del proceso en una posición de paridad, asegurándole un mismo tratamiento normativo y la titularidad de poderes, deberes y facultades simétricamente iguales y mutuamente relacionadas. De manera que será el juez quien asuma el importante rol de verificar que ambas partes se encuentren en una posición de igualdad en el proceso. El art. 4º del PCPC, contempla: "Igualdad de Oportunidades. El tribunal velará por la igualdad de oportunidades de las partes en el proceso". Así cuando una de las partes tiene el dominio completo respecto del hecho,

¹⁰⁹Morello, Augusto: "La Prueba. Modernas Tendencias". Editorial Platense. La Plata, 1991, pp. 41 y 55-64.

es decir, conoce de mejor forma el hecho controvertido, y está en una situación de cercanía respecto a la fuente de la prueba, se genera una hipótesis de desigualdad de origen técnica, frente a dicha desigualdad el juez puede invertir la carga de la prueba, colocándola sobre la parte que tiene un mejor dominio del hecho o está más cerca de la prueba, lo que no implica romper con la igualdad, siempre que se informe de ello a las partes con la debida antelación permitiéndoles proponer la prueba necesaria para vencer la carga asignada. Siendo por tanto necesario que la desigualdad sea capaz de afectar la defensa del litigante generando indefensión, de manera que el límite a la desigualdad de los litigantes se encuentra en la indefensión, sólo una desigualdad capaz de afectar el derecho a defensa de la parte puede justificar su eliminación¹¹⁰ .

5.5 LAS CARGAS DINÁMICAS EN MATERIA TRIBUTARIA

La regla general que regula la carga probatoria en materia tributaria en nuestro derecho, se encuentra contenida en el art. 21 del Código Tributario, la cual establece: " Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto."

"El Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos. En tal caso, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64 practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder. Para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá

¹¹⁰ Hunter Ampuero, Iván: "La Iniciativa Probatoria del Juez y la Igualdad de Armas en el Proyecto de Código Procesal Civil", Rev. Ius et Praxis, Año 17, N°2, 2011, ISSN 0717 - 2877, Universidad de Talca, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, pp. 53 - 76

desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero."

El Art. 21, ya citado en su primera parte, establece el mismo principio consagrado en el art. 1698 del CC, es decir, es al contribuyente a quien le corresponde el peso de la prueba para el establecimiento de la obligación tributaria, por regla general, para lo cual deberá probar la verdad de sus declaraciones, en forma coetánea con su presentación, mediante los "documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él".

Debe advertirse que de acuerdo con el inc. 2º del art. 21 del Código Tributario, el Servicio no puede prescindir de los antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos; ello significa que el peso de la prueba recae en el Servicio para acumular los antecedentes que permitan rechazar la contabilidad del contribuyente y entrar a tasar la base imponible con los antecedentes que el Servicio tenga en su poder, conforme a lo dispuesto en el art. 64 y previos los trámites del art. 63, ambos del Código Tributario.¹¹¹

Es decir, tratándose de antecedentes no fidedignos presentados o incorporados por los contribuyentes se invierte el peso de la prueba y quien debe acreditar que dichos antecedentes no son fidedignos es el ente fiscalizador conforme a los antecedentes que éste tenga en su poder.

En este punto la Excm. Corte Suprema se ha pronunciado en numerosos fallos señalando que siempre le corresponde al contribuyente el peso de la prueba, otorgándole al Servicio de Impuestos Internos un papel pasivo a este respecto, así podemos citar a modo de ejemplo el siguiente fallo: Causa rol Nº 899-2000, en fallo de 10 de octubre de 2.000, que señala: "13º) Que, en lo referente a la última parte del recurso basado en que el Servicio no habría acreditado la falsedad de los documentos objetados ni rendido prueba alguna al respecto, es necesario recordar que en la

¹¹¹ Martínez, Rafael: "La Carga de la Prueba en materia tributaria". Disponible en: www.rafaelmartinezabogado.cl/dv/La%20carga%20de%20la%20prueba%20en%20Materia%20Tributaria.do (consulta: 26 de noviembre de 2015).

materia base de este reclamo, relativo al rechazo del crédito fiscal, la regla que rige es el artículo 23 N° 5 del decreto ley N° 825, que le entrega al contribuyente, la carga de probar, siguiendo la línea de otras normas de prueba en el plano tributario, como por ejemplo, el artículo 21 del Código del Ramo, siendo la actuación del Servicio la de un mero fiscalizador, dotado de la facultad de impugnación y frente a las que formule, es el recurrente quien debe acreditar la verdad de lo que sostiene”.

Es precisamente en este punto donde cobra relevancia la doctrina de las cargas probatorias dinámicas que hemos venido analizando, por cuanto es aquí donde queda de manifiesto el principio de facilidad y disponibilidad probatoria, puesto que como podemos apreciar de la norma transcrita, esto es, del art. 21 del Código Tributario, al Servicio de Impuestos Internos se le ha dotado por la ley de facultades para producir medios de prueba, u obtenerlos tanto del contribuyente como de terceras personas, de manera que teniendo amplias facultades de investigación y fiscalización, no tendría sentido señalar que habiendo el ente fiscalizador impugnado declaraciones o documentos de los contribuyentes, sean estos quienes deban acreditar que ellos son fidedignos, si a la luz de la norma transcrita se desprende que en tal caso, el Servicio, previos los trámites establecidos en los arts. 63 y 64 practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder, de manera que ante ello, el peso de la prueba recae en el Servicio para acumular los antecedentes que permitan rechazar la contabilidad del contribuyente y entrar a tasar la base imponible con los antecedentes que el Servicio tenga en su poder. Por otro lado, el art. 21 establece en forma perentoria una presunción legal de veracidad de los antecedentes, libros y documentos del contribuyente, al punto de que señala que el Servicio no podrá prescindir de ellos, y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte. Pues bien, de acuerdo al art. 47 inc. 3º del CC, para destruir la referida presunción, el Servicio debería probar que aquéllos no son fidedignos en virtud de las facultades de investigación y fiscalización de que ha sido dotado por parte del legislador. Interpretar de otra forma la referida norma implicaría hacer recaer todo el peso de la prueba en el contribuyente, siendo que quien tiene mayor facilidad y disponibilidad probatoria es el ente fiscalizador, por cuanto como señalamos posee facultades para producir medios de prueba, u

obtenerlos tanto del contribuyente como de terceras personas, de lo contrario el contribuyente quedaría en una situación desmejorada o de desventaja frente al órgano fiscalizador con quien debería encontrarse en una situación de “igualdad de armas” violándose los principios de igualdad ante la ley y el derecho al debido proceso, consagrados en los N° 2 y 3 del art. 19 de la CPR54 .

CAPITULO VI. LA PRUEBA EN EL ORDEN PROCESAL PENAL E INFRACCIONAL TRIBUTARIO

Sus principios son muy distintos a lo establecido en lo que podríamos llamar ámbito civil tributario. La doctrina nacional señala: “...lo primero que debe concluirse que, cuando se trata, por ejemplo, de situaciones relativas a delitos e infracciones tributarias, no resulta aplicable el artículo 21 del Código Tributario”¹¹². De manera que en estas materias, más allá de la convicción que pueda motivar el obrar de la Administración, le corresponderá en caso de conflicto, la carga procesal de destruir la presunción de inocencia que ampara al contribuyente. Aún en el caso de simples infracciones administrativas, porque como lo ha dicho el Tribunal Constitucional, en causa tributaria: “ ... En tal sentido este Tribunal, ha precisado que los principios inspiradores del orden penal han de aplicarse, por regla general, al derecho administrativo sancionador, puesto que ambos son manifestaciones del iuspuniendi...”¹¹³

Enunciamos acá, por último la compleja cuestión que se presenta, tratándose del ejercicio , por parte del Servicio, de la función de fiscalización y el uso de ciertas facultades legales que, en ese contexto, autorizan para obtener declaraciones juradas del contribuyente bajo coacción, y el

¹¹² Como se cita Montecinos Araya, Jorge en “Reflexiones en torno a la prueba en el derecho tributario”, Rev., Año LXX (En Dic. 2012) , N°231-232, 2011, ISSN 0303- 9986, Universidad de Concepción, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, pp. 78 a Ugalde, Rodrigo, García, Jaime y Ugarte, Tribunales Tributarios y Aduaneros, Legal Publishing, Santiago, 2009, p. 168. Recientemente la Excelentísima Corte Suprema ha sostenido la tesis que se comenta: “Dicho elemento subjetivo que se concreta en lo malicioso de la falsedad de la declaración debe ser acreditado por el Servicio aludido, pues entender lo contrario, significaría presumir la mala fé y dar al artículo 21 del Código Tributario el alcance de una presunción legal de dolo que no contiene y que, en todo caso, esta controvertida por la presunción de inocencia y de no culpabilidad”. (Sentencia de Casación del 30 de Agosto de 2012, Rol Número 4425-2010)

¹¹³ Como se cita Montecinos Araya, Ob., pp. 80 Sentencia del 13 de Enero de 2009, considerando 13, Rol 1233 -08- INA

derecho de toda persona a no prestar declaración contra sí mismo. Como podrá fácilmente advertirse si, como consecuencias de estas diligencias, con posterioridad se deduce acción penal por delito tributario, salta inmediatamente la cuestión de precisar la legitimidad de las pruebas así recopiladas. En la doctrina y el derecho comparado, el asunto ha sido objeto de arduo tratamiento¹¹⁴. Nuestro Tribunal Constitucional indirectamente ha abordado el tema, aunque desechando el requerimiento, por mayoría de votos y por razones formales¹¹⁵.

¹¹⁴ Como se cita Montecinos Araya, Ob. Cit. , pp. 80 a Palao Taboada, Carlos, "El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario", Civitas, Madrid, 2008.

¹¹⁵ Sentencia del 1 de Diciembre de 2009 , Roles 1246-08-INA y 1138-09-INA (acumulados)

CONCLUSIONES

Desde tiempos antiguos, hasta la actualidad la materia civil ha dominado el tema de la prueba, en cuanto al tratamiento del objeto, los medios, la carga y la valoración de la misma, constituyéndose un régimen supletorio en materia tributaria. Sin embargo, consideramos que la especialidad de cada materia requiere desarrollar su propia teoría conforme a los requerimientos e intereses de cada procedimiento, sin perder de vista los principios, normas y pensamientos clásicos que son de gran ayuda al momento de analizar otros ámbitos del derecho como es la tributaria, sin descuidar que las actuaciones de la administración, en lo atinente a la prueba deben observar el contenido de las garantías del debido proceso, pues se encuentran amparadas en nuestra Carta Fundamental.

Es posible observar que existe un estado de incertidumbre en torno a los aspectos fundamentales de la prueba en el Derecho Tributario. Tanto en la doctrina nacional como extranjera, aún pervive una suerte de confusión en torno a las directrices centrales en materia probatoria del sistema tributario. La jurisprudencia judicial por su parte, salvo contadas excepciones, si bien ha tenido oportunidad varias veces de pronunciarse resolviendo cuestiones de fondo en materia probatoria tributaria, no ha sido, a nuestro modo de ver, lo suficientemente lúcida y aguda en sus razonamientos. Sobre todo desde la perspectiva que aquí se analiza. Por cierto, ello puede deberse a la ausencia de estudios sustantivos-conceptuales sobre la materia, especialmente en nuestro país. Por otra parte, resulta por demás manifiesto el escaso desarrollo de la normativa nacional, al tratar la temática de la carga y valoración de la prueba, al punto que nuestro Código Tributario, apenas si destina unos pocos artículos para tratar la carga tributaria y la valoración de la prueba, en razón de lo cual, nos hemos visto obligados a recurrir a la normativa propia del derecho civil y procesal civil, para así poder completar el desarrollo de la institución de la prueba tributaria.

En cuanto a la carga de la prueba, esta institución se presenta con particular relevancia, porque además de ser una pauta a seguir por las partes, al informarles que hechos deben probar, se formula como la regla de juicio aplicable ante el hecho incierto, pauta de decisión para el juez. En

el derecho común chileno, la regla general está dada por el artículo 1698 del Código Civil, mientras que se ha entendido, bajo el criterio de especialidad, que para el derecho tributario la regla sobre la carga de la prueba se encuentra contenida en el artículo 21 del Código Tributario. Tal aseveración abre un extenso debate, construyéndose doctrinas que matizan la aplicación del artículo señalado.

La jurisprudencia administrativa y judicial, interpretando el artículo 21 del Código Tributario ha señalado que la carga de la prueba en materia de obligaciones tributarias, recae - tanto en fase administrativa como judicial - en el contribuyente. El Servicio, ente fiscalizador, nada tiene que probar, esto respaldado por el carácter inquisitivo del que se apropia el procedimiento de accertamiento tributario.

Sin embargo, proponemos la doctrina que garantiza una mejor línea argumental, estableciendo al artículo 21 del Código Tributario como complemento de la regla general del derecho común, por ende, una distribución de la carga de la prueba en ambos actores -Servicio y contribuyente-, supone un apego y coherencia con los principios y normas de carácter general y especial establecidos en nuestro ordenamiento jurídico aplicables en esta materia. Siendo ambas disposiciones congruentes, el artículo 21 del Código Tributario no hace más que acabar la regla contenida en el artículo 1698 del Código Civil, especificándola o si se quiere, adaptándola al procedimiento de accertamiento tributario; en consecuencia, determinados hechos, la carga de probarlos, recaerá esta vez en el Servicio, rompiendo con la interpretación jurisprudencial del artículo 21 del Código Tributario. La jurisprudencia al momento de asentarse sobre una determinada interpretación debe tener suma precaución de no vulnerar de esa forma los derechos y garantías consagrados por la Constitución Política y los tratados internacionales. Fundamental es esta precisión, pues una interpretación adecuada de los preceptos legales supone, bajo el respeto de los derechos fundamentales, la coherencia necesaria con la tutela del derecho fundamental, en este caso, el derecho de defensa. Con la actual aplicación administrativa y judicial del artículo 21 del Código Tributario, el derecho de defensa del contribuyente corre peligro, se está frente a una interpretación nada menos contradictoria con la garantía constitucional.

No obstante, ya la doctrina y legislación comparada han visto la necesidad de flexibilizar las reglas tradicionales de la carga de la prueba, debido a que las decisiones judiciales carecían de justicia

tras resolverse bajo la regla de juicio tradicional. Así es como se perfila la doctrina o Teoría de las Cargas probatorias dinámicas, trasladando la carga de la prueba con independencia de la calidad de la parte frente al proceso, más bien, en atención a la mejor proximidad que cualquiera de las partes tenga respecto a la fuente de prueba.

Bajo estos criterios al contribuyente que le sea especialmente difícil o imposible acercar la prueba, se le relevará de tal carga, sumado al hecho de que el Servicio pueda hacerse de ella, ya sea porque dispone de ésta o bajo sus facultades investigativas le sea menos dificultoso. Todo lo anterior en persecución de una decisión justa, garante del derecho de defensa del contribuyente.

Tema íntimamente ligado con lo anterior es el de la inversión de la carga de la prueba, que se da en virtud de las presunciones, ya sean de derecho o simplemente legales, que favorecen usualmente al Fisco en materia tributaria y hacen de cargo del contribuyente cuando ello es posible, probar el hecho contrario.

Hay que señalar que las presunciones como medio de prueba facilitan, cuando no hacen innecesaria, la fiscalización de parte del Servicio, al eximir de la obligación de prueba a la persona favorecida con dicha presunción, en este caso al Estado. El Servicio deberá probar sólo la existencia de los hechos que sirven de base a dicha presunción, pero se le releva de la prueba del hecho presumido.

En efecto, la Ley tributaria es abundante en presunciones tanto de Derecho como simplemente legales que favorecen usualmente al Estado ¿Violan dichas presunciones el principio del debido proceso, tal cual lo hemos venido analizando?

Por nuestra parte, pensamos que el bien común y una mayor o mejor recaudación, que son los motivos que usualmente esgrime el legislador para establecer este tipo de presunciones, no les otorga a éstas el carácter de legítimas y no arbitrarias, pues estas implicarán usualmente un alivio de prueba para el Estado (un menor trabajo) y muchas veces una innecesaria carga para el contribuyente. Dicha carga se podría obviar con una fiscalización más activa y de mejor calidad de parte de la autoridad, sin tener que hacer de cargo del contribuyente el cada vez más abultado número de obligaciones de índole tributario que el contribuyente ya debe cumplir.

Frente a la pregunta que se constituyó en el “motor” de nuestra investigación: ¿cómo debe analizarse y estructurarse el fenómeno probatorio en el Derecho Tributario? Nuestra hipótesis siempre fue una: desde la perspectiva de los principios estructurales de la prueba y los razonamientos de la Teoría General del Derecho. Estimamos conveniente que todos los aspectos de la prueba en el Derecho Tributario sean tratados desde esta perspectiva por nuestros jueces y legisladores en un futuro próximo, pues, es una materia que toma cada vez mayor importancia y sobre la cual persiste gran incertidumbre, no bastando con la mera traslación de ámbitos e instituciones, así como tampoco con el recurso a principios y normas carentes de contenido, cuyo tratamiento en nuestra legislación interesa no sólo al Fisco (representado por la Administración tributaria), sino también a los contribuyentes y los derechos fundamentales que les reconoce nuestra Constitución Política de la República.

BIBLIOGRAFÍA

Libros

- ABEL LLUCH ABEL LLUCH, XAVIER: "Sobre la prueba y el derecho a la prueba en el proceso civil" en ABEL LLUCH, XAVIER, PICÓ I JUNOY, JOA (dirs.): Objeto y carga de la prueba, Editorial Bosh, Barcelona, 2007.
- ALAMOS VERA, EDUARDO: La nueva justicia tributaria chilena, Editorial Edimatri, Santiago, 2009. - ALDUNANTE LIZANA, EDUARDO: Derechos Fundamentales, Editorial LegalPublishing, Santiago, 2008.
- ARIASCA, IVANA MARÍA: "Reflexiones sobre la doctrina de las cargas probatorias dinámicas" en LÉPORI WHITE, INÉS (coord.): Cargas probatorias dinámicas, Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 2004.
- BABRA LYON, SEBASTIÁN, Teoría de la prueba de las obligaciones tributarias, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1962.
- BANDRES SÁNCHEZ-CRUZAT, JOSÉ MANUEL: El derecho fundamental al proceso debido y el tribunal constitucional, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1992.
- BARACAT CARBONE, CARLOS ALBERTO: "Cargas probatorias dinámicas: una mirada al derecho comparado y novedosa ampliación de su campo de acción" en LÉPORI WHITE, INÉS (coord.): Cargas probatorias dinámicas, Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 2004.
- BARBEIRO, SERGIO JOSÉ: "Cargas probatorias dinámicas ¿qué debe probar el que no puede probar?" en LÉPORI WHITE, INÉS (coord.): Cargas probatorias dinámicas, Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 2004.
- BONET NAVARRO, JOSÉ: La prueba en el proceso civil : cuestiones fundamentales, Editorial Difusión Jurídica, Madrid, 2009.

- BORDALÍ SALAMANCA, A; FERRADA BÓRQUEZ, J: Estudios de justicia administrativa, Editorial LexisNexis, Santiago, 2008 - CAMPS ZELLER, JOSÉ LUIS: La defensa del imputado en la investigación del nuevo proceso penal, Editorial LexisNexis, Santiago, 2003
- CARBONE, CARLOS ALBERTO: "Cargas probatorias dinámicas: una mirada al derecho comparado y novedosa ampliación de su campo de acción" en LÉPORI WHITE, INÉS (coord.): Cargas probatorias dinámicas, Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 2004.
- CEA EGAÑA, JOSÉ LUIS: Derecho constitucional chileno, tomo II, Ediciones Universidad Católica de Chile, Santiago, 2003. - COUTURE, EDUARDO: Fundamentos del derecho procesal civil, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1990.
- DAMIÁN MORENO, JUAN, "Nociones generales sobre la carga de la prueba en el proceso civil" en Carga de la prueba y responsabilidad civil, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2007.
- DEVIS ECHANDÍA, HERNANDO: Teoría general de la prueba judicial, Tomo I, Editorial Zavalia, Buenos Aires, 1988.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, MERCEDES, La carga de la prueba en la práctica judicial civil, Editorial La ley, Madrid, 2006.
- FERRER BELTRÁN, JORDI: La valoración racional de la prueba, Editorial Pons, Madrid, 2007.
- GONZÁLEZ GRANDA, PIEDAD, "Los criterios de disponibilidad y facilidad probatoria en el sistema del artículo 217 de la LEC" en Carga de la prueba y responsabilidad civil, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2007.
- GONZÁLES PÉREZ, JESÚS: El derecho a la tutela jurisdiccional, Editorial Civitas, Madrid, 2001.
- LÉPORI LÉPORI WHITE, INÉS: "Cargas probatorias dinámicas" en LÉPORI WHITE, INÉS (coord.): Cargas probatorias dinámicas, Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 2004.
- LÓPEZ MOLINO, ANTONIO: Régimen jurídico de la prueba en la aplicación de los tributos, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1998.

- MASSONE PARODI, PEDRO: Tribunales y procedimientos tributarios, Editorial Legal Publishing, Santiago, 2009.
- MICHELI, GIAN ANTONIO: La carga de la prueba, Editorial Temis, Bogotá, 2004. - MONTERO AROCA, JUAN: La prueba en el proceso civil, Editorial Thomson/Civitas, Pamplona, 2007.
- MONTORO PUERTO, MIGUEL, Jurisdicción constitucional y procesos constitucionales, Editorial Colex, Madrid, 1991.
- NOGUEIRA ALCALÁ, HUMBERTO: Derechos fundamentales y garantías constitucionales, Tomo I, Editorial Librotecnia, Santiago, 2007.
- ORMAZABAL SÁNCHEZ, GUILLERMO, Carga de la prueba y sociedad de riesgo, Marcial Pons, Madrid, 2004.
- PAZOS MÉNDEZ, SUZANA: "Criterios de facilidad y disponibilidad probatoria en el proceso civil" en ABEL LLUCH, XAVIER; PICÓ I YUNOY, JOAN (dirs): Objeto y carga de la prueba, Editorial Bosh, Barcelona, 2007.
- PEYRANO, MARCOS, "La teoría de las cargas probatorias dinámicas en la flamante ley de enjuiciamiento civil española (ley 1/2000)" en LÉPORI WHITE, INÉS (coord.): Cargas probatorias dinámicas, Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 2004.
- PEÑAFIEL LAGOS, Felipe, "Principio de la practicabilidad tributaria y los instrumentos que lo materializan, en especial presunciones y ficciones jurídicas", Memoria de prueba, Universidad de Concepción, Concepción, 2012.
- PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, La prueba en materia sustantiva civil. Parte general, edit. Jurídica de Chile, Santiago, 1989. PÉREZ RODRIGO, Abundio, Manual de Código Tributario, edit. LegalPublishingThomson Reuters, 9ª edic., Santiago, 2011.
- PITA GRANDAL, Ana María, La prueba en el procedimiento de gestión tributaria, edit. Marcial Pons, Madrid, 1998.

- RADBRUCH, GUSTAV: Introducción a la filosofía del derecho, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1951.

ROSEMBERG, LEO: La carga de la prueba, Editorial Julio César Faira, Buenos Aires, 2002.

- SERRANO SERRANO HOYO, GREGORIO: La prohibición de indefensión y su incidencia en el proceso, Editorial Comares, Granada, 1997.

- TARUFFO, MICHELE: - La prueba, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2008. -Sobre las fronteras: escritos sobre la justicia civil, Editorial Temis, Bogotá, 2006.

- TEPSTICH, MARÍA BELÉN: “Cargas probatorias dinámicas” en LÉPORA WHITE, INÉS (coord.): Cargas probatorias dinámicas, Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 2004.

- UGALDE PRIETO, RODRIGO: Prueba de las obligaciones tributarias en el derecho tributario chileno, Editorial LexisNexis, Santiago, 2004.

- UGALDE PRIETO, RODRIGO; GARCÍA ESCOBAR, JAIME: La prescripción en materia tributaria, Editorial Legal Publishing, Santiago, 2009.

- VALLESPÍN PÉREZ, DAVID: El modelo constitucional de juicio justo en el ámbito de proceso civil : conexión entre el derecho la tutela judicial efectiva y el derecho a un proceso con todas las garantías, Editorial Atelier, Barcelona, 2002.

- ZAVALA ORTIZ, JOSÉ LUIS: Manual de derecho tributario, Editorial Jurídica Conosur, Santiago, 2001.

Revistas

- BENÍTEZ RAMÍREZ, EUGENIO: “Reflexiones en torno a la propuesta de reforma al Procedimiento Civil Chileno: II. Principios Procesales relativos a las Partes” en Revista chilena de derecho [en línea], v.34, n.3, 2007, disponible en <http://www.scielo.cl/pdf/rchilder/v34n3/art12.pdf>.

- CAROCCA PÉREZ, ALEX: “El debido proceso en el ordenamiento jurídico chileno y en el nuevo Código Procesal Penal” en *Ius et Praxis*, v. 5, nº 1, 1999.

- CASTELLÓN MUNITA, JUAN: “Los principios procesales” en *Gaceta Jurídica* [en línea] , nº 295, 2005, disponible en http://productos.legalpublishing.cl.webproxy.uach.cl:2048/NXT/publishing.dll?f=templates&fn=JOLLOL/default.htm&3.0&Tit=A_Juridica/CL_GAJ01&vid=LNChile:155&dtid=1831132&docID=

- FERNÁNDEZ SEGADO, FRANCISCO: “El derecho a la jurisdicción y las garantías del proceso debido en el ordenamiento constitucional español” en *Ius et Praxis*, v. 5, nº 1, 1999.

- HITTERS, JUAN CARLOS: “Incidencia de la jurisdicción de los tribunales supranacionales” en *Gaceta Jurídica* [en línea], nº 325, 2007, disponible en http://productos.legalpublishing.cl.webproxy.uach.cl:2048/NXT/publishing.dll?f=templates&fn=JOLLOL/default.htm&3.0&Tit=A_Juridica/CL_GAJ01&vid=LNChile:155&dtid=1831160&docID=.

- HUNTER AMPUERO, IVÁN: “No hay buena fe sin interés: la buena fe procesal y los deberes de veracidad, completitud y colaboración” en *Revista de derecho (Valdivia)* [en línea], v. 21, n.2, 2008, disponible en <http://www.scielo.cl/pdf/revider/v21n2/art07.pdf>

- MASBERNAT MUÑOZ, PATRICIO: “Garantías constitucionales del contribuyente: crítica al enfoque de la doctrina nacional” en *Ius et Praxis*, v. 8, nº 2, 2002, disponible en http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122002000200010&lng=es&nrm=iso&tlng=es.

- RENCORET ORREGO, ERNESTO: “Cuestiones procesales: prueba en materia tributaria”, en *Revista de derecho universidad Adolfo Ibañez*, nº 1, 2004.

- SAFFIE GATICA, FRANCISCO, “Cuestiones procesales. Prueba en materia tributaria”, en *Revista de derecho Adolfo Ibañez*, nº 2, 2005.

- TAPIA, JAVIER: “Bases para un debido proceso tributario: tres teorías acerca de la relación entre el Estado y los contribuyentes” en Revista chilena de derecho Pontificia Universidad Católica, v. 32, nº 2, 2005
- TARUFFO, MICHELE: -“Investigación judicial y producción de prueba por las partes” en Revista de derecho (Valdivia) [en línea], v. 15, 2003, disponible en <http://mingaonline.uach.cl/pdf/revider/v15/art10.pdf>. - “Tres observaciones sobre "Por qué un estándar de prueba subjetivo y ambiguo no es un estándar", de Larry Laudan” en Revista Doxa [en línea], nº 28, 2005, disponible en <http://www.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/01350520877793296313802/029105.pdf>.
- VARGAS DELGADO, IRIS. “La garantía del justo y racional procedimiento en la jurisdicción tributaria”, en Revista chilena de derecho Pontificia Universidad Católica de Chile, v. 25, nº 3, 1998.
- VALDES COSTA, Ramón, Instituciones de Derecho Tributario, Ediciones Depalma, reimpresión, Buenos Aires, 1996.
- VARGAS VARGAS, Manuel, Obligación civil y obligación tributaria, edit. Jurídica Ediar-ConoSur, Santiago, 1987.
- ZAVALA ORTIZ, José Luis, Manual de Derecho Tributario, edit. Thomson Reuters Puntolex, Santiago, 2009. - “El artículo 21 y la prueba de la obligación tributaria”, Memoria de prueba, Universidad de Concepción, Concepción, 1991.
- ZORNOZA PÉREZ, J.J., El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador), edit. Civitas, Madrid, 1992.
- ZURITA ROJAS, Milenko, El acto Administrativo Tributario, edit. Libromar, Viña del Mar, 2013.

Jurisprudencia

- C.S, 19/04/2010, rol 4340-2008, disponible en <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/indice.htm>. - C.S, 22/12/2005, rol 4362-2005, disponible en <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2005/renta/jj2041.htm>.

- C.S, 30/11/2005, rol 2054-2005, <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2005/renta/jj2032.htm>.

- C.S, 08/11/2005, rol 5258-2005, <http://productos.legalpublishing.cl.webproxy.uach.cl:2048/NXT/publishing.dll?f=templat>

C.S, 29/09/2005, rol 619-2005, disponible en <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/indice.htm>.

- C.S, 06/09/2005, rol 273-2005, en Gaceta Jurídica, nº 295, 2005, disponible en [http://productos.legalpublishing.cl.webproxy.uach.cl:2048/NXT/publishing.dll?f=templat&fn=JOLLOL/default.htm&3.0&Tit=A_Juridica/CL_GAJ01&vid=LNChile:47&dtaid=1804993&docID=.](http://productos.legalpublishing.cl.webproxy.uach.cl:2048/NXT/publishing.dll?f=templat&fn=JOLLOL/default.htm&3.0&Tit=A_Juridica/CL_GAJ01&vid=LNChile:47&dtaid=1804993&docID=)

- C.S, 06/12/2004, rol 1308-2004, disponible en [http://productos.legalpublishing.cl.webproxy.uach.cl:2048/NXT/publishing.dll?f=templat&fn=JOLLOL/default.htm&3.0&Tit=A_Juridica/CL_GAJ01&vid=LNChile:47&dtaid=1804993&docID=.](http://productos.legalpublishing.cl.webproxy.uach.cl:2048/NXT/publishing.dll?f=templat&fn=JOLLOL/default.htm&3.0&Tit=A_Juridica/CL_GAJ01&vid=LNChile:47&dtaid=1804993&docID=)

- C.S, 10/10/2004, rol 1844-2004, disponible en [http://productos.legalpublishing.cl.webproxy.uach.cl:2048/NXT/publishing.dll?f=templat&fn=JOLLOL/default.htm&3.0&Tit=A_Juridica/CL_GAJ01&vid=LNChile:47&dtaid=1804993&docID=.](http://productos.legalpublishing.cl.webproxy.uach.cl:2048/NXT/publishing.dll?f=templat&fn=JOLLOL/default.htm&3.0&Tit=A_Juridica/CL_GAJ01&vid=LNChile:47&dtaid=1804993&docID=)

- C.S, 28/07/2004, rol 4557-2003, disponibles en <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/indice.htm>. - C.S, 26/05/2004, rol 4962-2000, disponible en <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/indice.htm>. - C.S, 22/01/2003, rol 3134-

2001, disponible en <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2003/renta/jj1613.htm>. - C.S, 04/11/2002, rol 3516-2002, en Gaceta Jurídica [en línea], nº 303, 2005, http://productos.legalpublishing.cl.webproxy.uach.cl:2048/NXT/publishing.dll?f=templates&fn=JOLLOL/default.htm&3.0&Tit=A_Juridica/CL_GAJ01&vid=LNChile:47&dtid=1804993&docID=.

- C.S, 19/06/2002, rol 1038-2002, disponibles en <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/indice.htm>.

Circulares y Oficios.

- Circular nº 8 del 7 de febrero del 2000 del Servicio de Impuestos Internos [en línea], disponible en <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2000/circu08.htm>.

- Oficio nº 231 del 4 de julio de 1986 del Servicio de Impuestos Internos, citado por UGALDE PRIETO, RODRIGO; GARCÍA ESCOBAR, JAIME: La prescripción en materia tributaria, Editorial Legal Publishing, Santiago, 2009.

- Oficio N° 393 del 04 de febrero del 2005 del Servicio de Impuestos Internos, disponible en <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/otras/ja878.htm>.

Tesis

Ojeda Bernal, Jirlen: "LA CARGA DE LA PRUEBA EN LAS RECLAMACIONES TRIBUTARIAS: IMPLICANCIA FRENTE AL DERECHO DE DEFENSA". MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Universidad Austral de Chile, Valdivia, 2010.

WahnPleitez, Werner: "LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO: REFLEXIONES DESDE LA PERSPECTIVA DE SUS PRINCIPIOS ESTRUCTURALES".. Tesis para optar al Grado de Magister en Derecho. Universidad de Concepción, Concepción, 2014

Yepes Ceballo, Coromoto, "LAS PRESUNCIONES LEGALES Y SU APLICACIÓN EN EL AMBITO TRIBUTARIO", Tesis para optar al Grado de Título de Especialista en Derecho Tributario, Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1999.