



LA CARGA DINÁMICA DE LA PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

Jorge Rodrigo Zambrano Villarroel

Magíster en Tributación, Universidad Andrés Bello
Máster en Argumentación Jurídica, Universidad de León
Diplomado en Tributación Empresarial Avanzada, Universidad de Chile
Diplomado en Liderazgo Ejecutivo, Universidad Católica de Chile
Abogado, Universidad Arturo Prat
Resolutor en Tribunal Tributario y Aduanero de Tarapacá
Email: jorgezambrano.abogado@gmail.com

RESUMEN

En este artículo se analiza el instituto de la carga dinámica de la prueba en el procedimiento tributario, proponiendo una forma práctica para su aplicación, con respeto a los principios del debido proceso, presentando las virtudes que su integración al sistema jurídico tributario podría aportar.

Palabras clave: Procedimiento tributario, carga dinámica de la prueba, “*onus probandi*”.

1. INTRODUCCIÓN

La relación entre los contribuyentes y el fisco está tensionada por la contraposición de intereses económicos que derivan de la obligación legal impuesta sobre los particulares de transferir recursos al Estado.

En el desarrollo de esta relación jurídica tributaria, la administración pública despliega una batería de facultades y prerrogativas que le franquea la ley y que el contribuyente deberá soportar dentro del proceso de fiscalización, determinación y cobro de las obligaciones tributarias.

Empero, ante la potestad tributaria el contribuyente está asistido por diversos derechos y principios que resguardan, en última instancia, la justa aplicación de la ley al caso particular, dentro del marco de un debido proceso, para el aserto de la obligación tributaria.

En este orden de ideas, desde el prisma epistemológico, el derecho a la prueba resulta esencial para determinar el sustrato fáctico (hecho jurídico tributario¹) que convocará la subsunción de la norma jurídica tributaria y cuyo resultado definirá la existencia de la obligación tributaria.

En consecuencia, la prueba resulta un elemento esencial en el procedimiento tributario; por lo que, su ejercicio libre y en igual de condiciones, es fundamental para el debido proceso y en particular para el ejercicio del derecho a defensa de los contribuyentes ante la pretensión impositiva del fisco.

Por lo anterior, este trabajo comienza analizando los principios fundamentales de los procedimientos administrativos, poniendo énfasis en los de bilateralidad de la audiencia, el derecho a la prueba y la motivación o fundamentación de los actos administrativos.

Dentro de los mencionados principios desarrollaremos el derecho a la prueba en los procedimientos tributarios, tanto en sede administrativa como judicial, constatando sus particularidades y dificultades, así como los divergentes criterios que tensionan su desarrollo doctrinario.

1 “El hecho jurídico tributario o simplemente hecho tributario, es, en consecuencia, el hecho, o conjunto de hechos, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo”. DE ARAUJO, A., (1954):2

También se ha dicho que “el hecho jurídico tributario no es sino el presupuesto de hecho previsto por la ley para que, al realizarse, surja en la esfera tributaria la relación sustantiva principal, es decir, la obligación de pago del tributo”. SAINZ DE BUJANDA, F., (1965):831.

Obras citadas por MASSONE, P., (1969): 51-52.

A continuación, nos sumergiremos en la carga de la prueba y sus vicisitudes en materia tributaria, tema nada pacífico y que ha sido objeto de jurisprudencia vacilante, pero tendiente a prestar un creciente resguardo a los derechos de los contribuyentes, desarrollo impulsado por el notable esfuerzo de la doctrina por evidenciar las falencias legislativas en este sentido y cuyos logros se han materializado en recientes reformas tributarias.

Finalmente, generaremos una propuesta o punto de referencia al cual se debería dirigir la carga de la prueba en materia tributaria, poniendo en relieve la institución de la carga dinámica de la prueba y cómo esta creación doctrinaria se constituiría en una herramienta efectiva para resolver casos de difícil atribución de carga de la prueba en los procedimientos tributarios sustanciados ante los Tribunales competentes.

2. GENERALIDADES PREVIAS

Los impuestos son la principal fuente de recaudación de recursos con la que cuentan los Estados para financiar sus programas de gobierno. Esto implica una transferencia de recursos desde el sector privado al público a fin de satisfacer necesidades de este último ámbito.

Para llevar a efecto esta función, el Estado asume su faz económica/financiera a través del Fisco o Hacienda Pública, quien mediante el acompañamiento o facilitación para que los contribuyentes cumplan sus obligaciones tributarias, la fiscalización de las obligaciones tributarias, la determinación de las cargas impositivas particulares, cobro y recaudación de los impuestos, procurará la consecución de este fin. Debiendo, en cada uno de estos procesos, observar el principio de legalidad o reserva legal del impuesto, en todas sus expresiones².

En este transitar, el Fisco desarrolla una serie de actos administrativos, con el propósito de fiscalizar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los administrados; actos que tendrán como fin

2 El principio de legalidad es una regla de Derecho que explica, o intenta explicar, las relaciones entre la norma general u ordenamiento y el acto singular o acto administrativo, o si se prefiere, entre ordenamiento jurídico y Administración. Tiene dos facetas: como principio de vinculación negativa, determina que la Administración puede emanar libremente actos administrativos en cualquier materia que no esté prohibida por la norma general, aunque no tenga autorización expresa para hacerlo; y como principio de vinculación positiva, implica que la Administración solo podrá actuar en las materias para las que cuente con autorización específica de una ley preexistente. SIOTA ÁLVAREZ, M., (2010): 207-224.

Esto se manifiesta, por ejemplo, en que solo la ley puede establecer impuestos o que la iniciativa legal solo recaerá en el Presidente de la República, según los artículos 19 N°20 y 65 N°1 de la Constitución Política de la República de Chile, respectivamente.

último concretar la recaudación o recepción del impuesto correspondiente en arcas fiscales.

En este contexto, naturalmente surgen tensiones entre el interés público y el de los particulares, toda vez que siendo la ley el sustrato jurídico *sine qua non* de los impuestos y la misma puede y debe ser objeto de interpretación jurídica, lo que deriva en posiciones contrapuestas, atendidos los intereses que las impulsan. Súmase a esto que, en materia tributaria, son más recurrentes estas fricciones cuando el respectivo sistema tributario no observa el principio de simplicidad³, que promueve esta disciplina, debido a las constantes modificaciones⁴, enmiendas y reinterpretaciones de las normas, instituciones o hasta de los paradigmas del sistema.

La exacción de recursos que realiza el Estado cercena la libertad económica de los contribuyentes, por lo que es de esperar que éstos exijan de aquél el estricto respeto de los principios y derechos que les reconoce la ley; en particular, la observancia del debido proceso, tanto en el ámbito administrativo como en el judicial y con ello todos los demás derechos derivados de este principio procesal.

3 La simplicidad del sistema tributario apunta a que para el contribuyente debe ser fácil conocer qué tributos le gravan por haber incurrido en conductas de hecho que la ley se encarga de precisar, asimismo, las obligaciones tributarias accesorias establecidas para la administración y fiscalización de dichos tributos. ZAVALA ORTIZ, J., (1998): 26.

4 El sistema tributario chileno ha experimentado cuatro reformas estructurales, en los últimos diez años Ley N°20.630 “Perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional”. Publicada en el D.O. el 12 de septiembre de 2012; Ley N°20.780 “Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario”. Publicada en el D.O. el 29 de septiembre de 2014; Ley N°20.899 “Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias”. Publicada en el D.O. el 8 de febrero de 2016; Ley N°21.210 “Moderniza la legislación tributaria”. Publicada en el D.O. el 24 de febrero de 2020; y además, la reciente Ley N°21.420 “Reduce o elimina exenciones tributarias que indica”. Publicada en el D.O. el 4 de febrero de 2022.

En este orden de ideas, debemos consignar que, para resguardar los derechos o garantías esenciales de los contribuyentes, el sistema tributario reconoce la facultad de impugnar las actuaciones de la Administración, en cumplimiento a los pactos internacionales que regulan la materia⁵.

A fin de garantizar el debido resguardo de los derechos de los contribuyentes frente al Estado, es que la ley establece una serie de recursos y procedimientos que deben ser observados por el órgano público para así precaver y contrarrestar el potencial o efectivo abuso de la relación asimétrica que se genera entre un davídico particular que se enfrenta al gigante estatal. La relación desigual a que hacemos referencia es palmaria de distintas formas, desde la misma génesis de la ley tributaria en la que tiene injerencia el Servicio a través del Ministerio de Hacienda, pasando por las facultades discrecionales propias del ente fiscalizador, hasta el número de especialistas (abogados, ingenieros, contadores, etc.) que sustentan la pretensión recaudadora, todo esto en relación con los escasos recursos con que cuenta el contribuyente promedio para sostener su posición.

En este marco desigual se desarrollan las relaciones jurídico-tributarias entre las partes involucradas, por una, la administración y por otra los administrados. Los intereses de ambos serán precipitados a colisionar por las diferentes interpretaciones, que encuentran campo fértil en la defectuosa técnica legislativa en materia tributaria.

En fin, para el principal instrumento legal con el que cuentan los particulares para hacer valer sus derechos es el procedimiento tributario, por lo que será de esta forma como iniciaremos nuestro estudio de este tema, para llegar finalmente a la carga dinámica de la prueba, como una propuesta a incorporar en el procedimiento administrativo contencioso tributario.

5 Verbi gratia, la Convención Americana sobre Derechos Humanos dispone al respecto, en su artículo 8°. Garantías Judiciales. 1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

Añade su artículo 25. Protección Judicial 1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.

2. Los Estados Parte se comprometen: a) A garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso; b) A desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y c) A garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso.

3. EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

En primer término, debemos señalar que el proceso tributario tiene características especiales que añaden complejidad a su análisis. En este sentido, debemos consignar que el procedimiento tributario no principia con la presentación del reclamo tributario, como ocurre con la demanda en el procedimiento contencioso ordinario⁶, en cambio, el procedimiento tributario tiene una fase previa que corresponde a la etapa de fiscalización, cuya sustanciación se desarrolla ante el órgano estatal denominado Servicio de Impuestos Internos (en adelante Servicio o SII, indistintamente).

Para entender este asunto, debemos considerar que el paradigma de nuestro sistema tributario se basa en la autodeterminación del impuesto por parte del propio contribuyente, por lo que la regla general es que, una vez acaecido el hecho gravado, el contribuyente identifique y cuantifique el impuesto correspondiente mediante la aplicación de la tasa del impuesto a la base imponible, para posteriormente declarar el impuesto correspondiente y enterarlo en arcas fiscales.

No obstante, el curso natural antes descrito puede desviarse cuando verificado el hecho gravado, el contribuyente no cumpla con su obligación de declarar el impuesto respectivo o en el caso que el impuesto que determine sea cuestionado por el ente fiscalizador por no haberse declarado íntegramente o estar subdeclarado.

El ejercicio de la facultad-deber del órgano fiscalizador es materializada por medio de actos administrativos, que están regulados en la ley tributaria, administrativa, así como los oficios, resoluciones y circulares emanadas del propio Servicio. Estas actuaciones formarán parte de la carpeta tributaria electrónica o expediente electrónico⁷ asignado a cada contribuyente.

Esta etapa administrativa del procedimiento tributario se sustanciará ante el mismo órgano fiscalizador, por lo que no podemos afirmar que estamos frente a un procedimiento contencioso, propiamente tal, toda vez que para que haya contienda deben existir partes y en este caso no las hay, pues solo hay una parte interesada frente al órgano fiscalizador, no constituyendo este último parte, sino que actúa en virtud de la facultad-deber que le impone la ley para velar por la correcta administración tributaria.

En este contexto, el ente fiscalizador procurará que los particulares cumplan con sus obligaciones tributarias, para ello la ley contempla una primera etapa en que el Servicio debe instar por el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, actuando como un asistente, acompañante o facilitador de dicho proceso.

6 Salvo la interposición de alguna medida prejudicial.

7 Artículo 8° N°16 del Código Tributario.

Luego, si esto no se logra, el Servicio debe ejercer sus facultades fiscalizadoras solicitando al contribuyente los antecedentes necesarios para subsanar los incumplimientos tributarios que detecte. De no resolverse las inquietudes del Servicio por no acompañarse antecedentes o ser los acompañados insuficientes, la Administración tributaria procederá a citar al contribuyente para que justifique, rectifique o confirme mediante antecedentes suficientes que avalen su declaración de impuestos.

Si el contribuyente no logra superar los cuestionamientos del Servicio, porque la prueba que presentó es insuficiente o derechamente no dio respuesta a la Citación, la Administración procederá a determinar la obligación tributaria que debe asumir el contribuyente mediante la Liquidación de impuestos.

La Liquidación de impuestos será el acto terminal de la fiscalización tributaria y pondrá término a la etapa administrativa. Esta Liquidación es un acto complejo y altamente técnico, jurídico-contable, está compuesto por una carátula, un cuerpo (segmentado en conceptos y partidas) y los cálculos aritméticos que determinan el impuesto adeudado por el contribuyente.

Sobre la valoración de la prueba en sede administrativa, si bien el Servicio aplicaba las normas de la prueba legal o tasada⁸, esto cambió con la Ley N°19.880, de 23 de mayo de 2003, que estableció las bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del Estado y dispuso una norma de subsidiaridad en materia administrativa cuando falte norma expresa, pues deben aplicarse sus disposiciones, en este caso, lo prescrito en el inciso I del artículo 35; por tanto, se debe aplicar el método de valoración de prueba en conciencia. Esto quiere decir, según Moraga, que *“la valoración de las pruebas que se aporten al expediente no se somete a reglas predefinidas ni a una verdad formal, como sí existe en materia procesal civil. En otras palabras, esa prueba será apreciada en conciencia, es decir, sujeta a la “libre apreciación”, sometida, como señala Luis Cordero, a la sana crítica, es decir, ajustada al principio de objetividad. Por nuestra parte, creemos que la verdad material dice relación más con el deber de la Administración de no satisfacer con las solas piezas probatorias que entregue el interesado, sino que de efectuar ella misma, de manera activa, la búsqueda de todos los antecedentes y el conocimiento de las reales circunstancias fácticas sobre las que se pretende decidir. Solamente de la manera recién enunciada, la decisión administrativa final no se encontrará luego bajo serio riesgo de impugnación por parte del propio destinatario del acto o por terceros”*⁹

8 Circular 8, de 7 de febrero de 2000. Relativa a Instrucciones sobre fiscalización de inversiones, gastos y desembolsos.

9 MORAGA, C., (2007): 343.

En esta sede administrativa, tiene aplicación la “*carga de la prueba*” que el legislador, en el artículo 21 del Código Tributario a impuesto sobre el contribuyente, respecto de sus declaraciones y antecedentes de respaldo de estas, las que debe acompañar al órgano fiscalizador para acreditar la veracidad de ellas, a esto nos referiremos con más detalle más adelante por ser el centro de nuestro estudio.

Una vez emitido el acto administrativo terminal de la fase administrativa, que generalmente¹⁰ será una Liquidación, el liquidado podrá impugnar dicha actuación, ante un órgano imparcial¹¹, y pasar a sede judicial, mediante la interposición de un reclamo en el procedimiento general de reclamaciones tributarias ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente.

3.1 Derechos fundamentales garantizados en el procedimiento tributario

Corresponde, en esta parte, sostener que el propósito del procedimiento tributario es otorgar a los contribuyentes una herramienta efectiva para el resguardo de sus derechos y de esta forma entregar certeza jurídica a los administrados, lo que redundará en la percepción de un sistema tributario justo y confiable, resultando en un aliciente para el cumplimiento tributario voluntario, lo que es esencial en un sistema basado en la autodeterminación del tributo, como se asentó previamente.

En este orden de ideas, el procedimiento tributario también viene a constituir un instrumento para morigerar la evidente asimetría que existe en la relación del contribuyente con el órgano fiscalizador. Para ello existe una serie de derechos¹² y principios¹³ que informan la sustanciación del procedimiento tributario a fin de garantizar un racional y justo proceso.

Los derechos de las partes se pueden reconocer en tres instituciones troncales del debido proceso, cuales son la bilateralidad de la audiencia, el derecho a la prueba

10 Por ejemplo, el artículo 24 del Código Tributario permite la emisión del giro inmediato en caso de impuestos de recargo, retención o traslación, que no hayan sido declarados oportunamente, el Servicio podrá girar de inmediato y sin otro trámite previo, asimismo se podrá girar a solicitud del propio contribuyente.

11 Sin perjuicio de aún pueda presentar recurso de revisión de la actuación fiscalizadora (artículo 6° B) N° 5 del Código Tributario), recurso de reposición administrativa voluntaria (artículo 123 bis del mismo cuerpo legal) del resultado negativo de esta último el contribuyente puede interponer recurso jerárquico (artículo 6° A) N° 7 del Código del ramo), siempre ante el mismo Servicio

12 La Ley N°21.210 de 2020, recientemente amplió los derechos del contribuyente reconocidos legalmente en el artículo 8° bis del Código Tributario, casi doblando el decálogo original.

13 V. gr., principio de legalidad; de reserva legal; de confianza legítima; de cooperación; de no discriminación arbitraria; de control; de subsidiariedad; de responsabilidad; de participación ciudadana; de probidad administrativa; de publicidad y transparencia; inquisitivo en la fiscalización; de jerarquía; de la eficiencia.

y la fundamentación o motivación de las decisiones. Los que pasaremos revisar a continuación.

3.1.1 Bilateralidad de la audiencia

En términos generales el principio de bilateralidad deriva del principio de igualdad, que implica una garantía fundamental para las partes. En palabras del profesor Correa Salamé, la bilateralidad de la audiencia *“Importa el tratamiento igualitario a los litigantes y se entiende que resulta del principio constitucional de igualdad ante la ley. La igualdad supone la bilateralidad y la contradicción, esto es que el proceso se desarrolla, aunque bajo la dirección del juez, entre las dos partes, con idénticas oportunidades de ser oídas y admitida la contestación de una a lo afirmado por la otra, de modo de buscar, de esta manera, la verdad. El juez, al sentenciar, conoce los argumentos de ambas partes.”*¹⁴

En el ámbito tributario este principio tiene diversas manifestaciones; por ejemplo, en la etapa administrativa sustanciada ante el órgano fiscalizador, al establecer el Código Tributario, en su artículo 6° letra B la obligación del director regional del SII de *“...dar audiencia al contribuyente para que diga lo propio a sus derechos”*. En la misma línea en los números 11 y 12 del artículo 8° bis del mismo cuerpo legal disponen que *“Sin perjuicio de los derechos garantizados por la Constitución Política de la República y las leyes, constituyen derechos de los contribuyentes, los siguientes: ... 11°. Ejercer los recursos e iniciar los procedimientos que correspondan, personalmente o representados; a formular alegaciones y presentar antecedentes dentro de los plazos previstos en la ley y que tales antecedentes sean incorporados al procedimiento de que se trate y debidamente considerados por el funcionario competente.*

12°. Plantear, en forma respetuosa y conveniente, sugerencias y quejas sobre las actuaciones del Servicio en que tenga interés o que le afecten.”

En la misma línea, la letra e) del artículo 123 bis de Código del ramo ordena que: *“e) Durante la tramitación de la reposición administrativa deberá darse audiencia al contribuyente para que diga lo propio a sus derechos y acompañe a dicha audiencia los antecedentes requeridos que sean estrictamente necesarios para resolver la petición.”*

3.1.2 Derecho a la prueba

En principio, resulta conveniente repasar el concepto de prueba. En este sentido el maestro Couture precisa que *“en su acepción común, la prueba es la acción y el efecto de probar; y probar es demostrar de algún modo la certeza de un*

14 CORREA SALAMÉ, J., (2020): 95.

hecho o verdad de una afirmación. La prueba es, en todo caso, una experiencia, una operación, un ensayo, dirigido a hacer patente la exactitud o inexactitud de una proposición. En ciencia, probar es tanto la operación tendiente a hallar algo incierto, como la destinada a demostrar la verdad de algo que se afirma como cierto. En sentido jurídico, y específicamente en sentido jurídico procesal, la prueba es ambas cosas: un método de averiguación y un método de comprobación."¹⁵

En todo procedimiento la posibilidad de acreditar las afirmaciones de los intervinientes es parte esencial del debido proceso. Desde la perspectiva epistemológica, la prueba constituye la luz que permite al juzgado ver el camino hacia la verdad, sin ella el juez no tendría otra base para fundamentar su fallo más que su subjetividad.

La relevancia del tema no puede ser mejor descrita que en las palabras del maestro Taruffo: *"Es obvio, y ningún filósofo o jurista práctico sensato podría negarlo, que la prueba y la determinación judicial de los hechos es uno de los problemas fundamentales del proceso, de la justicia y del ordenamiento jurídico en general"*.¹⁶

En este sentido, el derecho a la prueba constituye un principio fundamental que debe ser observado en todo procedimiento (administrativo, judicial, etc.) deliberativo. En el sede judicial, Montero Aroca apunta que: *"el derecho a prueba, en sentido estricto, se compone de un conjunto de situaciones que se pueden sistematizar de la siguiente manera: a) a proponer prueba; b) a la admisión de los medios de prueba propuestos; c) a la práctica de los medios de prueba admitidos; d) a la intervención efectiva en la práctica de todos los medios de prueba; e) a la motivación de todas las decisiones sobre admisibilidad de medios de prueba; y, f) a la valoración de todos los medios de prueba practicados."*¹⁷

Ahora bien, la importancia de la prueba en el Derecho Tributario radica fundamentalmente en la acreditación del *"hecho gravado"*, que es el sustrato fáctico de la obligación tributaria. Para fijar el devengo del impuesto mediante la verificación del acaecimiento del hecho gravado, los interesados se deben valer de la prueba correspondiente. De esto deriva la importancia de la prueba, pues será el medio para establecer el nacimiento de la obligación tributaria, su devengo, cuantía, cumplimiento y/o extinción.

En el derecho Tributario chileno existen varias manifestaciones de esta garantía

15 COUTURE, E., (2010): 195-196.

16 TARUFFO, M., prólogo a la obra de FERRER, J., *Prueba y verdad en el derecho*, (2005): 11.

17 MONTERO, J., (2011): 108-111.

fundamental, reconocidas explícitamente de forma muy reciente¹⁸ contenidas principalmente en el artículo 8 bis del Código Tributario. Una manifestación de la garantía analizada se aprecia en el tenor de la letra e), del numeral 4° del mencionado artículo, al prescribir que: “4°. *Que las actuaciones del Servicio, constituyan o no actuaciones o procedimientos de fiscalización... e) Se admita la acreditación de los actos, contratos u operaciones celebrados en Chile o en el extranjero con los antecedentes que correspondan a la naturaleza jurídica de los mismos y al lugar donde fueron otorgados, sin que pueda solicitarse la acreditación de actos o contratos exigiendo formalidades o solemnidades que no estén establecidas en la ley. Sin perjuicio de lo anterior el Servicio, en los casos que así lo determine, podrá exigir que los documentos se acompañen traducidos al español o apostillados.*”

3.1.3 Actos administrativos motivados

La motivación constituye un requisito de forma esencial para justificar la adopción de una decisión, esto se realiza aportando las razones que apoyen la decisión concluida.

Para el maestro Taruffo: *“Motivar los hechos significa explicitar, con la forma de una argumentación justificativa, el razonamiento que permite atribuir una eficacia determinada a cada medio de prueba que, sobre esta base, fundamenta la elección a favor de la hipótesis sobre el hecho de que, con las pruebas disponibles, tiene un grado de confirmación lógica más elevado. Esto supone que la motivación debe dar cuenta de los datos empíricos asumidos como elementos de prueba, de las inferencias que partiendo de ellos se han formulado y de los criterios utilizados para extraer sus conclusiones probatorias; del mismo modo, la motivación debe dar cuenta también de los criterios con los que se justifica la valoración conjunta de los distintos elementos de prueba, así como de las razones que fundamentan la elección final para la hipótesis sobre el hecho esté justificada”*¹⁹

En relación a la argumentación jurídica, podemos afirmar que cualquier decisión se considera motivada (justificada o bien fundamentada) si está basada en argumentos sólidos, esto es, según el profesor Bonorino: *“El argumento contenido en una sentencia judicial es sólido si el conjunto de sus premisas (formado por las normas jurídicas generales utilizadas para resolver el caso, más los enunciados fácticos que describen los hechos relevantes) son aceptables y si, además, su estructura es lógicamente correcta.”*²⁰

18 La ley N°20.420 de 2010 incorporó al Código Tributario el artículo 8° bis, conteniendo un decálogo de derechos del contribuyente reconocidos legalmente; luego, la Ley N°21.210 de 2020 agregó 9 números más y modificó algunos de los anterior, reconociendo más derechos a los contribuyentes.

19 TARUFFO, M., 2002: 436

20 BONORINO, P., 2021, documento inédito: 2.

La obligatoriedad de la motivación obedece a dos razones fundamentales, como señala Fernández: *“La primera, permite deslindar la discrecionalidad de la arbitrariedad, ya que al no haber motivación el acto administrativo aparece, en el mundo jurídico, como un producto de la sola y exclusiva voluntad del órgano que la dicta, lo que resulta incompatible con el Estado de Derecho, que es gobierno del derecho y no de los hombres. La segunda razón, tiene que ver con la tutela judicial efectiva y, más precisamente, con la garantía de la defensa, pues si el acto no se encuentra motivado, el particular se halla impedido de ejercer las facultades que integran el llamado “debido proceso adjetivo” (derecho a ser oído, a ofrecer y producir pruebas y una decisión fundada).”*²¹

En sintonía con lo anterior, ahora en el ámbito administrativo Cassagne afirma que: *“la Administración se encuentra obligada, bajo sanción de nulidad absoluta, a proporcionar las razones por las cuales optó por una decisión entre dos o más posibles. En rigor, la motivación de las decisiones discrecionales es una garantía que hace al cumplimiento de los fines de interés público que persigue la Administración que deben exteriorizarse al momento de emitirse el acto administrativo.”*²²

La Ley N°19.880 expresamente dispone que los actos administrativos serán fundados, en el inciso 4° del artículo 41 señala que *“Las resoluciones contendrán la decisión, que será fundada”*.

Por ello es que el profesor Soto Kloss refiere que *“la fundamentación como requisito de validez del acto administrativo 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’, en cuanto debe dar razón y dar cuenta exacta del iter o camino lógico/racional que lleva al autor del decreto o resolución a adoptar la decisión, la cual significa dar solución efectiva y concreta a una necesidad pública específica que el legislador ha puesto a su cargo.”*

Agrega el profesor que *“En consecuencia, ha de ser ‘congruente’, de tal modo que la decisión 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.”*

21 FERNÁNDEZ, TOMÁS RAMÓN, De la arbitrariedad de la administración, Civitas, Madrid, 1994, p. 82.

22 CASSAGNE, J., 2016, *El principio de Legalidad y el Control Judicial de la Discrecionalidad Administrativa*, BdeF, Buenos Aires, Argentina: 277.

Ahora bien, en el ámbito tributario la ley expresamente establece esta obligación para quienes deben tomar decisiones, tanto en sede administrativa, en el artículo 8° bis N°4, al establecer, en lo pertinente, que *“las actuaciones del Servicio, constituyan o no actuaciones o procedimientos de fiscalización: a) Indiquen con precisión las razones que motivan la actuación que corresponda. En efecto, toda actuación del Servicio deberá ser fundada, esto es, expresar los hechos, el derecho y el razonamiento lógico y jurídico para llegar a una conclusión, sea que la respectiva norma legal así lo disponga expresamente o no...”*; como en sede judicial, al exigirse, en el inciso XIII del artículo 132 del Código Tributario, al Juez Tributario y Aduanero que: *“... al apreciar las pruebas de esta manera, el tribunal deberá expresar en la sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales les asigna valor o las desestima y, asimismo, el razonamiento lógico y jurídico para llegar a su convicción. En general, tomará en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas o antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador...”*.

Como se puede apreciar, la motivación o fundamentación de las decisiones de la administración, constituye en elemento *sine qua non* de tal envergadura que su ausencia resta toda eficacia jurídica a la decisión respectiva, cuya declaración será objeto de los diversos recursos propios del control de la discrecionalidad administrativa, judicial o de cualquier decisión emitida en un sistema jurídico que se rija por el Estado de Derecho.

Un caso práctico de falta de fundamentación es recurrente en las llamadas *“liquidaciones centralizadas”*. Actuaciones del Servicio que son fruto de un cruce de información contenida en diversas fuentes de datos que posee o tiene acceso el ente fiscalizador, la que es procesada bajo ciertos algoritmos computacionales y buscan las incongruencias lógicas-matemáticas, que al detectarlas emiten un reporte que termina en una Liquidación, pero advertimos que la sola denuncia de estas incongruencias no es suficiente para justificar el cobro de impuestos.

A mayor abundamiento, esta clase de liquidaciones se vale de códigos de observación, un ejemplo (ficticio): Código 501: Incongruencia en la determinación del impuesto a la renta.

Luego el software procede a realizar la operación que, según su programación, corresponde para determinar el impuesto mediante la liquidación. Por lo anterior, no queda claro, en el supuesto planteado, cuál es la incongruencia o qué fue lo que el sistema computacional tuvo en consideración para calificar de incongruente la renta determinada por el contribuyente. Los potenciales factores que podrían influir en dicha inconsistencia son muchos, por ejemplo: falta de inclusión de ingresos, deficiente determinación de costos, sobreestimación de gastos, errores simplemente numéricos, errores conceptuales en los registros, etc.

Con lo anterior, es muy claro que será el Servicio quien deberá sustentar con la prueba de rigor la veracidad de los asertos que realizó su software computacional que, con escueta fundamentación -en ocasiones no más que la descripción del código asignado con una frase tipo- debe intentar impugnar el contribuyente.

Después de analizar estos elementos esenciales de todo procedimiento, estamos en buen pie para adentrarnos en el objeto de este estudio, cual es la carga de la prueba en materia tributaria, cuyo necesario estudio no se comprendería sin haber recorrido las principales características del procedimiento tributario.

4. LA CARGA DE LA PRUEBA

Una de las vocaciones de la teoría de la argumentación jurídica, es profundizar en el estudio de todas las instituciones jurídicas bajo el prisma de la lógica y la racionalidad. En este sentido, la prueba rendida en el proceso judicial tiene la mayor relevancia por constituir un elemento esencial para la resolución de los conflictos de relevancia jurídica, constituyendo un campo fértil para su estudio y más aún cuando estamos frente a la ausencia de ella; porque, en consideración del principio de inexcusabilidad²³, el órgano decisor igualmente estará obligado a emitir pronunciamiento, por esto la carga de la prueba es uno de esos temas difíciles, poco tratados en materia tributaria y, por lo mismo, nos resulta muy interesante de abordar.

Los elementos fundamentales del proceso, revisados en el apartado anterior, nos entregan la base teórica para revisar a continuación la problemática de la carga de la prueba, un tema nada pacífico en materia tributaria por su complejidad, los escasos -pero loables- aportes doctrinales y la oscilante jurisprudencia en este ámbito, entre otras razones.

Carga de la prueba, quiere decir, *“en un sentido estrictamente procesal, conducta impuesta a uno o a ambos litigantes, para que acrediten la verdad de los hechos enunciados por ellos”*, según Couture; agregando que *“la carga de la prueba no supone, pues, ningún derecho del adversario, sino un imperativo del propio interés de cada litigante; es una circunstancia de riesgo que consiste en que quien no prueba los hechos que debía probar, pierde el pleito.”*²⁴

23 El inciso II del artículo 76 de la Constitución Política de la República de Chile establece que *“Reclamada su intervención en forma legal y en negocios de su competencia no podrán excusarse de ejercer su autoridad, ni aun por falta de ley que resuelva la contienda o asunto sometidos a su decisión”*. Este inciso se refiere a la falta de ley como ejemplo, por tanto, menos aún será excusable para el juez omitir su pronunciamiento a falta de prueba.

24 COUTURE. E., 2010: 218-219.

Cada vez que un hecho relevante (sustancial, pertinente o controvertido) es aceptado como verdadero, en base al estándar de prueba aplicado a los antecedentes aportados al proceso, la incerteza jurídica queda superada y se contará con el sustrato fáctico para subsumir la norma jurídica y de esta forma resolver el objeto del conflicto de relevancia jurídica. No obstante, esto no siempre es así, por diversas razones, como no haberse aportado prueba; la acompañada acredita que el enunciado es falso; la misma resulta insuficiente o se compensan unas a otras.

En estos últimos casos, el juez no podrá dejar de decidir el asunto porque no se encuentre demostrada la veracidad del hecho fundamental. Desde una perspectiva teleológica Taruffo señala que *“La función del principio de la carga de la prueba es permitir al tribunal resolver el caso cuando los hechos principales no han sido probados. Por ello, las reglas en las cuales se articula el principio se definen en Alemania como Hilfsmitteln o como Operationsregeln, previstas sólo para el caso de falta de prueba de los hechos. Desde una perspectiva diferente, pero coincidente, esas reglas se conciben como criterios acerca del <riesgo de no persuasión>, pues prevén las consecuencias de no convencer al tribunal de la ocurrencia de un hecho principal.”* El destacado juriconsulto añade que *“... estas reglas son un puente entre la situación de falta de prueba de los hechos y la aplicación de la norma sustantiva que rige el caso, porque evitan que el tribunal decida indebidamente la causa aplicando la norma sustantiva en una situación en la que no podría ser aplicada. El principio de la carga de la prueba es también un recurso para resolver la incertidumbre acerca de la prueba de los hechos principales: ante la incertidumbre se trata los hechos como si hubiera probado su inexistencia.”*²⁵

Entonces, la carga de la prueba es una herramienta esencial para resolver el caso y al mismo tiempo una salvaguarda en contra de la arbitrariedad o subjetividad en que pudiera incurrir el juzgador, al desatender las reglas propias de esta institución.

4.1 La carga de la prueba en materia tributaria

La carga de la prueba en el ámbito tributario es un terreno farragoso y beligerante. Como apuntábamos anteriormente, los mayores avances han sido impulsados por

25 TARUFFO, M., (2008): 146.

los aportes doctrinarios de diversos autores²⁶, que han cimentado cambios significativos en el paradigma de este instituto, no obstante, estimamos que todavía quedan temas que relevar, lo que representa el objetivo de este trabajo.

Entrando en materia nos referiremos al inciso I del artículo 21 del Código Tributario, cuyo texto, actualizado²⁷ reza “*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.*”

Este inciso llevó a generar una doctrina sobre la carga de la prueba que pone su peso exclusivamente sobre el contribuyente, sin hacer mayores disquisiciones al respecto, lo que a nuestro juicio es una aplicación sobredimensionada de la norma. Inclusive, se considera que es una excepción a la regla general en esta materia, que en el derecho chileno se encuentra en el artículo 1698 del Código Civil a propósito de la prueba de las obligaciones, al estructurar el derrotero de este instituto, mediante una breve pero decidora sentencia “*Incumbe probar las obligaciones o su extinción al que alega aquéllas o ésta*”.

En principio, de una interpretación orgánica²⁸ del pasaje en estudio, podemos colegir que su aplicación se circunscribe a la esfera administrativa, dentro del proceso de fiscalización, toda vez que se ubica en el párrafo 3° “*disposiciones varias*” del título I “*normas generales*” del libro I “*de la administración, fiscalización y pago*”, en consecuencia, la norma impone la carga de la prueba al contribuyente al ser requerido por la autoridad fiscalizadora.

26 MATUS, M., “Sobre la carga de la prueba en materia tributaria” (2017): 49-53; ALEGRÍA, D., “Carga de la prueba en el juicio tributario”; (2021):193-219; MONTENCINOS, J., “Las leyes reguladoras de la prueba propias del contencioso tributario. Las normas de derecho común, como derecho supletorio de la legislación fiscal interna”, (2019): 93-113; OSORIO, H., “Carga de la prueba y estándar probatorio en los procedimientos sancionatorios tributarios” (2019): 185-207; VERGARA, G., “El reclamo tributario: características esenciales de un recurso contencioso-administrativo de plena jurisdicción” (2014): 171-208; BENAVIDES, A., “La procedencia de la nueva auditoría en el procedimiento general de reclamaciones” (2016): 289-317; MONTECINOS J., “La prueba (tributaria) en sede administrativa y judicial con especial referencia a las modificaciones de la Ley N°21.210” (2021): 141-166; WAHN PLEITEZ, W., “Nuevas perspectivas y orientaciones sobre la carga de la prueba en el derecho tributario. Algunas reflexiones a propósito de un fallo actual” (2018): 63-85; CASAS FARÍAS, P., “Fundamentación de los actos administrativos y valoración probatoria, a partir de la modernización tributaria de la Ley N°21.210” (2020):54-81; IBARRA AGUIRRE, D., “Sobre las leyes reguladoras de la prueba en el procedimiento general de reclamaciones (primera parte)” 2019: 68-112, destacan por sus trabajos atingentes a esta materia.

27 La última modificación a dicho artículo fue introducida por la Ley N°21.210 de 20 de febrero de 2020.

28 El primer inciso del artículo 22 del Código Civil dispone que “*El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía*”.

Ahora bien, esta carga no es genérica, sino que la norma también nos entrega luces sobre qué se debe probar, al prescribir que al contribuyente le corresponde *probar... la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones* que deban servir para el cálculo del impuesto. En otras palabras, el administrado debe acreditar ante el Servicio las afirmaciones que realizó en sus declaraciones²⁹; con esto, podemos colegir que la norma en nada se aparta de la regla general. *“El que afirma A, debe probar A”* mediante los argumentos correspondientes, independiente de ser la hipótesis falsa o verdadera como lo señala Anderson, Schum y Twining *“En Derecho, una hipótesis es una proposición que tiene que ser probada (un probandum). Las probanda [proposiciones a ser probadas] se presentan en diferentes niveles de argumentos. Un probandum es siempre una proposición que, en principio, puede mostrarse como verdadera o falsa”*.³⁰

En este caso, al contribuyente solo le corresponderá probar que sus aseveraciones -contenidas en su declaración de impuestos- son verdaderas, es decir, debe probar lo que afirma³¹. A la inversa no le corresponderá probar aquello que no ha afirmado, por ejemplo, ante la ausencia de declaración o frente a una determinación de impuesto conforme a una presunción legal, en el primer caso será la administración pública quien deberá determinar la obligación tributaria y, por tanto, la carga de

29 Recordemos que el sistema Tributario se sustenta en la autodeterminación del impuesto, siendo esta la regla general, pero no exenta de excepciones como en el caso del impuesto territorial, en que la mecánica es la inversa, el SII es quien determina la obligación tributaria mediante un sinnúmero de complejíssimas operaciones de carácter eminentemente técnico. A raíz de esto existe en el SII un Departamento de Avaluaciones dotado de personal técnico, especializado. Asimismo, la instancia de impugnación cuenta con un órgano técnico especializado, como lo es Tribunal Especial de Alzada. Lo anterior justifica que las causales de impugnación del aserto tributario realizado por el SII sean acotadas, ya que resultaría impracticable que el SII despliegue las explicaciones y fundamentos técnicos de cada propiedad enrolada en Chile, lo que desde la perspectiva de la carga de la prueba le empecería al ente público. Es por esto que el artículo 149 del Código Tributario limita las causales de reclamación a solo 4: *“1°.- Determinación errónea de la superficie de los terrenos o construcciones; 2°.- Aplicación errónea de las tablas de clasificación respecto del bien gravado, o de una parte del mismo así como la superficie de las diferentes calidades de terreno; 3°.- Errores de transcripción, de copia o de cálculo; y 4°.- Inclusión errónea del mayor valor adquirido por los terrenos con ocasión de mejoras costeadas por los particulares, en los casos en que dicho mayor valor deba ser excluido de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 8° de la ley N°11.575”* los cuales aluden a errores en la aplicación de los criterios de tasación determinados por el SII en un caso particular, por lo que no podría alegarse la falta de fundamentación del avalúo fiscal ya que el legislador está presumiendo “tácitamente” que el acto está correctamente fundado (lo que en la práctica sí ocurre, ya que el avalúo fiscal es el resultado de un arduo trabajo técnico jurídico por parte del SII, en el que se trabajan grandes bases de datos con el que dicho órgano cuenta), pero que el administrado desconoce, por lo que, en virtud del principio de transparencia de los actos de la administración pública, se constata una tarea pendiente.

30 ANDERSON, T., SCHUM, D., TWINING, W., (2015): 94.

31 Jurídicamente, la declaración de impuestos tiene el valor de una confesión extrajudicial.

la prueba recaerá sobre ella; en el segundo caso el interesado deberá acreditar los elementos fácticos que fundamentan un resultado diverso al presumido por la ley, lo que sucedería -por ejemplo- si un profesional independiente prefiriere declarar sus gastos efectivos por ser superiores al 30% de sus ingresos o al tope de 15 UTA, presumidos legalmente.

La norma en estudio también se remite a los medios de prueba de los cuales el contribuyente se deberá valer para acreditar la veracidad de sus afirmaciones (documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca), bajo condición de ser necesarios u obligatorios para el administrado. Entonces, por ejemplo, para un contribuyente que no tenga la obligación de determinar su renta líquida imponible en base a contabilidad completa o simplificada, no tendrá la carga de probar sus declaraciones de impuesto a la renta, por medio de los libros exigidos por la ley³² para dichos fines. Lo que no obsta a que el contribuyente siga teniendo la carga de la prueba en cuanto al deber de probar la veracidad de su declaración, lo que podrá hacer mediante contabilidad o cualquier otro medio de prueba apto para producir fe.

Finalmente, en cuanto al objeto de la prueba, esta deberá apuntar a acreditar la verdad de las declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y montos de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto, es decir, al contribuyente no le corresponde solamente acreditar que su aserto tributario es correcto, léase, el monto del impuesto a pagar, sino además que el sustrato fáctico en que se basa es verdadero.

De lo analizados podemos concluir que la regla particular analizada en nada se aleja a la regla general contenida en el brocardo “*el que alega (la existencia, modificación o extinción de una obligación) prueba*”, por lo que podemos afirmar que en vez de una excepción al artículo 1698 del Código Civil, la norma en comento es una manifestación o expresión del *onus probandi* como principio transversal en el Derecho.

Avanzando, el inciso II dispone que “*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*

32 El artículo 25 del Código de Comercio chileno dispone que “*Todo comerciante está obligado a llevar para su contabilidad y correspondencia: 1°. El libro diario; 2°. El libro mayor o de cuentas corrientes; 3°. El libro de balances; 4°. El libro copiador de cartas.*”

suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero.”.

La primera parte de este inciso hace relación a una presunción de veracidad de las declaraciones y antecedentes acompañados por el contribuyente, al atribuir la carga de la prueba para desvirtuar las mismas sobre el ente fiscalizador, correspondiéndole probar un hecho negativo, esto es, que no son fidedignas las declaraciones o antecedentes acompañados por el contribuyente.

Para conciliar la aparente discrepancia de este inciso con el anterior y alcanzar una interpretación armoniosa³³ y congruente, debemos colegir que la mecánica que tuvo el legislador en mente principia con la declaración del contribuyente; luego a este le corresponde acreditar su veracidad a través de los medios de prueba aptos para producir fe -normalmente, la contabilidad llevada conforme a los principios propios de dicha ciencia o arte-; entonces el Servicio no podrá prescindir de dicha declaración y antecedentes a menos que no sean dignos de fe. Sobre esto último conviene profundizar un poco más.

4.1.1 ¿Es obligatoria la declaración de “no fidedignos” de las declaraciones y antecedentes presentados por el contribuyente?

Para responder a esta interrogante debemos analizar en conjunto el actual inciso V del artículo 124 del Código Tributario que dispone *“La resolución que califica las declaraciones, documentos, libros o antecedentes como no fidedignos conforme al inciso segundo del artículo 21, será reclamable conjuntamente con la resolución, liquidación o giro en que incida.”*. Asimismo, debemos tener en consideración el inciso final del artículo 132 del mismo cuerpo legal, que establece: *“En los reclamos que recaigan sobre la resolución que califica las declaraciones, documentos, libros o antecedentes como no fidedignos conforme al inciso quinto del artículo 124, el Tribunal Tributario y Aduanero podrá dejar sin efecto la respectiva resolución por falta de fundamentación.”*.

Para despejar el análisis a efectuar, convengamos en que todo acto administrativo debe ser motivado, nos referimos a este importantísimo principio anteriormente, por lo que nos remitimos a dicho apartado en aras de la brevedad.

Por tanto, la interrogante persiste sobre si el Servicio debe emitir una resolución especial y exclusiva que califique como no fidedignas las declaraciones del contribuyente y/o los antecedentes que la sustentan.

³³ Recordemos, en esta parte, el inciso I del artículo 22 del Código Civil, establece que *“El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía”*.

Un análisis acucioso de la norma nos puede llevar a causas diversos. En este sentido, la historia fidedigna de la ley nos conduce a analizar la tramitación del proyecto que concluyó con la dictación de la Ley N°21.210, la que por su extensión no incluimos en este artículo.

De dicha tramitación, por la cual finalmente se rechaza expresamente la incorporación de la obligación del Servicio de emitir una resolución fundada que califique de no fidedigna las declaraciones y antecedentes cuestionadas por el ente fiscalizador, no es posible sino concluir que no es exigible para el Servicio la dictación de dicha resolución. Empero, la truncada modificación legal afecta otras dos modificaciones que tenían como base la referencia a dicha resolución fundada obligatoria, por lo que aparece palmaria la génesis de la confusa³⁴ legislación tributaria. Las normas a que nos referimos y que pierden congruencia son:

A) Art. 124, inc. 5° (final):

“La resolución que califica las declaraciones, documentos, libros o antecedentes como no fidedignos conforme al inciso segundo del artículo 21 será reclamable conjuntamente con la resolución, liquidación o giro en que incida.”

B) Art. 132, inc. 18° (final):

“En los reclamos que recaigan sobre la resolución que califica las declaraciones, documentos, libros o antecedentes como no fidedignos conforme al inciso quinto del artículo 124, el Tribunal Tributario y Aduanero podrá dejar sin efecto la respectiva resolución por falta de fundamentación.”

En síntesis, podemos concluir que:

- i. La exigencia al Servicio de una resolución que racional y fundadamente califique de “no fidedigna” las declaraciones, antecedentes, libros y documentos de los contribuyentes fue parte de la discusión del proyecto, pero rechazada en la votación realizada en la cámara de diputados, sin mayores explicaciones o motivos para ello.
- ii. Las otras dos disposiciones (incisos finales de los artículos 124° y 132° del Código Tributario) que hacen referencia a dicha resolución fueron aprobadas, pero ya sin la norma que le servía de antecedente directo, por lo que pierden su fuerza regulatoria.

34 Otro ejemplo lo encontramos en la parte final del inciso III del artículo 63 del Código Tributario, que hace alusión a la inadmisibilidad probatoria del inciso duodécimo del artículo 132 del mismo cuerpo legal, norma que en la actualidad se encuentra, a nuestro juicio, lamentablemente derogada, pero que al derogarse no se pronunció sobre las otras normas que hacían alusión a ella y que quedaron vigentes.

- iii. Conforme a las reglas de interpretación de la ley contenida en los artículos 19 al 24 del Código Civil, el sentido natural y obvio de los incisos finales de los artículos 124 y 132 del Código Tributario, permite al contribuyente reclamar de la resolución del Servicio que califica como no fidedigna sus declaraciones, documentos, libros o antecedentes y al mismo tiempo faculta al TTA para dejar sin efecto dicha resolución, por falta de fundamentación, respectivamente.

Lo anterior, tendrá aplicación solo en el caso de haberse emitido la mentada resolución por el Servicio y no implica una carga adicional para él, toda vez que, si así se exigiera por el Tribunal, estaría actuando como un colegislador y supliendo los errores de congruencia legislativos, que deben ser corregidos por la vía legal y no judicial, máxime si la obligatoriedad de emitir dicha resolución fue discutida y rechazada en el congreso, sin soslayar la debida consideración al principio de legalidad, derrotero tanto del derecho público en general como del derecho tributario en particular.

Dicha declaración servirá de base o medio para la dictación del acto administrativo terminal respectivo, por lo mismo el legislador a previsto expresamente la factibilidad y oportunidad de impugnación “... conjuntamente con la resolución, liquidación o giro en que incida”, lo que está en armonía con los artículos 15 y 18 de la Ley N°19.880, que distingue entre “actos terminales” y “actos trámites” y su impugnabilidad.

En este mismo sentido Toledo, a propósito de la interpretación por analogía también denominado *argumentum a simili* o *a pario*, afirma que: “El principio de reserva legal ordena que la única autoridad facultada para crear normas tributarias es el legislador. Por tanto, además de su defecto lógico, la creación de una norma tributaria con el argumento a contrario o con el argumento por analogía usados como argumentos integradores implican una directa vulneración de lo ordenado por el constituyente”.³⁵

Reiteramos, a riesgo de majadería, que nuestra perspectiva no pretende eximir al Servicio de la obligación de fundamentar su calificación de “no fidedigna” (sería contradecir todo lo expuesto hasta ahora); sino más bien, apunta a que no existe obligación legal para que el medio u oportunidad sea una resolución exclusivamente destinada a ello; resultando, por tanto, facultativo para la Administración plasmar dicha motivación en el mismo acto terminal o en otro distinto, pero en ningún caso la falta de obligación legal de emitir dicha resolución “especial” justificaría la ausencia de fundamentación de la decisión tomada por el Órgano Público.

35 TOLEDO ZÚÑIGA, P., (2020): 59-72.

Finalmente, el inciso en comento refiere que, para que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero.

Lo anterior nuevamente debe entenderse dentro de la mecánica tributaria; es decir, el contribuyente presenta su declaración fundada en los respectivos antecedentes de respaldo que pueden ser requeridos por el Servicio. Luego, si estos son calificados de “*no fidedignos*” el ente fiscalizador generará un nuevo aserto tributaria a través de una Liquidación que contendrá los fundamentos que le conducen a determinar un impuesto no declarado o superior al originalmente fijado por el contribuyente. Finalmente, el administrado podrá reclamar en sede judicial, ante el Tribunal Tributario y Aduanero, en contra de la Liquidación efectuada por el Servicio y serán precisamente las afirmaciones que realiza el Servicio las que deberá desvirtuar con prueba suficiente; ahora, en sede judicial y bajo un sistema de valoración de prueba distinto - “*sana crítica*”- la veracidad de sus declaraciones y/o antecedentes que las respalden.

Cabe hacer presente, en esta parte, que la declaración de “*no fidedigno*” de los antecedentes que fundan las declaraciones de impuesto de los contribuyentes no es lo mismo que la afirmación de ser la declaración del administrado “*maliciosamente falsa*”, pues, desde ya, solo esta última gatilla el aumento del plazo de prescripción; por otra parte, los efectos en materia de *onus probandi* también difieren, a saber, en el primer caso -declaración de antecedentes “*no fidedignos*”-, la carga de la prueba recae en el contribuyente; en cambio, en el segundo -ser la declaración de impuestos “*maliciosamente falsa*”-, la carga de la prueba recae sobre el Servicio.

Con lo relatado anteriormente, concluimos que en materia tributaria no hay excepciones a la regla general de carga de la prueba, contenida en el omnicompreensivo artículo 1698 del Código Civil, por lo que, en todo caso, corresponderá probar la veracidad de sus alegaciones a quien las formule.

Por tanto, reconociendo que el principio dispositivo rige el procedimiento administrativo contencioso tributario, esto nos lleva a suponer que la carga de la prueba recae en alguna de las partes. Distinto sería si estuviéramos frente a un procedimiento basado en el principio inquisitivo o de impulso judicial, porque en ese caso la carga de la prueba no recaería sobre alguna parte, sino sobre el juez, quien habría incumplido con su función inquisitiva, lo que podría, eventualmente, invalidar el procedimiento como sucede comúnmente en el ámbito penal.

Por esto, si el Juez Tributario y Aduanero se arroga la facultad de solicitar prueba específica a las partes, se arriesga a caer en arbitrariedades si luego de analizada la prueba existen hechos sustanciales, pertinentes o controvertidos que no pueden

ser resueltos mediante la prueba aportada, porque no habría justificación para que el Juez se inhibiera de solicitar antecedentes para dilucidar dicha cuestión, mientras que para otros hechos del mismo carácter sí lo hizo; habida consideración a que será una de las partes la que deberá asumir las consecuencias de no cumplir con la carga probatoria.

La última reforma tributaria, introducida por la ley de modernización tributaria N°21.210 del año 2020, zanjó toda duda sobre la carga de la prueba en el ámbito judicial estableciendo expresamente en la parte final del inciso cuarto del artículo 132 del Código Tributario que *“El Servicio y el contribuyente deberán acreditar sus respectivas pretensiones dentro del procedimiento.”*

Por tanto, no quedan dudas que si el Servicio pretende que su Liquidación sea confirmada por el Tribunal deberá acreditar que la misma ha cumplido con los requisitos formales establecidos en la Ley (dictada por un órgano competente, respetó el debido proceso, la bilateralidad de la audiencia, recibió y valoró la prueba ofrecida por el contribuyente, se notificó legalmente, etc.) y además con los requisitos de fondo (se encuentra suficientemente motivada y contiene los datos para su acertada inteligencia), habilitando al contribuyente para su impugnación si lo estimare procedente. Mientras que, por otra parte, el contribuyente deberá acreditar que su declaración de impuestos es correcta con los antecedentes que la respalden y al mismo tiempo, atendido el carácter dinámico de la prueba, deberá desvirtuar la prueba presentada por el Servicio que avala la Liquidación que reclame.

4.1.2 ¿Afecta la presunción de legalidad la carga de la prueba?

Ahora bien, la administración pública todavía se vale de la presunción de legalidad³⁶ de sus actos para pretender trasladar la carga de la prueba al administrado, lo cual constituye un error, como veremos a continuación.

La presunción de legalidad de los actos de la administración pública es una valla difícil de sortear, toda vez que el legislador tiene un cargado sesgo a favor de los actos de la administración, empeorando la desigual posición del administrado. Así lo constata Ricardo Vera al afirmar: *“Constato que se produce un quiebre de la igualdad de armas en el ámbito contencioso administrativo que se manifiesta en aspectos concretos que pueden singularizarse, como se ha podido apreciar en el apartado anterior; pero que, sobre todo, pivotan sobre un eje permanente:*

36 El inciso final del artículo 3° de la Ley N°19.880 (Ley de bases) dispone que: *“Los actos administrativos gozan de una presunción de legalidad, de imperio y exigibilidad frente a sus destinatarios, desde su entrada en vigencia, autorizando su ejecución de oficio por la autoridad administrativa, salvo que mediare una orden de suspensión dispuesta por la autoridad administrativa dentro del procedimiento impugnatorio o por el juez, conociendo por la vía jurisdiccional.”*

como la administración sirve al interés público, su actuación, sea cual sea, se presume válida.

La contradicción administrado-administración está lastrada de origen porque la posición de una parte es considerada válida, la administrativa, frente a otra que es considerada siempre subjetiva y parcial, interesada. No se trata de establecer un juicio previo de legitimidad de la pretensión, sino de advertir que la titularidad de la pretensión le confiere más valor a una frente a otra, ratione personae.”³⁷.

El objetivo de la presunción de legalidad de los actos administrativos es dotarlos de fuerza ejecutiva para que la autoridad administrativa esté legitimada al hacer cumplir lo que se ordena, en el evento que el acto no sea impugnado, pero no más que eso, por lo que la doctrina administrativa³⁸ ha estimado que esta presunción de legalidad no tendría ninguna consecuencia en relación con la carga de la prueba.

Por tanto, la presunción de legitimidad de los actos administrativos no traslada la carga de la prueba, sino que impone la carga al administrado de impugnar la actuación estatal para que la misma no tenga efectos en su contra cuando dicho acto es ilegal o arbitrario.

En este mismo sentido, como ha dicho el autor Spisso, *“la presunción de legitimidad de los actos estatales desplaza la carga de accionar al administrado, mas no implica que se dé un desplazamiento paralelo a la carga de la prueba, carga que con normalidad corresponde a la administración. García de Enterría afirma en ese sentido que la autotutela declarativa de que se beneficia la administración desnaturaliza la carga de accionar a la otra parte, gravada con la necesidad de poner en movimiento una acción impugnatoria para destruir la eficacia inmediata que, por su sola fuerza, alcanzan las decisiones administrativas...”*³⁹

En este orden de ideas, las ficciones legales, en un sentido amplio, incluyen a todos los casos en que una norma jurídica impone tener por verdadero algo que posiblemente es distinto a lo que se cree⁴⁰.

Las normas jurídicas que contiene ficciones hacen referencia a enunciados jurídicos del tipo *“Los F se considerarán como G (o como no -G)”*⁴¹. Por tanto, el legislador no intenta afirmar o negar una realidad, sino que crea una ficción que permite asimilar una realidad por la sola voluntad del legislador.

37 VERA, R. (2022): 93.

38 HUNTER, I., (2016): 213.

39 SPISSO, R., (2011): 40.

40 TARUFFO, M., (2009): 285.

41 GASCÓN, M., (2010): 132.

En suma, el órgano administrativo no puede valerse de la presunción de legalidad de los actos administrativos para pretender una supuesta carga de la prueba a su favor y en contra del contribuyente, esto equivaldría a extender la norma a aspectos no cubiertos por su texto expreso.

5. LA CARGA DINÁMICA DE LA PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

La carga dinámica de la prueba o principio de facilidad de prueba es una creación doctrinal que se aplica de forma excepcional a la regla clásica del *onus probandi* “*quien alega, prueba*”. Esta teoría ha tomado especial fuerza en Argentina gracias a su principal cultor, el profesor Jorge Peyrano, quien nos entrega una señal sobre la necesidad de replantearse la fórmula transcrita del *onus probandi*, afirmando que “*se debe colocar la carga respectiva en la cabeza de la parte que se encuentre en mejores condiciones para producirla*”⁴².

En esta misma línea, el maestro Taruffo refiere que “*a menudo los litigantes no están en condiciones iguales o, al menos, comparables desde el punto de vista cultural y económico: los recursos de una parte pueden ser limitados, y su inversión en la producción de prueba puede no encontrarse equilibrada con la inversión de la otra. En otros términos, puede haber una parte débil (el trabajador, el consumidor, el pobre, ‘agregamos al paciente o al contribuyente’), que no está capacitada para realizar un uso efectivo de sus derechos procesales y, en particular, de su derecho a la prueba. En los sistemas que confían sólo en la iniciativa de las partes, el desequilibrio de las posiciones procesales de las partes puede impedir seriamente la producción de toda la prueba relevante, imposibilitar el descubrimiento de la verdad y, por lo tanto, la corrección de la decisión final. El peligro concreto es que la “verdad” sea determinada por el poder de una parte más fuerte, más que por la ponderación justa de toda la prueba relevante*”⁴³.

Si bien en el Derecho Procesal chileno no existe una norma sobre carga de la prueba, el proyecto de ley de Nuevo Código Procesal Civil dispone en su artículo 294 que la “*Carga de la prueba. Corresponde la carga de probar los fundamentos de hecho contenidos en la norma jurídica a la parte cuya aplicación le beneficie, salvo que una disposición legal expresa distribuya con criterios diferentes o de una manera diversa la carga de probar los hechos relevantes entre las partes.*”

42 PEYRANO, J., (1991): 78.

43 TARUFFO, M., (2003): 205-213.

El tribunal podrá distribuir la carga de la prueba conforme a la disponibilidad y facilidad probatoria que posea cada una de las partes en el litigio lo que comunicará a ellas, con la debida antelación, para que asuman las consecuencias que les pueda generar la ausencia o insuficiencia de material probatorio que hayan debido aportar o no rendir la prueba correspondiente de que dispongan en su poder”.

Como se puede apreciar, el inciso II de la norma transcrita pretende introducir legalmente la teoría de la carga de la prueba dinámica a la legislación chilena. Aunque la norma no está exenta de críticas, nos parece un avance sustantivo en materia probatoria, que fija las bases de esta institución y que, sin lugar a duda, será objeto refinamiento en el crisol empírico y teórico para adecuarlo de la mejor forma nuestro jurídico. Innovación que proponemos sea replicada en materia tributaria mediante la correspondiente incorporación en el libro III del Código del ramo.

De la definición anterior, podemos extraer algunos principios o condiciones para que opere esta institución:

i. Disponibilidad probatoria:

Una primera hipótesis es que la parte que alega no cuente con los medios para probar la veracidad de los hechos que sustentan su pretensión, los que sí están al alcance de la contraria. Por lo que la aportación de estos medios de prueba viene a ser una manifestación del principio de buena fe que constriñe a las partes del proceso.

En el procedimiento tributario y aduanero no es extraño que esto ocurra, toda vez que, como hemos venido explicando, el procedimiento no principia con la interposición del reclamo, sino que -generalmente- viene antecedido de una etapa de fiscalización desarrollada en sede administrativa, en donde el ente público solicita antecedentes al contribuyente para cotejarlos con sus declaraciones y determinar un nuevo aserto tributario en caso de detectar diferencias injustificadas u omisión de declaración. Por lo que, parece obvio que la administración tenga la obligación de acompañar dichos antecedentes, más aún si con ellos se puede verificar o desacreditar la veracidad de las afirmaciones del contribuyente.

En este sentido la Excma. Corte Suprema al informar el proyecto sobre los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros señaló que: “... *las disposiciones del nuevo artículo 132 del Código Tributario... deberían imponer al Servicio de Impuestos Internos la obligación de allegar todos los antecedentes que obren en su poder, en relación con el reclamo del contribuyente, en el plazo en que debe evacuar el traslado de esa reclamación...*”⁴⁴

44 Oficio de la Corte Suprema (2009): 32.

Con esto el Tribunal Superior, además de reconocer como parte al Servicio, le impone la carga de presentar en juicio toda la prueba con la que cuente y tenga relación con el reclamo interpuesto en contra de su Liquidación, imperativo que debería cobrar relevancia legal, dada la inopia probatoria en que incurren el Servicio de Impuestos Internos y la Aduana, amparándose en la supuesta carga de la prueba que recaería sobre el contribuyente, derivada de la presunción de legalidad de los actos administrativos, lo cual es un error, como se señaló precedentemente.

Además, otro aspecto a considerar es la mayor o mejor capacidad, facilidad o comodidad para recabar información que tiene la administración pública en relación con un particular, en específico información respecto de terceros, para ilustrar analizaremos un caso más adelante.

ii. Factibilidad probatoria:

Por otra parte, la factibilidad probatoria está dada por la facilidad que tiene una parte para generar prueba que permita verificar una hipótesis sustancial para la resolución del caso, en relación con su contraparte. Esto se ve claramente en los casos de negligencia médica, en la que los facultativos, atendida su mayor *expertise* en la ciencia o arte que desarrollan se ven en mejores condiciones para verificar la verdad de las afirmaciones o desvirtuarlas mediante prueba suficiente. Ahora bien, aplicado esto al campo tributario, de igual forma el contribuyente se ve en mejor posición para acreditar que ha actuado con la debida honestidad y diligencia en sus negocios, por ejemplo, en el caso que la administración le impute alguna conducta elusiva sancionada por la norma general antielusiva (abuso de las formas jurídicas o simulación).

Como se puede ver, el tema de la carga de la prueba es complejo y en materia tributaria es un tópico incipiente. No obstante, en la práctica los problemas lejos de disminuir aumentan y se hacen más profundos.

En materia tributaria, la carga de la prueba es dinámica y corresponde tanto al contribuyente que impugna la liquidación como al ente fiscalizador que pretende que se confirme su actuar, la necesidad de probar los hechos que fundan tanto la declaración del contribuyente como el aserto tributario del ente público recae en uno y otro, por lo que el Servicio deberá acreditar que realizó un correcto trabajo fiscalizador que culminó con una acertada determinación de impuestos, mientras que el contribuyente deberá probar que se valió de antecedentes fidedignos para confeccionar sus declaraciones; al mismo tiempo que ambos tendrán la carga de probar lo opuesto a lo afirmado por su contradictor para así frustrar la pretensión opuesta y obtener la suya.

Empero, existen casos en que el Servicio estará en mejor condición de probar la hipótesis del contribuyente, por ejemplo, en lo relativo a antecedentes procedentes

de terceros con los que cuenta en sus bases de datos; y el contribuyente estará en mejor posición de probar en los casos en que se impute al mismo una actitud elusiva como haber incurrido en simulación; estando el particular, quien actuó directamente y con inmediatez en el negocio cuestionado en mejor posición de probar que realizó sus actos con honestidad, bajo una legítima razón de negocios u otra justificante de su acción.

5.1. Aplicación práctica de la carga dinámica de la prueba

Ahora bien, no basta con detectar un problema jurídico y proponer una solución, el paso siguiente es aplicar dicha creación doctrinal en el procedimiento, respetando siempre los principios de bilateralidad de la audiencia, dispositivo e igualdad de las partes, que fueron tratados con anterioridad.

En este orden de ideas, nuestra propuesta busca conjugar estos principios respetando su plena observancia en la aplicación práctica de la carga dinámica de la prueba en el procedimiento administrativo contencioso tributario.

Para algunos, cada vez que se aplique la carga dinámica de la prueba debe advertirse de esto a los litigantes. Nosotros estamos de acuerdo con esta premisa, pero cómo hacerla práctica; no será suficiente que la ley establezca que el procedimiento se regirá por los principios de la carga dinámica de la prueba, ya que respecto de la aplicación de la misma pueden haber diferencias entre las partes, que no podrán ser ventiladas en el proceso y que solo se enterarán de que les empecía una carga probatoria al conocer la decisión del asunto en la sentencia.

Por esto, nuestra propuesta apunta a que una vez vencida la etapa de discusión mediante los escritos de reclamo, contestación (se deberá considerar también la discusión de la etapa prejudicial o administrativa, mediante la Citación, respuesta a la Citación y Liquidación, si las hubiere e incluso en un futuro podrían también agregarse los escritos de réplica y dúplica), el Juez debe estudiar los antecedentes y constatar la existencia de hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos que conformarán el auto de prueba que se dicte al efecto. Luego, las partes tienen el derecho de reponer de dicha resolución y apelar subsidiariamente de la misma. Nos parece que es esta la oportunidad en que la parte que pretenda valerse de la inversión de la carga de la prueba deba alegarla, en virtud del principio dispositivo y fundamentar la necesidad de dicha inversión, ya sea por motivos de dificultad probatoria, no contar con los antecedentes que sí están en manos de su contraparte, etc., a lo que el Juez conferirá traslado -observando el principio de bilateralidad de la audiencia- contando la otra parte con la oportunidad de rebatir el punto e incluso, con el mérito de dicho debate abrirse un término probatorio incidental, al final del cual, el Tribunal deberá resolver si modifica el auto de prueba en el sentido de incluir puntos de prueba “*dirigidos*” a una de las partes o modifica los existentes, “*atribuyendo*” la obligación de probar a una de las partes, bajo

apercibimiento de no obtener su pretensión o que se conceda la de su contraparte. Lo anterior a la luz de las alegaciones de las partes, los antecedentes que aportaren y el tenor de las disposiciones legales que establecen el hecho gravado discutido, así como los demás elementos necesarios para la determinación de la obligación tributaria.

5.1.1 La carga dinámica en favor del contribuyente

Existen ocasiones en las que el contribuyente no estará en condiciones de probar lo que alega, por diversas razones como cuando no tenga las pruebas fundantes en su poder; antecedentes que correspondan a terceros; documentación contenida en la respectiva carpeta investigativa en poder del Servicio, etc., en esos casos el contribuyente deberá hacer constar dicha circunstancia al reponer del auto de prueba y solicitar explícitamente que se imponga la carga de probar al Servicio, por su mejor posición para probar el hecho controvertido respectivo.

Un ejemplo de lo señalado sería lo sucedido en los autos RUC 20-9-0000204-2, en el que el reclamante (lego) en causa de vulneración de derechos Tributarios, alegó que el Servicio le debía emitir un certificado de rentas, entre otros motivos, porque emitió el mismo certificado que solicitaba en favor de un tercero, 4 años antes; siendo este tercero el antecesor en el cargo que desempeñaba al momento de realizar la petición ante el Servicio. El tribunal resolvió en la sentencia definitiva *“8. En relación a lo señalado por el peticionario referente al Certificado rolante a fs. 16, correspondiente a don XX, quién el año 2016 pidió en las mismas condiciones el Certificado de Renta para trámites aduaneros para acceder al artículo 35° de la Ley N°13.039, el cual sí le fue otorgado, cabe señalar que atendido a que se trata de un certificado de rentas, este Tribunal no tiene manera de poder establecer si efectivamente se encontrarían en una situación similar al peticionario, atendido a que es factible que don XX haya realizado otras actividades fuera de su labor Ministerial, tales como labores, oficios o profesión que él ejerza, las que sí se encontraban comprendidas dentro del concepto de renta, cabe señalar que se observa en la causa Certificado de remuneraciones rolante desde a fojas 9 a 10, sobre los cuales no se aplicaron las retenciones correspondientes no emitiéndose las DDJJ N°1887, situación que este Tribunal desconoce si se procedió a efectuar en el caso al que alude el peticionario, así como se desconoce si fue objeto de revisión posterior por parte del Servicio de Impuestos Internos, no pudiendo acceder este Juez a la información que tuvo presente la entidad administrativa al momento de emitir el certificado de fs. 16, sin perjuicio de aquello la emisión de dicho Certificado no obliga a este Tribunal, atendido la normativa aplicable al caso.”*⁴⁵

45 Causa RIT VD-02-00006-2020, del TTA de Tarapacá.

El contribuyente alegaba que la administración debía emitirle un certificado de renta, tal como lo hizo con su predecesor en iguales condiciones, invocando implícitamente los principios de confianza legítima, congruencia, no discriminación arbitraria, igualdad en la repartición de las cargas tributarias, etc. El Tribunal finalmente resuelve que no se acompañó “*por el reclamante*” la prueba suficiente para acreditar que sus condiciones fácticas eran las mismas que las de su predecesor, por lo que terminó rechazando la pretensión del administrado, lo que bajo una mirada estricta del *onus probandi*, tiene coherencia, pero desde el prisma de la carga dinámica de la prueba, pugna hasta con el más elemental atisbo de justicia.

En este caso, si el auto de prueba hubiera ordenado probar que “*el servicio cambió injustificadamente de criterio, ante iguales antecedentes, vulnerando el principio de “legítima confianza” administrativa*”, el reclamante pudo reponer de dicha punto de prueba y solicitar que la carga de la prueba recayera sobre la Administración fiscal, lo que sería de toda lógica, porque el contribuyente no tiene acceso a los datos de terceras personas, a los que sí puede acceder el Servicio e incluso más, quién sino la Administración puede cotejar los antecedentes que le sirvieron de base para emitir sus resoluciones pasadas. Así el Tribunal podría, luego de conferir traslado al Servicio, haber resuelto agregar, después del texto del hipotético punto de prueba, con un punto seguido “... *La carga probatoria de este punto recaerá sobre el Servicio*” o alguna otra expresión análoga. Con esto se atribuiría expresamente la carga de la prueba sobre la administración pública y su falta de presentación acarrearía que se dé por probado el hecho, por no haber rendido prueba el Servicio, lo que permite asegurar el debido resguardo de los principios fundamentales del debido proceso.

5.1.2 La carga dinámica en favor del Servicio

Contrario a lo que se podría intuir, hay ocasiones en las que la Administración es la que no cuenta con los medios para probar. Esta es la principal dificultad procesal por la que la norma general antielusiva, exportada a Chile desde España, ha tenido una aplicación muy acotada, que se reduce a que, al último trimestre del año 2023, solo se han presentado alrededor de una decena de solicitudes de declaración de abuso o simulación ante los TTA, sin que exista sentencia alguna dictada hasta ahora, más de 8 años después de la en vigor de dichas normas. La razón, podemos intuir, no se encuentra en que en nuestro país no existan casos de simulación o abusos de las formas jurídicas tendientes a eludir la carga impositiva, sino a la dificultad probatoria que importa la aplicación de la regla genera de carga de la prueba, toda vez que, quien alega una eventual elusión del contribuyente, basado en el abuso de las formas jurídica o simulación descritos en los artículos 4° ter y quáter del Código Tributario es el Servicio y, por tanto, será este quien deberá probar dicho abuso o simulación.

La simulación es uno de los casos paradigmáticos de aplicación de la carga dinámica de la prueba, porque quien tuvo participación directa en los hechos materia del proceso estará en mejor posición de probar, así lo declara la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Mendoza al señalar que *“la teoría de las cargas probatorias dinámicas es aplicable a la acción de simulación iniciada por terceros, pues es de toda razonabilidad pensar que es mucho más fácil para quién participó en el acto acreditar la veracidad del mismo que para el ajeno demostrar la simulación”*.⁴⁶

Para graficar mejor este punto utilizaremos el ejemplo del facultativo que ha incurrido en negligencia médica durante una operación. En este supuesto, el paciente sedado no tiene conciencia de lo que ocurre ni de los procedimientos empleados, propósitos, diligencia empleada, con lo que solo podrá enterarse por los síntomas y condiciones anormales que pueda detectar. En este caso, será el médico, quien estará en mejor condición de probar la tesis contraria y sobre quien en definitiva deberá recaer la carga de la prueba.

Análoga situación acaece en el caso de la simulación, el ente fiscal no tiene su lupa sobre cada negocio particular que se desarrolla, por el principio de buena fe y más aún por una razón práctica, como lo son los siempre escasos recursos para fiscalizar, por lo que debe focalizar su actividad. En este contexto es el particular quien cuenta con una mejor posición probatoria para acreditar que actuó con rectitud en sus negocios y sin la intención de defraudar al fisco, tal como lo deberá hacer el médico del ejemplo traído a colación.

Como se puede apreciar, la carga dinámica de la prueba representa una herramienta útil para solucionar esos *“casos difíciles”* de acreditar mediante las fórmulas convencionales, por lo que instamos a su incorporación legal en nuestro sistema jurídico.

46 BARACAT, E., (2004): 277.

6. CONCLUSIONES

Comenzamos este trabajo analizando los derechos fundamentales que se encuentran garantizados en los procedimientos administrativos y en particular en los tributarios, prestando especial atención a la bilateralidad de la audiencia, el derecho a la prueba y la motivación de los actos administrativos, lo que nos otorgó la base para desarrollar el siguiente punto relativo a la carga de la prueba en materia tributaria.

Al analizar en tema de la carga de la prueba en materia tributaria pudimos hacer patente los resabios históricos que aún persisten en la litigación tributaria por parte de la administración pública en el sentido de estimar que la carga de la prueba corresponde solo al contribuyente, sin que le afecte al ente público, lo anterior fundado en la extendida interpretación del artículo 21 del Código Tributario y en la presunción de legalidad de los actos administrativos.

De estos los temas mencionados nos hicimos cargo, concluyendo -fruto de un análisis exegético- que el artículo 21 del Código Tributario no representa una excepción a la regla general del artículo 1698 del Código Civil, sino que por el contrario es una manifestación positiva de la misma.

Por otra parte, arribamos al convencimiento que la presunción de legalidad de los actos administrativos en ningún caso afecta la carga probatoria de las partes, sino que solo impone la carga al administrado de impugnar la resolución que le afecta para que ella no surta los efectos que pretende.

En este tránsito, también nos referimos a la declaración de “*no fidedigno*” de los antecedentes presentados por los contribuyentes y la obligatoriedad para el Servicio de emitir una resolución fundada que así lo afirme. Lo que nos llevó a concluir, luego de recurrir a la historia fidedigna de la ley que no resulta obligatoria dicha resolución para el Servicio y que pensar de otra forma sería travestir al juez de legislador, lo que podría convertir a la solución en un mal peor.

Finalmente, llegamos al objetivo de esta monografía cual es introducir el instituto de la carga dinámica de la prueba en el procedimiento tributario, proponiendo su incorporación al título II del libro III del Código Tributario, ensayando una forma práctica para su aplicación, con respeto a los principios del debido proceso; y asimismo, dimos ejemplos de las virtudes que su integración al sistema jurídico nacional podría entregar a la epistemología, derrotero de todo procedimiento, en su fin último de impartir justicia.

7. BIBLIOGRAFÍA

ANDERSON, T., SCHUM, D., TWINING, W., “*Análisis de la prueba*”, Editorial Marcial Pons, 2015.

BARACAT, E., “*Estado actual de la teoría de la carga dinámica de la prueba, con especial referencia a antecedentes y a la materia juzgada*”, Rubinzal – Culzoni Editores, Santa fe, 2004.

BONORINO, P., apuntes de Máster en Argumentación Jurídica, “*La motivación de la sentencia y su estructura argumentativa*”, documento inédito, Universidad de León, 2021.

CASSAGNE, J., “*El principio de legalidad y el control judicial de la discrecionalidad administrativa*”, Editorial BdeF, Buenos Aires, Argentina, 2016.

CORREA SALAMÉ, J., “*Manual de Derecho Procesal para examen de grado*”, Ediciones Jurídicas de Santiago, Santiago de Chile, 2020.

COUTURE, E., “*Fundamentos de derecho procesal civil Tomo I*”, Editorial Thomson Reuters, Santiago de Chile, 2010.

DE ARAUJO FALCAO, AMILCAR, “*El hecho generador de la obligación tributaria*”, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1954.

FERNÁNDEZ, T., “*De la arbitrariedad de la administración*”, Editorial Civitas, Madrid, 1994.

GARCÍA AMADO, J. ANTONIO, “*Teoría del derecho y decisión judicial*”, editado por Pablo Raúl Bonorino Ramírez, 2010.

GASCÓN, M., “*Los hechos en el derecho. Bases argumentales de la prueba*”, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2010.

HUNTER, I., “*La prueba en la litigación pública*”, Editorial Librotecnia, Santiago de Chile, 2016.

MARRAUD, H., “*La argumentación en la esfera pública: el paradigma de la deliberación*”, disponible en:
<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4742586.pdf> [fecha de consulta: 10 de octubre de 2022].

MASSONE PARODI, P. “*El hecho jurídico tributario*”, Edeval, Valparaíso, 1969.

MATUS, M. 2017, “*Sobre la carga de la prueba en materia tributaria*”, Revista de derecho Tributario Universidad de Concepción, Vol. 1, 2017.

MONTERO, J., *“La Prueba en el Proceso Civil”*, Editorial Thompson Reuters, Madrid, 2011.

MORAGA KLENNER, C., *“Notas al procedimiento Administrativo y la Doctrina Chilena en Derecho Administrativo, 150 años de doctrina”*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2007.

PEYRANO, J., *“Procedimiento Civil y Comercial”*, Editorial Juris, Rosario, 1991.

PIERRY ARRAU, P., *Revista de Derecho Administrativo*, N°10, Universidad Católica de Valparaíso, 2003.

SAINZ DE BUJANDA, F., *“Análisis jurídico del hecho imponible”*. *Revista de derecho financiero y hacienda pública* N°60, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1965.

SIOTA ÁLVAREZ, M., *“Analogía e interpretación en el derecho tributario”*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2010.

SPISSO, R., *“Derecho Constitucional Tributario”*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011.

TARUFFO, M., *“La prueba de los hechos”*, Editorial Trotta, Madrid, 2002.

TARUFFO, M., *“Investigación judicial y producción de prueba por las partes”*, *Revista de Derecho*, volumen 15, Valdivia, 2003.

TARUFFO, M., prólogo a la obra de FERRER, J., *“Prueba y verdad en el derecho”*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2005.

TARUFFO, M., *“La prueba”*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2008.

TARUFFO, M., *“Páginas sobre justicia civil”*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2009.

TOLEDO ZÚÑIGA, P., *“Interpretación de la Ley tributaria”*, FAUNDEZ, A. y SAFFIE, F. (coord.), Editorial Thomson Reuters, Santiago de Chile, 2020.

VERA, R. *“Argumentación Jurídica en Derecho Administrativo: La necesaria, y ausente, igualdad de armas”*. Trabajo final de máster, documento inédito, Universidad de León, 2022.

ZAVALA ORTIZ, J., *“Manual de Derecho Tributario”*, Editorial Jurídica Conosur, Santiago, 1998.