



UNIVERSIDAD DE VALPARAÍSO  
Facultad de Derecho y Ciencias Sociales  
ESCUELA DE DERECHO



Tesis de Derecho:

**La carga de la prueba en materia Tributaria, un análisis actualizado.**

Profesor Guía:

Gonzalo Pardo Sainz.

Alumno:

José Francisco Merino Santander.

Diciembre, 2016

## Tabla de Contenido

Introducción.....	4
Capítulo I. Carga de la prueba.....	5
1. Normas relevantes: .....	5
2. Aspectos previos.....	6
2.1. El art. 21 distingue deber y carga. ....	7
3. Medios obligatorios.....	8
3.1. Naturaleza Jurídica .....	8
3.2. Disposiciones que establecen deberes.....	9
3.3. Efectos de incumplimiento.....	11
4. Medios necesarios .....	12
4.1. Naturaleza jurídica.....	12
4.2. Distinción entre carga y obligación. ....	13
4.3. Noción de carga. ....	14
4.4. Explicaciones del Prof. Paillás .....	17
5. Disposiciones específicas .....	18
5.1. Sobre la carga de la prueba .....	18
5.2. Presunciones simplemente legales .....	19
5.2.1. Generalidades.....	19
5.2.2. Presunciones legales.....	20
5.3. La Facultad de tasar como ejemplo decisivo .....	22
5.4. Carga de la prueba, conclusiones: .....	23
5.5. Determinación y carga probatoria.....	24
5.6. Sentencia y carga de la prueba .....	26
6. Aplicación administrativa .....	29
6.1. Artículos 21, 22 y 64 del CT .....	29
6.2. Objetivo de los arts. 21, inc. 2 y 22 CT.....	32
6.3. Efectos del art. 21 CT.....	32
6.4. Calificación de no fidedigna.....	34
6.5. Derechos esenciales y Modelos.....	38
6.6. Derecho tributario comparado .....	40
6.7. Doctrina chilena.....	46
Capítulo II.- La Carga de la Prueba en la Jurisprudencia Chilena.....	50
1. Visiones respecto a la carga de la prueba en el pasado y hoy.....	50
2. Jurisprudencia sobre carga de la prueba hoy en día, una idea que parece inmutable. .	52
Capítulo III. Estudio crítico y propuestas.....	55
1. Crítica general .....	55

2. Una correcta interpretación.....	56
2.1. En fase administrativa.....	59
2.3. En fase judicial.....	59
3. Propuestas normativas .....	57
Conclusiones .....	58
Bibliografía .....	59
Revistas .....	60
Jurisprudencia.....	60

## Introducción

En nuestro ordenamiento la carga de la prueba se regla en el artículo 1698 del Código Civil, norma en la cual se señala que incumbe probar las obligaciones o su extinción a aquel que alega aquellas o esta.

La carga de la prueba nos conduce a la necesidad o deber que tienen los interesados en un procedimiento de suministrar la prueba de un hecho controvertido mediante su propia actividad. El problema se plantea en lo referente a la distribución de la carga de la prueba (*onus probandi*), es decir, a quien incumbe suministrar la prueba pertinente.

La doctrina procesal civilista dogmatiza la regla “*onus probandi incumbit qui dicit non ei qui negat*”, esto es, la prueba de los hechos incumbe a quien los afirma, ya que las negaciones no pueden probarse por su propia naturaleza.

Esta teoría ha merecido consagración legislativa y jurisprudencial.

En nuestro ámbito de interés, el Derecho Tributario, la carga de la prueba se ha mostrado como un área de suma controversia, sobretodo con la interpretación que hacen los Tribunales Superiores de Justicia de lo artículos 21, incisos. 1º y 2º y 22, relacionándolo con la norma de Derecho común encontrada en el art. 1698 del Código Civil.

De forma preliminar solo diré que tal interpretación radica, injustamente, la carga de la prueba en el contribuyente liberando a la Administración del deber probatorio que podríamos ver en cualquier proceso racional y justo, atentando así, de forma evidente, con garantías consagradas en nuestra Constitución.

Este trabajo intenta ser un aporte a esta importante discusión dogmática, en primer lugar estudiando las normas relevantes respecto a la carga de la prueba en materia tributaria, luego pasando al aporte de diversos autores entendidos en la temática, dando paso a un estudio a la realidad comparada en otros ordenamientos jurídicos, y, finalizando, con un análisis jurisprudencial.

En base a lo expuesto daré pie a un análisis crítico que tendrá como resultado la entrega de diversas propuestas para solucionar las situaciones más problemáticas entregadas por el objeto de este estudio.

## **Capítulo I. Carga de la prueba**

Cuando al ciudadano se le reconoce la posibilidad de deducir una pretensión ante un órgano jurisdiccional y frente a otro sujeto, es claro que esa sola posibilidad no es suficiente para lograr la tutela del derecho e interés. Para que el actor o demandante pueda obtener satisfactoriamente una protección, el ordenamiento lo somete a una serie de exigencias o cargas procesales. Una de éstas, quizá la más relevante, es la carga de la prueba. Si el ciudadano pretende obtener una sentencia favorable es necesario que pruebe los hechos en que se funda la pretensión. Por consiguiente la sola afirmación de la existencia de un derecho no es suficiente para obligar al órgano jurisdiccional a dictar una sentencia favorable. En este sentido, el ordenamiento jurídico en una especie de correlato a la carga de probar, reconoce al justiciable el derecho a probar, esto es, grosso modo, el derecho a utilizar todos los medios de prueba. Este derecho a la prueba tiene una serie de implicancias que es necesario analizar a la luz del ordenamiento jurídico nacional.

A nivel de la Carta Fundamental no existe ninguna disposición que reconozca el derecho de todo ciudadano a probar sus afirmaciones. En el ordenamiento español, el Art. 24.2 CE consagra el derecho de todos los justiciables a “utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa”. No obstante, nuestro texto constitucional sí reconoce el derecho a un debido proceso (en su criolla cláusula del justo y racional procedimiento), siendo más o menos pacífico que dentro de la amplitud de esa disposición es posible encontrar al derecho de defensa y el derecho a la prueba. Con todo, la falta de un reconocimiento expreso del derecho a probar no constituye una barrera para que pueda ser analizado y reconocido en el CPC. En efecto, si bien en el CPC no hay ninguna disposición que haga referencia al derecho a probar, sí hay normas que sancionan con nulidad (casación en la forma) la sentencia que se dicta habiéndose omitido la práctica de diligencias probatorias y que puedan generar indefensión. O bien cuando no se agregan los documentos oportunamente o cuando no se cita a alguna diligencia de prueba (Art. 795 N°s. 4, 5 y 6).

### **1. Normas relevantes:**

Es menester mencionar las normas relevantes, que serán constantemente mencionadas y analizadas durante el presente estudio, esto con el objeto de tenerlas presentes a lo largo de la lectura de esta tesina.

### **Código Civil:**

*Artículo 1698. Incumbe probar las obligaciones o su extinción al que alega aquéllas o ésta. Las pruebas consisten en instrumentos públicos o privados, testigos, presunciones, confesión de parte, juramento deferido, e inspección personal del juez.*

### **Código Tributario:**

*Artículo 21.- 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 a las normas pertinentes del Libro Tercero...”*

*Artículo 22.- Si un contribuyente no presentare declaración, estando obligado a hacerlo, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64, podrá fijar los impuestos que adeude con el solo mérito de los antecedentes de que disponga.*

## **2. Aspectos previos**

## 2.1. El art. 21 distingue deber y carga.<sup>1</sup>

Según Pedro Massone, hay una disposición que se ha convertido casi en un mito que se invoca para resolver muchos de los problemas que presenta la interpretación de la ley tributaria. Ella 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 modo de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto (art. 21, inc. 1º, CT).*

Tomando dicha disposición como punto de partida y fundamento, la jurisprudencia chilena se ha uniformado en afirmar que, en materia tributaria, la carga de la prueba corresponde siempre al contribuyente, e incluso ha extendido este criterio al campo de las infracciones tributarias administrativas, sin que se aprecie un claro fundamento para ello.

En otras palabras, para esa jurisprudencia, la disposición comentada constituye una regla especial que modifica lo dispuesto en el Código Civil.

En general, la posición cuestionada descansa en una interpretación literal de la disposición comentada que, si bien se asienta en el art. 19, inciso 1º, del Código Civil, descuida los avances que, con posterioridad al dictado del Código de Bello, han tenido los estudios sobre la interpretación, y pasa por alto la importancia de la interpretación sistemática, ya reconocida por el propio Código Civil (art. 22), así como los numerosos mensajes que vienen de contexto normativo en que está ubicado el artículo interpretado, del ordenamiento jurídico tributario donde está inserto y del significado de carga como algo diferente a la obligación.

El artículo 21 no regula, en su inciso primero, la carga de la prueba ni atribuye a esa carga a una de las partes del conflicto.

Por el contrario, ese artículo y el artículo 22 que le sigue, concurren en la definición del método que debe usar la administración tributaria para determinar los impuestos supuestamente adeudados y sus accesorios. Ellos lo hacen en sintonía con los modelos de Código Tributario y con la legislación tributaria de los países conocidos.

El inciso 1º se refiere a los documentos, libros y medios que la ley establezca, en cuanto sean *necesarios* u *obligatorios* para el contribuyente. Esto significa, en otras palabras, que esos medios son convocados siempre que ellos sean *establecidos por la ley* y, además, sean *necesarios* o bien *obligatorios* para el contribuyente.

---

<sup>1</sup> Massone Parodi, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Santiago de Chile, 2013, Pág. 1738- 1740.

Al tenor de lo dicho, esos medios, deben: (i) ser establecidos por la ley, y (ii) ser *necesarios* para el contribuyente, o bien, (iii) ser *obligatorios* para el mismo. Respetando el tenor de la ley, el cumplimiento de la condición (i) debe ir acompañado del cumplimiento de una de las otras dos condiciones enumeradas. Si este supuesto no se da, no se cumple la hipótesis de la norma y, por consecuencia, no se producen los efectos que ella contempla: necesidad u obligación de probar (o, mejor, necesidad o deber de probar).

Prosiguiendo este argumento, la disposición comentada alude a dos tipos de documentos, libros y medios establecidos por la ley: a los *obligatorios* y a los *necesarios*.

### 3. Medios obligatorios

#### 3.1. Naturaleza Jurídica<sup>2</sup>

Respecto de los medios *obligatorios*, no hay carga, mucho menos *carga de la prueba*. Confrontada con su entorno normativo esa supuesta carga se deshace, para dejar solo deberes o, si se prefiere, solo obligaciones.

De partida, el propio inciso analizado nos habla de los medios *obligatorios*.

Serán así obligatorios para el contribuyente aquellos medios que la propia ley tributaria le exige perentoriamente y estamos, respecto de ellos, no frente a una supuesta carga de la prueba, sino a obligaciones, para cuyo incumplimiento se conminan fuertes sanciones. Además, ese incumplimiento produce efectos diversos a la alteración o modificación de la carga de la prueba prevista en el Código Civil y que, sumariamente, consisten en la determinación indirecta del impuesto o en la tasación de la base imponible. Por el contrario, esos efectos cobran sentido solo si esa carga corresponde al SII, por lo menos como normal general.

Esas obligaciones o deberes formales son numerosos y variados, están reglados en distintas disposiciones y deben ser cumplidos del modo previsto en las mismas disposiciones que los regulan, siendo descaminado ligarlos a una supuesta carga de la prueba: si son deberes u obligaciones, no pueden ser, a la vez, mera carga, ya que esta última, por su naturaleza, envuelve un menor grado de coacción y otorga más espacio a la libertad.

Lo dicho se funda también en que, básicamente, esos deberes no se encaminan a probar los hechos que pueda invocar el contribuyente sino, muy por el contrario, suministran

---

<sup>2</sup> Massone Parodi, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Santiago de Chile, 2013, Pág. 1740-1741.

información y pruebas al acreedor representado, para estos efectos, por la administración tributaria. Carece, en consecuencia, de sentido que, en función de ellos, se hable de una carga para el contribuyente cuando, en general, versan sobre informaciones y hechos que favorecen e interesan a su contraparte: el Fisco y la administración tributaria que lo representa. Y es precisamente este interés fiscal el que mueve a exigirlos perentoriamente y a sancionar, incluso drásticamente, su incumplimiento.

Antonio Berliri, expresa: La diferencia entre deber (*obbligo*) y obligación (*obbligazione*) deberá buscarse en el carácter de la prestación que constituye el contenido de la relación: si tal prestación tiene carácter patrimonial se estará en presencia de una obligación, mientras en caso contrario, se estará en presencia de un simple deber<sup>3</sup>.

Por su parte, Juan A. Santamaría manifiesta: Los deberes se ubican entre las situaciones pasivas, junto a la sujeción, a la obligación y a la carga. A diferencia de una obligación, que posee un contenido determinado y concreto, la conducta o actividad, de que consiste el deber, aparece descrita de modo abstracto y genérico. Además, la obligación tiende a servir el interés de un sujeto concreto, en tanto que el deber público es una conducta impuesta en interés general o de la colectividad. Asimismo, la obligación tiene como correlato un derecho subjetivo, lo que no existe en el deber público<sup>4</sup>.

### 3.2. Disposiciones que establecen deberes

Con el objeto de confirmar el significado de que se trata, debemos recordar que la ley impone al contribuyente diversos deberes entre los cuales queremos destacar los siguientes:

- i.- Presentar declaraciones de impuesto (arts. 29 y 30, CT; arts. 65, 84, LIR; inc. 2º LIVS; y arts. 50, inc. 1º, 50 bis, inc. 1º, LIH);
- ii.- Llevar contabilidad (art. 16, incs. 1º, 7º y 8º, art. 17, incs. 1º, 2º, 3º, 5º y 6º, art. 18, inc. 1º, art. 19, inc. 1º, todos del CT; y 68, inc. 5º, LIR);
- iii.- emitir facturas, boletas y otros documentos (art. 88, inc. 1º, CT; arts. 52, 53, 54m 55, incs. 1º, 2º, 3º, 5º, 6º, 7º y 8º, art. 57, incs. 1º, 2º y 3º, y art. 58, LIVS); y

---

<sup>3</sup> Berliri, Antonio, *Principi di Diritto Tributario*, Ed. Milano, segunda edición, Italia, 1957, Pág. 11-12.

<sup>4</sup> Santamaria, Pastor, Juan Alfonso, *Principios de Derecho Administrativo General*, Editorial Lustel, Madrid, 2006, Pág. 437.

iv.- En aquellos casos en que deba otorgarse facturas o boletas, será obligación del adquirente o beneficiario del servicio exigir las y retirarlas del local o establecimiento del emisor (art. 88, inc. 5º, CT).

En las disposiciones señaladas, la ley usa siempre expresiones imperativas.

En suma, de todas las numerosas disposiciones citadas, se desprende de modo uniforme, inequívoco y claro que las declaraciones, contabilidad y documentos corresponden a deberes (o, si prefiere, a obligaciones de hacer) y no a una carga probatoria.

En este contexto, el art. 21, inc. 1º, del Código Tributario aparece como una alusión, referencia, reiteración o confirmación de los deberes (u obligaciones) del contribuyente y en ningún caso convertirlos en una mera carga.

En especial, cabe destacar que el artículo 21, inc. 1º, confirma lo aseverado, al disponer: Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad y otros medios que la ley establezca *en cuanto sean [...] 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.

Tal como se ha destacado, los medios de que habla la norma recién citada, y en cuanto interesa en este momento, son aquellos que, además de estar establecidos por ley y, precisamente por ello, son *obligatorios* para el contribuyente; en este aspecto, ella no se pronuncia sobre la carga de la prueba. Por el contrario, el alcance de dicho artículo no es otro que aludir a la *obligación* [o, más propiamente, al deber] del contribuyente de proporcionar al Fisco los medios de determinación y, eventualmente, de prueba que este necesita para la justificación de hechos imposables, cuyo *onus probandi* le corresponde<sup>5</sup>, por regla general.

Por otra parte, según lo señalado por uno de los grandes maestros del Derecho Tributario, Ernst Blumenstein, dentro de la determinación del impuesto resulta inexacto hablar de una carga de prueba del deudor de impuesto, en el sentido del derecho procesal, ya que la liquidación no es una sentencia, sino un simple acto administrativo. La cooperación del deudor del impuesto a la revisión o fiscalización de la oficina tributaria tiene el carácter de un deber de tipo administrativo basado en una sumisión del contribuyente frente a poder de la autoridad financiera, y constituye una simple manifestación del poder de dicha autoridad<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> Babra Lyon, Sebastián, *Teoría de la Prueba de las Obligaciones Tributarias*, EJCH, Santiago, 1962, Pág. 36.

<sup>6</sup> Blumenstein, Ernst, *Sistema di Diritto delle imposte*, Editorial Milano, Italia, 1954, Pág. 360.

### 3.3. Efectos de incumplimiento<sup>7</sup>

El incumplimiento de esas *obligaciones* (o deberes) del contribuyente no tiene la consecuencia de atribuir la carga de la prueba al mismo, o por lo menos no en forma inmediata o directa, sino otros efectos, que están expresamente previstos en nuestra ley general tributaria (Código Tributario).

Es tal el interés que tiene el Estado en el cumplimiento de los deberes (u obligaciones) de que se trata, que su violación está castigada con severas sanciones, que pueden llegar a la privación de la libertad.

En todo caso, los artículos 21 y siguientes del Código Tributario señalan, en forma precisa y clara, las consecuencias o efectos que acarrea el cumplimiento o incumplimiento de esos deberes (u obligaciones), efectos que atañen a la forma o método que debe o puede usar la administración tributaria cuando decide hacer una determinación y la consiguiente liquidación de los impuestos finales internos que se adeuden.

Frente al obligado tributario honesto y cumplidor, la Administración no puede, en general, prescindir de los antecedentes presentados o producidos por el contribuyente (art. 21, inc. 2º, CT), siempre que esa presentación o producción se haya efectuado a través de los canales, en la forma y en las oportunidades establecidas por el propio sistema tributario. Esta norma contiene y descansa en una presunción de veracidad y buena fe que es un rasgo propio e imprescindible del sistema tributario chileno y de todo sistema tributario moderno.

La multiplicación exponencial de los contribuyentes y, sobre todo, de los hechos generadores de los impuestos, hace inevitable que el Estado moderno deba entregar al contribuyente la aplicación espontánea del sistema tributario, y confiar que este actuara en forma honrada y veraz. Como consecuencia de esa multiplicación chilena y mundial, el Estado se ve forzado a delegar la aplicación que en el pasado ejerció directamente, para limitarse, ahora, a desempeñar una función controladora y represiva.

En todo caso, lo dicho no significa que, frente a presentación de antecedentes fidedignos, el SII quede privado de su facultad de establecer una diferencia de impuestos, ya que está expresamente facultado para ello (art. 24 CT), sino solo que no podrá hacer una determinación indirecta ni tasar la base imponible, debiendo, en cambio, usar una vía más

---

<sup>7</sup> Massone Parodi, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Santiago de Chile, 2013, Pág. 1744-1746.

exigente, esto es, hacer una determinación directa o sobre base cierta, consignando los antecedentes y fundamentos de la rectificación que proceda.

En cambio, el incumplimiento de esas obligaciones o deberes produce, además de la aplicación de sanciones propiamente tales, algunas sanciones impropias, previstas en las disposiciones ubicadas a continuación de la comentada, todas ellas, cubiertas por el mismo epígrafe; y que pierden completamente su función y sentido, si se sigue la tesis que objetamos; o desatendemos las diversas directrices que nos dan los artículos 21 a 28 del Código Tributario; o no logramos ver en ellas un sistema en su conjunto y un mensaje armónico, racional y compatible con el sistema en su conjunto o con sus distintas parcelas o matices.

Pues bien, el incumplimiento de los deberes u obligación de que se trata, producen el efecto de autorizar al SII, para practicar una determinación indirecta, tasando la base imposible con los antecedentes que obren en su poder (art. 21, inc. 2º, CT) o con el solo mérito de los antecedentes de que disponga (art. 22 CT).

Esta facilidad, esta vía privilegiada que la ley concede al Servicio fiscalizador, solo es concebible y tiene sentido, si frente al contribuyente que ha cumplido honestamente y a cabalidad con sus deberes u obligaciones formales (emitir documentos, registrar operaciones, declarar, etc.), la administración tributaria tiene la carga de demostrar y eventualmente probar, en el evento de un juicio tributario, los hechos en que se basa una pretensión tributaria que va más allá de aquella que se desprende de los antecedentes aportados por ese contribuyente cumplidor.

Si no tuviera esa carga, si solo bastara su palabra, su mera afirmación, y correspondiera al contribuyente, en estos casos, una carga, que podría ser incluso *diabólica*, perdería toda razón de ser esta vía más fácil y expedita otorgada a la administración, precisamente para enfrentar al contribuyente inescrupuloso o, simplemente, al descuidado, negligente o incumplidor, que no le suministra los medios de comprobación para hacer una determinación o liquidación directa.

## **4. Medios necesarios**

### **4.1. Naturaleza jurídica<sup>8</sup>**

A diferencia de los medios *obligatorios*, los medios *necesarios*, sí que corresponden a una carga, o más precisamente a una carga de la prueba que, en este caso, pesa sobre el contribuyente.

---

<sup>8</sup> Massone Parodi, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Santiago de Chile, 2013, Pág. 1746-1747

Pero estamos hablando, ahora, de probar hechos que son presupuestos, condiciones o requisitos establecidos por la ley, cuya realización produce consecuencias jurídicas favorables para el contribuyente y que, por eso, él no está obligado a probar, sino que necesita probar, para que se reconozca ese efecto favorable previsto por la ley, y que supone la satisfacción de otros requisitos.

La cabal comprensión de estos razonamientos, exige claro está, la necesaria nitidez acerca del significado de carga y, en especial, de la diferencia entre obligación y carga.

#### **4.2. Distinción entre carga y obligación.**

El primer paso para definir el concepto de carga consiste en diferenciarlo del concepto de obligación en el campo del proceso en general y de la prueba en particular, para que con base en estas distinciones, fijemos, aunque de modo preliminar, la idea de lo que sea la carga<sup>9</sup>.

Guido Zanobini, indica: La carga consiste, precisamente, en el deber de observar, en el ejercicio de un derecho subjetivo, una determinada conducta o de acompañar ese ejercicio con determinadas acciones o prestaciones, con la sanción de la pérdida del derecho en caso de inobservancia<sup>10</sup>.

Según Gian Antonio Micheli, el concepto de carga se basa sobre la correlación entre el ejercicio de una facultad [...], reconocida por la ley, y un resultado favorable, en cuanto, sin embargo, el ejercicio de la primera sea necesario para conseguir el segundo<sup>11</sup>.

La carga consiste en la necesidad de desarrollar cierta actividad para obtener un determinado resultado pretendido. Su existencia presupone un derecho subjetivo de actuar, que puede o no ser ejercido, es decir, es un derecho subjetivo disponible. La carga configura una relación medio-fin, establecida en una regla técnica y estructurada en la forma *tener que*, mientras que la obligación se funda en el operador deóntico obligatorio<sup>12</sup>.

En la lección de Giuseppe Chiovenda, así como no existe un deber de contestar, igualmente no se puede hablar de *deber de probar*. Por eso, se denomina *carga de la prueba* la

---

<sup>9</sup> Tomé, Fabiana del Padre, *La prueba en el Derecho Tributario*”, Editorial Grijley, Arequipa, 2011, Pág. 394.

<sup>10</sup> Zanobini, Guido, *Corso di Diritto Amministrativo*, Editorial Milano, Italia, 1950.

<sup>11</sup> Micheli, Gian Antonio, *La carga de la prueba*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1961, Pág. 61.

<sup>12</sup> Tomé, Fabiana del Padre, *La prueba en el Derecho Tributario*”, Editorial Grijley, Arequipa, 2011, Pág. 395.

relación jurídica que establece la actividad de llevar pruebas al proceso, ya que, en sus palabras, *es una condición para obtener la victoria, no un deber jurídico*<sup>13</sup>.

De ese modo, la figura de la carga ha venido adquiriendo una consistencia propia en la sistematización jurídica junto a la de obligación, caracterizada, esta última, por el vínculo impuesto a la voluntad del obligado por un interés ajeno; vínculo cuya violación importa una ilicitud, en cuanto es violación de un mandato que no deja al obligado libertad de elección. En sustancia, pues, la normativa jurídica o bien indica una conducta que debe ser observada en interés ajeno (eventualmente bajo pena de sanción jurídica) o bien una conducta que debe ser observada por el interesado si este quiere conseguir un fin, de otra manera no alcanzable<sup>14</sup>.

Bien diversas son aquellas hipótesis en que la ley considera determinados actos jurídicos como condiciones para la adquisición o conservación de un derecho o ventaja jurídica. En tales casos, el sujeto es verdaderamente libre de escoger entre la realización del hecho (que la ley pone como condición para la obtención de un resultado ventajoso) y la inactividad y, por consiguiente, el resultado desfavorable.

En breve, el cumplimiento de una obligación es un acto debido; en cambio, la satisfacción de una carga es un acto necesario para la satisfacción de un interés de quien la soporta, o para alcanzar un fin perseguido por quien debe satisfacer la carga.

### 4.3. Noción de carga.

Si bien, para un operador jurídico, la expresión *carga de la prueba* es de uso corriente, no siempre se conoce a cabalidad su significado, confundiéndola con un deber o una obligación de probar.

Pero también hemos leído, como equivalente a carga de la prueba, otra expresión que parece llena de sentido: *carga de la persuasión* (*burden of persuasion*, en el original).

La noción sobre la cual se ha hecho girar toda una teoría de la carga de la prueba, es precisamente la de *carga* entendida como entidad jurídica distinta de la obligación, en el sentido de que, en determinados casos, la norma jurídica fija la conducta que es necesario observar, cuando el sujeto quiera conseguir un resultado jurídicamente relevante. En tales hipótesis, un determinado comportamiento del sujeto es necesario para alcanzar un fin

---

<sup>13</sup> Tomé, Fabiana del Padre, *La prueba en el Derecho Tributario*, Editorial Grijley, Arequipa, 2011, Pág. 395.

<sup>14</sup> Micheli, Gian Antonio, *La carga de la prueba*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1961, Pág. 61.

jurídico, pero, de otro lado, el sujeto mismo es libre de organizar su propia conducta como mejor le parezca, y, por consiguiente, también eventualmente en sentido contrario al previsto por la norma. La inobservancia de esta última no conduce, pues, a una sanción jurídica, sino solo a una sanción económica; y, precisamente la no obtención de aquel fin, llevará, por tanto, a una situación de desventaja para el sujeto titular del interés tutelado<sup>15</sup>.

La noción [de carga], distinta de la obligación, es relativamente reciente, también en el derecho alemán donde, antes del 447 ZPO<sup>16</sup> se hablaba todavía de *Beweispflicht* (deber de probar), siguiendo con la tradición germánica, y no ya de *Beweislast*<sup>17</sup> (carga de la prueba).

Después de citar y comentar algunas disposiciones del Código de Procedimiento Civil y del Código Civil italianos, Gian A. Micheli agrega: Al verificar que en la esfera del derecho objetivo, junto a las normas que mandan una conducta, existen normas que, reconociendo como jurídicos determinados fines, fijan los medios que deben usarse para conseguirlos, no se ha dado más que un paso respecto el problema que aquí nos interesa. Esto es, se ha determinado que deber y carga son nociones heterogéneas en sí, puesto que la primera de ellas indica la *necesidad jurídica* de un determinado comportamiento establecido por una norma, por lo general en orden a la satisfacción de un interés de un sujeto al que se concede un correlativo poder individual. La segunda, en cambio, indica la *necesidad práctica* de que el titular de un determinado poder lo ejercite cuando quiera obtener un efecto a favor propio<sup>18</sup>.

Es precisamente bajo este aspecto, bajo el que debe ser estudiada la denominada carga, y así es entendido por quien, como Carnelutti, parte de la noción de *poder-derecho* para llegar a la de *carga*: cuando el único medio para conseguir un resultado favorable está en el ejercicio de tal poder por parte del interesado, el poder de este último se convierte en una carga<sup>19</sup>.

La carga es una facultad cuyo ejercicio es necesario para la obtención de un interés, dice Carnelutti; la misma tiene de común con la obligación el elemento formal (vínculo de la voluntad), distinto del elemento sustancia (tutela de un interés propio, en lugar de un interés ajeno)<sup>20</sup>. De este modo, a fin de poner en evidencia las consecuencias de la libertad,

---

<sup>15</sup> Micheli, Gian Antonio, *La carga de la prueba*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1961, Pág. 60-61.

<sup>16</sup> Zivilprozessordnung: Código de Procedimiento Civil.

<sup>17</sup> Micheli, Gian Antonio, *La carga de la prueba*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1961, Pág. 60.

<sup>18</sup> Micheli, Gian Antonio, *La carga de la prueba*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1961, Pág. 66-67.

<sup>19</sup> Micheli, Gian Antonio, *La carga de la prueba*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1961, Pág. 67.

<sup>20</sup> Micheli, Gian Antonio, *La carga de la prueba*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1961, Pág. 68.

en que se encuentra el titular de un poder, se viene a caracterizar este último no ya como tal, sino como una situación de desventaja, en que se debate quien no ejercita el poder mismo. Esto se debe quizá a la preocupación, por lo demás legítima, de distinguir el *poder-deber* (especialmente el del juez) del poder correspondiente a la parte de influir sobre la marcha del proceso concreto, según que el propio interés privado la determine o no en el ejercicio de la facultad que se le reconoce por la ley<sup>21</sup>.

Así pues, si la coacción psicológica funciona de igual modo, tanto respecto de la obligación como respecto de la carga, esto no significa que en ambos casos ella se convierta en *vinculum juris* (vínculo jurídico) [...]. Esto parece particularmente evidente si se efectúa un paralelo entre las consecuencias que derivan de la violación de un deber y las consecuencias que derivan de la inobservancia de una carga. En ambos casos se verifican a cargo del sujeto consecuencias desfavorables para él, pero en la primera hipótesis, obsérvese bien, se tiene violación de un mandato jurídico, y en la segunda la inobservancia de una regla de conveniencia. Este elemento ha sido elaborado con gran fineza por Canelutti, para el cual, en el primer caso, se aplica una sanción jurídica [al] violador de la obligación, y en el segundo la ley contempla una sanción meramente económica, esto es, la no obtención del resultado previsto<sup>22</sup>.

El fenómeno de la carga puede describirse sucintamente así: la ley, en determinados casos, atribuye al sujeto el poder de dar vida a la condición (necesaria y suficiente) para la obtención de un efecto jurídico, considerado favorable para dicho sujeto<sup>23</sup>. Se habla en tales supuestos de la integración [o cumplimiento] de la hipótesis jurídica mediante las actividades del sujeto, al cual el orden jurídico atribuye ese poder, cuyo ejercicio representa precisamente el único medio para alcanzar el fin jurídico previsto<sup>24</sup>.

En la carga [...] la norma jurídica concede al sujeto la libertad de ajustar la propia conducta al propio interés, pero dando vida a determinadas condiciones, o presupuestos, en la hipótesis de aquel que quiera conseguir un cierto fin, que la norma misma le garantiza. En cambio, en la obligación, la valoración de la propia conducta por parte del sujeto se limita a determinarse de conformidad a la norma jurídica, puesto que esta última no le concede la libertad de adoptar el propio comportamiento, sino que le impone un *deber ser*, que exige

---

<sup>21</sup> Micheli, Gian Antonio, *La carga de la prueba*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1961, Pág. 68.

<sup>22</sup> Micheli, Gian Antonio, *La carga de la prueba*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1961, Pág. 68.

<sup>23</sup> Micheli, Gian Antonio, *La carga de la prueba*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1961, Pág. 84-85.

<sup>24</sup> Micheli, Gian Antonio, *La carga de la prueba*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1961, Pág. 85.

cumplimiento, y cuya trasgresión integra un acto *contra jus*, esto es, un ilícito jurídico. En uno y otro caso, el ordenamiento puede llevar consigo sanciones desfavorables para el sujeto que no se ajusta al mandato de la ley, pero en una hipótesis tales consecuencias deben reconducirse bajo el concepto de auto-responsabilidad, que incide en la propia autonomía reconocida por la norma al sujeto, mientras que en la otra hipótesis, en cambio, las consecuencias aparecen como medidas (sanciones) *contra* la violación del mandato, que excluye la autonomía e impone una necesidad jurídica no ya una mera exigencia práctica, conforme al interés del sujeto<sup>25</sup>.

#### 4.4. Explicaciones del Prof. Paillás

El Código Civil francés, siguiendo las ideas del jurisconsulto Pothier, enuncia la regla que dice así: El que la reclama la ejecución de una obligación, debe probarla. Recíprocamente, el que se pretende liberado debe justificar el pago o el hecho que ha producido la extinción de su obligación.

Bello, en el Código Civil chileno, sintetizó esa idea con extraordinaria concisión: Incumbe probar las obligaciones o su extinción al que alega aquéllas o ésta (art. 1698)<sup>26</sup>.

Esta norma, que alude al derecho de crédito que debe probar el actor, y a la liberación, que es carga del demandado, interesado en destruir la pretensión adversa, ha sido el punto de partida del desarrollo de una doctrina que trata de explicar este mecanismo de la distribución del *onus probandi*, en forma general.<sup>27</sup>

Una clasificación que ha alcanzado apreciable difusión es aquella que distingue entre los hechos constitutivos, modificativos, extintivos o impeditivos. El actor debe probar los hechos constitutivos de propio derecho; en tanto que el demandado tiene la carga de probar los hechos modificativos, extintivos o impeditivos que paralizan y extinguen la pretensión contraria<sup>28</sup>.

La noción de hecho constitutivo se traduce en que quien propone una pretensión en juicio ha de probar los hechos en que la apoya. Y quien la opone una excepción tiene que probar el hecho extintivo en que la fundamenta o los hechos modificativos o las condiciones

---

<sup>25</sup> Micheli, Gian Antonio, *La carga de la prueba*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1961, Pág. 101.

<sup>26</sup> Paillas, Enrique, *Estudios de Derecho Probatorio*, EJCH, Santiago, 1979, Pág. 36.

<sup>27</sup> Paillas, Enrique, *Estudios de Derecho Probatorio*, EJCH, Santiago, 1979, Pág. 36.

<sup>28</sup> Paillas, Enrique, *Estudios de Derecho Probatorio*, EJCH, Santiago, 1979, Pág. 36.

impeditivas (que impiden la verificación de determinados efectos jurídicos, que causan su ineficacia). En la simple defensa negativa, el demandado está exento de este peso, pues será el actor quien deba probar el fundamento del derecho que alega<sup>29</sup>.

Si el demandado reconviene, naturalmente asume la carga respectiva en cuanto los hechos en que basa su pretensión<sup>30</sup>.

La doctrina que clasifica los hechos en la forma indicada está lejos de satisfacer todos los problemas que el derecho presenta a diario al jurista; si el actor hace valer una réplica que tienda a destruir la defensa contraria, y el demandado, a su vez, presenta una afirmación con la cual quiere enervar aquellos fundamentos de hecho, la carga de la prueba puede pasar de uno al otro litigante, siguiendo sus respuestas recíprocas<sup>31</sup>.

Como apunta Jaime Guasp, hay dificultad para distinguir entre aquellas categorías y, además, si el demandante afirma circunstancias impeditivas o extintivas, hipótesis nada excepcional, sobre él pesara la carga de la prueba, son que por ello se conviertan en constitutivas. Por eso, renunciando a toda consideración asilada de los elementos de la prueba, Guasp señala: Es preciso fijarse únicamente en la situación relativa al sujeto y el tema probatorio, es decir, en la posición que el dato a probar ocupa respecto a las partes sobre las que la carga de a prueba pesa en concreto. Como la carga de la prueba no consiste sino en el riesgo que corre un litigante de que el juez no se convenza de ciertos datos procesales, el perjuicio no puede sufrirlo sino la parte a quien favorezca el convencimiento del juez sobre el dato<sup>32</sup>.

## **5. Disposiciones específicas**

### **5.1. Sobre la carga de la prueba<sup>33</sup>**

Si fuera verdad que el artículo 21, inciso 1º, del Código Tributario, atribuye la carga de la prueba al contribuyente, perderían todo sentido y razón de ser aquellas otras disposiciones tributarias que, en casos específicos, asignan la carga de la prueba al contribuyente. A modo de ejemplo podemos citar los siguientes:

i.- Artículo 21, inciso 2º, última oración, del Código Tributario.

---

<sup>29</sup> Paillas, Enrique, *Estudios de Derecho Probatorio*, EJCH, Santiago, 1979, Pág. 37.

<sup>30</sup> Paillas, Enrique, *Estudios de Derecho Probatorio*, EJCH, Santiago, 1979, Pág. 37.

<sup>31</sup> Paillas, Enrique, *Estudios de Derecho Probatorio*, EJCH, Santiago, 1979, Pág. 37.

<sup>32</sup> Paillas, Enrique, *Estudios de Derecho Probatorio*, EJCH, Santiago, 1979, Pág. 37-38.

<sup>33</sup> Massone Parodi, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Santiago de Chile, 2013, Pág. 1757-1758.

Esta disposición establece, en síntesis, que cuando el SII practique liquidaciones o reliquidaciones tasando la base imposible, para obtener que se *anule* o modifique la liquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del SII, en conformidad a las normas del procedimiento general de las reclamaciones;

ii.- Artículo 56, inciso 1º, del Código Tributario;

iii.- Artículo 56, inciso 2º, del Código Tributario;

iv.- Artículo 65, inciso 1º, segunda oración, del Código Tributario;

v.- Artículo 65, inciso 2º, del Código Tributario;

vi.- Artículo 18, inciso 2º, de la Ley sobre Impuesto a la Renta;

vii.- Artículo 31, inciso 1º, de la Ley sobre Impuesto a la Renta;

viii.- Artículo 41 E N° 2, inciso 1º, letra f), de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

ix.- Artículo 41 E N° 4, inciso 1º, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, también creado mediante Ley N° 20.630.

x.- Artículo 71, inciso 1º, de la Ley sobre Impuesto a la Renta;

xi.- Artículo 8º, letra d), inciso 1º, segunda oración, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

## 5.2. Presunciones simplemente legales

### 5.2.1. Generalidades

El Prof. Enrique Paillás indica:

A veces, la ley invierte el orden natural en que el problema del *onus probandi* se presenta, estableciendo presunciones legales. Éstas constituyen una liberación de prueba<sup>34</sup>.

El legislador chileno, siguiendo de cerca el modelo francés, trato conjuntamente en los artículos 47 y 1712 del Código Civil las presunciones legales y las judiciales<sup>35</sup>.

Mientras las presunciones judiciales (*praesumptio hominis*) son las que deduce el juez de los elementos de la causa, las legales son aquellas en que los antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley (*praesumptio iuris*)<sup>36</sup>. Naturaleza similar a las primeras (*praesumptio hominis*), tienen aquellas que formula la administración tributaria; éstas subsisten mientras no sean formalmente objetadas y desestimadas por el respectivo tribunal.

<sup>34</sup> Paillas, Enrique, *Estudios de Derecho Probatorio*, EJCH, Santiago, 1979, Pág. 38.

<sup>35</sup> Paillas, Enrique, *Estudios de Derecho Probatorio*, EJCH, Santiago, 1979, Pág. 38.

<sup>36</sup> Paillas, Enrique, *Estudios de Derecho Probatorio*, EJCH, Santiago, 1979, Pág. 38.

La presunción legal no es un modo de prueba, sino una dispensa o liberación de prueba. En el Código Civil francés un texto expreso dice así: La presunción legal dispensa de toda prueba a aquel en cuyo provecho ella existe [...] (art. 1352, inc. 1º)<sup>37</sup>.

Las presunciones legales pueden ser simplemente legales si se permite probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de lo que lo infiere la ley; o de derecho, si no es admisible la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias<sup>38</sup>.

Los doctores de la Edad Media las denominaban *praesumptio iuris tantum* (simplemente legal) y *praesumptio iuris et de iure* (de derecho)<sup>39</sup>. en muchos países, estas mismas presunciones se denominan hoy, en el mismo orden, presunciones *relativas* y presunciones *absolutas*, denominaciones que, a mi juicio, conducen en forma más clara, simple y directa a su significado.

Si la presunción es simplemente legal [o relativa], el que es favorecido por ella queda liberado de la carga de la prueba y hay un desplazamiento del *onus probandi* a la parte contraria, interesada en destruir la presunción<sup>40</sup>.

Si la presunción es de derecho [o absoluta], aquel que es favorecido por ella queda liberado de la carga de la prueba sin que pueda producirse demostración en contrario. Únicamente puede probarse que no son efectivos los antecedentes o circunstancias de que la infiere la ley<sup>41</sup>.

En cambio, si la presunción es simplemente legal [o relativa], se admite prueba tanto respecto del antecedente como de la conclusión<sup>42</sup>.

### 5.2.2. Presunciones legales

Puede decirse de las disposiciones tributarias que prevén presunciones legales relativas o simplemente legales. Su función no es ni puede ser otra que invertir la carga de la prueba y facilitar el control de la evasión y la elusión, en aquellos casos en que la fiscalización puede resultar difícil. A modo de ejemplo, nos referimos a las siguientes presunciones relativas o simplemente legales:

- Artículo 65 del Código Tributario;

---

<sup>37</sup> Paillas, Enrique, *Estudios de Derecho Probatorio*, EJCH, Santiago, 1979, Pág. 38.

<sup>38</sup> Paillas, Enrique, *Estudios de Derecho Probatorio*, EJCH, Santiago, 1979, Pág. 38.

<sup>39</sup> Paillas, Enrique, *Estudios de Derecho Probatorio*, EJCH, Santiago, 1979, Pág. 38.

<sup>40</sup> Paillas, Enrique, *Estudios de Derecho Probatorio*, EJCH, Santiago, 1979, Pág. 39.

<sup>41</sup> Paillas, Enrique, *Estudios de Derecho Probatorio*, EJCH, Santiago, 1979, Pág. 39.

<sup>42</sup> Paillas, Enrique, *Estudios de Derecho Probatorio*, EJCH, Santiago, 1979, Pág. 39.

- Artículo 27, inciso 1º, de la Ley de Impuesto a la Renta;
- Artículo 35, inciso 1º, de la Ley de Impuesto a la Renta;
- Artículo 36, incisos 2º y 3º, de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- Artículo 38, inciso 2º, de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- Artículo 70, de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- Artículo 76, incisos 1º, 2º y 3º, de la Ley sobre impuesto a las Ventas y Servicios;
- Artículo 78 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios;
- Artículo 4º, inciso 2º, del Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios;
- Artículo 4º, inciso 3º, del Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios<sup>43</sup>.

En las presunciones de que se trata, la propia ley [o el Reglamento] determina la conexión entre el hecho conocido y el hecho ignorado, dispensando de cualquier prueba a aquel en cuyo favor están establecidas y sustancialmente determinado una inversión de la carga de la prueba<sup>44</sup>.

En base a tales previsiones, la oficina tributaria satisface la carga de la prueba simplemente demostrando el hecho en que se funda la presunción; y el contribuyente, con una sustancial inversión de la carga de la prueba, deberá demostrar las razones por las cuales, al hecho evidenciado por la Administración, no le corresponde la consecuencia que la norma le asigna<sup>45</sup>.

En relación a lo que se viene diciendo, el destacado Profesor Enrico Allorio, en su obra *Diritto Processuale Tributario*, concluye con acierto: El planteamiento correcto el problema es entonces todavía más simple: ¿La prueba de la situación-base del tributo [hecho tributario o gravado] corresponde a la hacienda, o bien la prueba de la inexistencia de tal situación corresponde al contribuyente? Así limito la interrogante, ya que respecto de las circunstancias impeditivas de la situación-base (ejemplo: hechos que determinan una exención tributaria) y respecto de los hechos extintivos (ejemplo: extinción del tributo por desgravación), [pago, etc.], es evidente que la prueba le toca al contribuyente<sup>46</sup>.

---

<sup>43</sup> Massone Parodi, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Santiago de Chile, 2013, Pág. 1760.

<sup>44</sup> Santamaría, Baldassarre, *Diritto Tributario*, parte general, Editorial Giuffrè, tercera edición, Milan, 2002, Pág. 188.

<sup>45</sup> Santamaría, Baldassarre, *Diritto Tributario*, parte general, Editorial Giuffrè, tercera edición, Milan, 2002, Pág. 189.

<sup>46</sup> Allorio, Enrico, *Diritto processuale tributario*, UTET, Torino, 1962, Pág. 373-374.

Agrega el mismo Profesor: El dato crudo para la solución del problema lo recibimos de las normas ya reseñadas, que establecen presunciones legales relativas [o simplemente legales] en favor de la hacienda. Yo no veo como pueda superarse el argumento que deriva linealmente de tales normas para la tesis de que *la prueba en el proceso tributario incumbe a la hacienda*. Precisamente por eso, abrazo decididamente tal opinión<sup>47</sup>.

### 5.3. La Facultad de tasar como ejemplo decisivo<sup>48</sup>

Hay que tener en cuenta que la Administración, además de verse favorecida en su actuar por la existencia de un gran número de presunciones y ficciones, en ocasiones, cuando faltan comprobantes o justificaciones en los ésta se pueda basar, debido al incumplimiento de los deberes formales por parte del administrado, está autorizada también a realizar estimaciones de los valores, siendo en este caso dicho administrado quien deberá aportar los medios de prueba si desea rebatir los datos estimados por la Administración. Por ello, de admitirse la existencia de la carga de la prueba en el procedimiento de aplicación de los tributos, habría que señalar la existencia de un gran número de casos de inversión de la carga de la prueba.

En efecto, la ley chilena otorga al SII, en determinados casos, la facultad de tasar la base imponible con los antecedentes que obren en su poder (art. 21, inc. 2º, CT) o de que disponga (art. 22 CT).

Y tasar significa: 1. Graduar el precio o valor de una cosa o un trabajo. 2. Fijar oficialmente el precio máximo o mínimo para una mercancía<sup>4950</sup>.

Pues bien, esta facultad tan amplia solo cobra sentido y no se torna superflua y redundante, si precisamente vienen en auxilio de una administración tributaria sobre quien pesa la carga de la prueba y no la puede satisfacer cabalmente por que el contribuyente no ha cumplido con sus deberes (no carga) de declarar, contabilizar, documentar y transparentar sus actividades, operaciones, transacciones, beneficios y resultados; o los ha cumplido en forma defectuosa o con vicios que los hacen indignos de fe y confianza (vale decir, no fidedignos). Si la carga de la prueba correspondiera al contribuyente, al SII le bastaría con afirmar su pretensión de cobrar un impuesto o una diferencia adeudada, sin necesidad de recurrir a

---

<sup>47</sup> Allorio, Enrico, *Diritto processuale tributario*, UTET, Torino, 1962, Pág. 374.

<sup>48</sup> Massone Parodi, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Santiago de Chile, 2013, Pág. 1761-1962.

<sup>49</sup> RAE.

<sup>50</sup> RAE.

una facultad de tasar la base imponible, facultad que perdería su razón de ser, ya que su sentido y finalidad se tornarían oscuros e incomprensibles.

El ejercicio de la facultad de tasar envuelve además una alteración de la carga de la prueba que de desplaza desde la Administración al deudor tributario. Así, después de regular la reacción del SII frente a las declaraciones, documentos, libros o antecedentes no fidedignos, el Código dispone: Para obtener 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 III (art. 21, inc. 2°, CT). Esta es una de las tantas disposiciones especiales que desplaza la carga de la prueba hacia el deudor tributario, alterando así la regla general, en función de los motivos ya expuestos.

#### **5.4. Carga de la prueba, conclusiones<sup>51</sup>:**

De todo lo dicho en las secciones precedentes, hay, por lo menos, algunas afirmaciones que se repiten y llevan a algunas conclusiones.

Las afirmaciones son: (i) que obligación y carga no son la misma cosa; (ii) que existen varias disposiciones que asignan la carga de la prueba al deudor tributario; (iii) que estas disposiciones solo justifican si por regla general esa carga corresponde a los representantes del Fisco; (iv) que las presunciones relativas o simplemente legales alteran o desplazan la carga de la prueba, haciéndola recaer sobre el contribuyente, liberando de la misma a la administración tributaria; (v) que la determinación indirecta y la tasación constituyen una facilitación que se concede a la Administración para enfrentar al incumplimiento de los deberes que pesan sobre el deudor; (vi) que esta vía más fácil que la ley concede a la Administración solo se justifica y tiene sentido si es ella quien soporta la carga de la prueba. Todas las afirmaciones precedentes son precisamente supuestos básicos sobre los que descansa nuestra argumentación.

En suma, si la ley tributaria contiene numerosas disposiciones especiales que asignan la carga de la prueba al contribuyente; y, además, presunciones simplemente legales que sustancialmente liberal al Fisco de tal carga, produciendo una inversión de la misma; y, por ultimo otorga al SII facultades para tasar la base imponible con los antecedentes que obren en su poder, vía más laxa e imprecisa que envuelve una facilitación importante de la determinación oficial y de la consiguiente prueba, no puede aceptarse que en las primeras

---

<sup>51</sup> Massone Parodi, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Santiago de Chile, 2013, Pág. 1762- 1763.

haya una reiteración inútil de una norma general y, en dos últimas, sendos artificios sin sentido.

### 5.5. Determinación y carga probatoria

En materia tributaria, el problema de los hechos se plante tempranamente, ya en los registros y documentos que se le exigen a los sujetos pasivos. También la labor de la administración fiscal está básicamente enfocada al control y la averiguación de los mismos. Ese control y esa averiguación constituyen la esencia de la labor fiscalizadora del SII.

Los resultados de esa labor se plasman, cuando procede, al pasar a la etapa siguiente, en que se determinan los impuestos que no se han cumplido espontáneamente, a fin de proceder, más tarde, a su recaudación.

Es ya al realizar la determinación de oficio o rectificadora, cuando el SII debe aquilatar los hechos y deducir de los mismos las consecuencias concretar que prevé el derechos. Es allí donde los hechos deben estar debidamente individualizados, demostrados y comprobados, para que el correspondiente acto administrativo sea legítimo y pueda cumplir las funciones que le asigna el derecho<sup>52</sup>.

**Italia:** En el pasado, la doctrina administrativa (de cuño autoritario) y la jurisprudencia habían elaborado una doctrina particular (o ideología jurídica): aquella de la presunción de legitimidad del acto administrativo. Según esa doctrina, un hecho, asumido como presupuesto de la emanación de un acto administrativo, se tenía como procesalmente probado, hasta que el recurrente no hubiese proporcionado la prueba negativa. También la jurisprudencia ha repudiado la presunción de legitimidad del acto administrativo como regla de reparto de la carga de la prueba<sup>53</sup>.

En cambio, es necesario afirmar que el art. 2697 del Código Civil [italiano, equivalente al art. 1698 del Código Civil chileno] no vale en los procesos administrativos de impugnación. Porque en este sector de la experiencia procesal rigen otras reglas, que distribuyen la carga de la prueba sobre el reflejo de una situación sustancial que es aquella de un sujeto, habilitado para emanar un acto solo en presencia de ciertos presupuestos, de modo que, si

---

<sup>52</sup> Massone Parodi, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Santiago de Chile, 2013, Pág. 1770-1771.

<sup>53</sup> Tesauro, Francesco, *Istituzioni di Diritto Tributario*, UTET, quinta edición, Torino, 1997, Pág. 341.

se promueve un juicio de control, es el sujeto agente quien debe suministrar a quien controla, las pruebas de la legitimidad de su acción<sup>54</sup>.

La administración financiera está entonces gravada por carga probatoria, no en cuanto se coloca como acreedora, sino en cuando se ubica como autora de un acto sujeto a verificación judicial<sup>55</sup>.

**España:** Para Javier Pérez, la mentalidad privatista o civilista con que se ha tratado la carga de la prueba en el ámbito tributario ha supuesto que las respuestas que se han dado en esta materia hayan sido poco satisfactorias. Hay que tener en cuenta que, mientras que en el proceso civil son las partes las que prueban para el juzgador, en los procedimientos de aplicación de los tributos no hay procedimientos entre partes. Asimismo, en el ámbito civil, cuando hayan de aplicarse las reglas de la carga de la prueba, el titular de la misma no está obligado a probar en todo caso, sino únicamente cuando pretende hacer valer su derecho, pudiendo disponer de tal derecho. Por el contrario, en el Derecho Tributario rige el principio de la legalidad, siendo el crédito tributario indisponible por parte de la administración. Es decir, en la aplicación de los tributos la Administración no tiene obligación de dictar en todo caso un acto administrativo de gravamen, y por ello no hay porque acudir a las reglas de la carga de la prueba<sup>56</sup>. En el ámbito de la aplicación de los tributos si el hecho imponible o las circunstancias integrantes del mismo no están debidamente acreditadas no se deberá proceder al cobro de la deuda<sup>57</sup>.

Para que la noción de carga de la prueba pueda ser utilizada en el ámbito tributario se precisa eliminar aquellos elementos que la hacen incompatible con el principio inquisitivo que rige en la [etapa administrativa de la] relación tributaria. Para ello, algunos autores han señalado que es preciso distinguir entre carga de la prueba en sentido subjetivo y en sentido objetivo<sup>58</sup>.

En el Derecho Tributario, la carga de la prueba debe ser entendida en sentido objetivo, es decir, como reglas de juicio que orientan a la administración a la hora de aplicar el tributo cuando falta la prueba, y no como una fórmula que determine en cada caso quien, la Administración o el particular, debe aportar los medios de prueba. Los efectos de la carga

---

<sup>54</sup> Tesauro, Francesco, *L'Onere della Prova nel Processo Tributario*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Fiananze, Torino, 1996, Pág. 85.

<sup>55</sup> Tesauro, Francesco, *L'Onere della Prova nel Processo Tributario*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Fiananze, Torino, 1996, Pág. 85.

<sup>56</sup> Massone Parodi, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Santiago de Chile, 2013, Pág. 1771-1772.

<sup>57</sup> Massone Parodi, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Santiago de Chile, 2013, Pág. 1772.

<sup>58</sup> Massone Parodi, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Santiago de Chile, 2013, Pág. 1772.

objetiva de la prueba en la aplicación de los tributos se traducen en que el tributo no podrá ser exigido mientras no quede probada la realización del hecho imponible, bien sea aportada la prueba por la Administración, o bien lo sea por el particular. Según esto, la carga recaerá sobre la Administración tributaria. Es decir, los interesados no deben sufrir las consecuencias de su falta de actividad probatoria, ya que la Administración debe tener en cuenta todos los datos que tengan relevancia tributaria con independencia de quien los haya aportado, y en este sentido la inactividad de los interesados puede ser suplida por el órgano que ha de resolver. No obstante esta función no debe ir más allá de lo razonable, no pudiendo exigirse a la Administración que supla en todo caso la falta de pruebas que ocasiona el incumplimiento del obligado, ya que si, efecto, en los procedimientos tributarios [administrativos] hay que aplicar el procedimiento inquisitivo, no es menos cierto que dicha actividad inquisitiva debe regirse, en cuanto al alcance de la investigación, por el principio de proporcionalidad<sup>59</sup>.

En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo (art. 105.1 LGT).

En los procedimientos tributarios, la Administración tiene la carga de acreditar, a fin de proceder a la liquidación tributaria, la existencia del hecho imponible y de sus consecuencias. El contribuyente por su parte deberá acreditar, en su caso, las posibles bonificaciones, reducciones, exenciones o supuestos de no sujeción<sup>60</sup>.

En el Derecho Tributario no se puede hablar, como se hace en el ámbito civil, de hechos que favorezcan a la administración, ya que ésta, cuando actúa, no lo hace en interés propio sino representando el interés general, que no es otro que conseguir la efectiva contribución al gasto público según los principios recogidos en la Constitución. De ahí que la Administración debe estar interesada en acreditar tanto la realización del hecho imponible como cualquier presupuesto que de origen a un beneficio fiscal<sup>61</sup>.

## 5.6. Sentencia y carga de la prueba

---

<sup>59</sup> Perez, Arraiz, Javier, *Las pruebas en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2006. Pág. 56.

<sup>60</sup> Perez, Arraiz, Javier, *Las pruebas en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2006. Pág. 65.

<sup>61</sup> Perez, Arraiz, Javier, *Las pruebas en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2006. Pág. 65.

El problema de la carga de la prueba se presenta al juez cuando respecto de un hecho no existe ni prueba de su existencia ni aquella de su inexistencia<sup>62</sup>. Sobre este punto, se [ha llegado a la conclusión] que, en cualquier proceso, sea cual fuere el sistema de adquisición del material probatorio, puede siempre existir un momento final, en el cual se plantea para el juez la interrogante acerca del contenido que cabe dar a su decisión, si de un hecho no ha sido probada ni su existencia ni su inexistencia<sup>63</sup>.

Si un hecho que es trascendental para la aplicación de una norma no queda probado, en principio la norma no se puede aplicar. Cuando los hechos no han sido probados se debe acudir a las reglas de la carga de la prueba para determinar que parte debía de haberlos probado. Gracias a las reglas sobre la carga de la prueba dicha norma será aplicable, perjudicando la aplicación de la misma a la parte que debiendo probar un hecho en concreto no lo ha hecho<sup>64</sup>.

Así, la regla de la carga de la prueba [...] es aquella en base a la cual el juez decide acerca de los hechos para los cuales falta la prueba<sup>65</sup>.

El principio de la carga de la prueba no se concreta en determinar que corresponde probar a cada una de las partes, sino que lo que establece es quien resulta perjudicado de la falta de prueba de un hecho concreto. Es decir, las reglas que regulan la carga de la prueba tienen como finalidad determinar quién ha de sufrir las consecuencias desfavorables de una ausencia o insuficiencia de prueba de los hechos de los que depende la resolución del órgano decisor<sup>66</sup>.

En esa hipótesis interviene la regla de la carga de la prueba, o sea, la regla del juicio que predetermina el contenido de la decisión (sobre el hecho), cuando de un hecho no exista ni la prueba que haya ocurrido, ni la prueba de que no haya ocurrido<sup>67</sup>.

Puesta en juicio una cuestión de hecho, puede surgir la prueba de que el mismo ha acontecido, o de que no ha acontecido; si no surge prueba alguna, o las pruebas dejan dudas, el juez no puede concluir agnósticamente (*non liquet*); dada una cierta hipótesis, si el

---

<sup>62</sup> Tesauro, Francesco, *Istituzioni di Diritto Tributario*, UTET, quinta edición, Torino, 1997, Pág. 340

<sup>63</sup> Tesauro, Francesco, *L'Onere della Prova nel Processo Tributario*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Fiananze, Torino, 1996, Pág. 78.

<sup>64</sup> Perez, Arraiz, Javier, *Las pruebas en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2006. Pág. 55.

<sup>65</sup> Tesauro, Francesco, *Istituzioni di Diritto Tributario*, UTET, quinta edición, Torino, 1997, Pág. 340.

<sup>66</sup> Perez, Arraiz, Javier, *Las pruebas en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2006. Pág. 55-56.

<sup>67</sup> Tesauro, Francesco, *Istituzioni di Diritto Tributario*, UTET, quinta edición, Torino, 1997, Pág. 340.

hecho que la compone no está probado, el juez debe concluir que la hipótesis no se ha realizado<sup>68</sup>.

En materia de carga de la prueba, los efectos desfavorables de la falta de prueba de un hecho recaen sobre la parte a la que beneficiaría la norma de la que aquel constituye el presupuesto. Así, cuando un hecho no es probado hay que preguntarse a quien perjudica esta circunstancia y quien debe probarlo. Gracias a las reglas sobre la carga de la prueba, el órgano juzgador puede resolver cuando un hecho no está suficientemente probado. Es decir, cuando el órgano, que necesariamente ha de decidir sobre un asunto, no ha sido debidamente convencido sobre la existencia de unos determinados hechos, entran en juego las reglas sobre la carga de la prueba<sup>69</sup>.

Por ello, estas reglas, (*onus probandi*) son aplicables cuando, a la hora de resolver, falta la prueba, teniendo su fundamento en el deber inexcusable que tienen los jueces y tribunales de resolver en todo caso los asuntos de que conozcan, ateniéndose al sistema de fuentes establecido (art. 1.7 CC)<sup>70</sup>.

La Exposición de Motivos de la LEC establece que las normas de carga de la prueba [...] solo se aplican [...] cuando no se ha logrado certeza sobre los hechos controvertidos y relevantes en cada proceso, constituyan reglas de decisiva orientación para la actividad de las partes. Y son, asimismo, reglas, que bien aplicadas, permiten al juzgador confiar en el acierto de su enjuiciamiento factico<sup>71</sup>.

En torno a la carga el Tribunal Supremo ha señalado que la doctrina del *onus probandi* no tiene otro alcance que el de señalar las consecuencias de la falta de prueba<sup>72</sup>.

En el ámbito tributario, esta regla cobra especial relevancia, si pensamos que los tributos deben ser establecidos por ley y, como consecuencia, la correspondiente hipótesis debe estar diseñada en la ley que los establece. Desde el punto de vista jurídico constitucional, resulta entonces, fundamental la prueba de los hechos que configuran esas hipótesis. Por ende, la voluntad expresada en la constitución se ve contrariada y subvertida si se exige, como de hecho sucede en Chile, que sea el contribuyente quien demuestre que no debe el

---

<sup>68</sup> Tesauro, Francesco, *Istituzioni di Diritto Tributario*, UTET, quinta edición, Torino, 1997, Pág. 340-341.

<sup>69</sup> Perez, Arraiz, Javier, *Las pruebas en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2006. Pág. 56.

<sup>70</sup> Perez, Arraiz, Javier, *Las pruebas en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2006. Pág. 56.

<sup>71</sup> Perez, Arraiz, Javier, *Las pruebas en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2006. Pág. 57.

<sup>72</sup> Perez, Arraiz, Javier, *Las pruebas en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2006. Pág. 57.

impuesto que se le cobra, o peor todavía, que no ha cometido una infracción tributaria, sin exigir previamente la prueba de los hechos en que se funda la pretensión fiscal, en ninguno de los dos casos. En un país civilizado y presuntamente democrático, debiera ser superfluo recordar que ciertos principios, entre ellos la legalidad de los tributos, son el producto de una lucha secular por conquistarlos. Nuestra tarea, nuestro deber, es entonces, preservar y defender este legado, entabando e impidiendo su violación<sup>73</sup>.

En otros términos, en sede judicial (diversamente a lo que sucede en sede historiográfica), el hecho no probado equivale a hecho no acontecido. La decisión resulta, así, desfavorable a la parte interesada en la verificación de la hipótesis; o sea, a la parte que, desde el punto de vista de los intereses en juego, está gravada con la prueba de aquel hecho. La regla de la carga de la prueba, entonces, es una proyección, en el proceso, de la disciplina sustancial de la hipótesis por juzgar, ella depende del derecho sustancial, no de la posición de los litigantes en el juicio<sup>74</sup>.

En el proceso tributario de impugnación [reclamo tributario], se discuten los hechos sobre los cuales se funda y de los que deriva la legitimidad del acto impugnado; la falta de prueba de aquellos hechos, si son cuestionados por el [reclamante], equivale a la prueba negativa; lo que, traducido en términos de carga de la prueba, significa decir que la administración tributaria tiene la carga de probar los hechos en los cuales se funda el acto impugnado<sup>75</sup>.

## **6. Aplicación administrativa**

### **6.1. Artículos 21, 22 y 64 del CT**

Ha sido la teoría de la alternación de la de la normalidad la que mayores adeptos tiene en nuestro derecho, y así parece reconocerla el artículo 1698 del Código Civil<sup>76</sup> chileno.

El mencionado Código señala: Incumbe probar las obligaciones o su extinción al que alega aquéllas o ésta (art. 1698).

Por su parte, el Código Tributario, expresa: 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

---

<sup>73</sup> Massone Parodi, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Santiago de Chile, 2013, Pág. 1775.

<sup>74</sup> Tesauro, Francesco, *Istituzioni di Diritto Tributario*, UTET, quinta edición, Torino, 1997, Pág. 341.

<sup>75</sup> Tesauro, Francesco, *Istituzioni di Diritto Tributario*, UTET, quinta edición, Torino, 1997, Pág. 341.

<sup>76</sup> Zavala Ortiz, José Luis, *Manual de Derecho Tributario*, LexisNexis, quinta edición, Santiago, 2003. Pág. 72.

monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto (art. 21, inc. 1º, CT).

Se ha sostenido que esta última disposición sería una excepción al artículo 1698 de Código Civil. Para Pedro Massone, esa posición es equivocada.

Sin perjuicio de lo ya dicho, el error aparece confirmado por la historia fidedigna del establecimiento del Código Tributario. Ello porque, en el proyecto anterior al texto final de dicho Código, el párrafo que contenía la disposición aludida (a la sazón, artículo 318) hacía mención en su epígrafe al *peso de la prueba*. La Comisión Revisora de dicho proyecto y elaboradora del definitivo, acordó, a proposición del miembro de ella Sr. Cordero, modificar el epígrafe del actual párrafo 3º del Título I, del Libro I: Disposiciones varias, eliminando toda alusión al *peso de la prueba* por estimar que no contenía el Código un principio general. Así lo estima también otro miembro de la Comisión, don Mario Fernández Provoste y el Profesor Carlos Torretti, quienes son de opinión de que la cuestión del *onus probandi* de las obligaciones tributarias, está resuelta, en defecto de normas especiales tributarias, por la regla del derecho común contenida en el Código Civil (art. 1698), aplicable supletoriamente (art. 2º CT)<sup>77</sup>.

Además, para clarificar los alcances de la disposición de que se trata, es necesario recordar que los impuestos y otros tributos están sometidos al principio de legalidad y que, por ende, deben ser creados por leyes que, en virtud del principio de igualdad, revisten de carácter general.

Las Leyes tributarias vinculan el nacimiento del impuesto a la ocurrencia de ciertos hechos contemplados en la hipótesis legal, que son realizados por el contribuyente y es éste, como realizador o autor del hecho generador del tributo, quien conoce primero y a cabalidad su verificación y alcance.

Para el nacimiento del impuesto, son decisivas las relaciones económicas del contribuyente; es él, o su representante legal, quien, mejor que nadie, puede dar la información del caso; en sus manos se encuentra, por regla general, la documentación correspondiente. En consecuencia, la mayor parte de los medios de comprobación solo puede ser proporcionada por el propio deudor<sup>78</sup>.

A fin que la administración tributaria conozca los hechos que dan origen a los impuestos y aquellos rasgos o elementos que determinan el monto de los mismo, la ley establece un verdadero *deber de colaboración*, representado y particularizado a través de una serie de

---

<sup>77</sup> Babra Lyon, Sebastián, *Teoría de la Prueba de las Obligaciones Tributarias*, EJCH, Santiago, 1962, Pág. 36-37.

<sup>78</sup> Blumenstein, Ernst, *Sistema di Diritto delle imposte*, Editorial Milano, Italia, 1954, Pág. 382.

prestaciones de hacer que son vitales para que el ente encargado de la aplicación y fiscalización de los impuestos pueda cumplir su cometido.

En razón de ellos, el legislador tributario no es indiferente frente al cumplimiento o incumplimiento de tales deberes (o, si se prefiere, obligaciones), estimulando el primero con una mayor consideración hacia lo obrado por el sujeto pasivo y desalentando el segundo no solo con sanciones o castigos, sino también mediante consecuencias desfavorables para ese sujeto y la necesaria facilitación de la determinación y cobro de los impuestos por parte de la administración tributaria.

Un primer ejemplo de lo que venimos diciendo, se encuentra en el art. 16 del Código Tributario que, en lo que interesa, dispone: En los caso en que la ley exija llevar contabilidad, los contribuyentes deberán ajustar los sistemas de ésta y los de confección de inventarios a prácticas contables adecuadas, que reflejen claramente el movimiento y resultado de sus negocios (art. 16, inc. 1º, CT).

Y luego, el mismo artículo señala: Salvo disposición expresa en contrario, los ingresos y rentas tributables serán determinados según el sistema contable que haya servido regularmente al contribuyente para computar su renta de acuerdo con sus libros de contabilidad (art. 16. Inc. 3º, CT).

Sin embargo, si el contribuyente no hubiere seguido un sistema generalmente reconocido o si el sistema adoptado no refleja adecuadamente sus ingresos o su renta tributables, ellos serán determinados de acuerdo con un sistema que refleje claramente la renta líquida, incluyendo la distribución y asignaciones de ingresos, rentas, deducciones y rebajas del comercio, la industria o los negocios que se poseen o controlen por el contribuyente (art. 16, inc. 4º, CT).

Un segundo ejemplo está constituido por el art. 21 del CT.

En la legislación tributaria chilena existen varios ejemplos más, donde el legislador hace uso de un doble juego de premios (para el contribuyente cumplidor) y castigos (para el contribuyente incumplidor); con otras expresiones, en los casos recién citados y en aquellos solamente aludidos, la ley tributaria chilena, y también la de otros países, establece sanciones o castigos propiamente tales, también sanciones o castigos impropios; esto equivale a decir que la ley establece tratamientos ventajosos o tratamientos desventajosos, atribuidos a los contribuyentes de acuerdo a la observancia e inobservancia de sus deberes (formales)<sup>79</sup>.

---

<sup>79</sup> Massone Parodi, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Santiago de Chile, 2013, Pág. 1777-1779.

## 6.2. Objetivo de los arts. 21, inc. 2 y 22 CT<sup>80</sup>

En consonancia con lo ya explicado, los artículos 21, inciso 2º, y 22 del Código Tributario tienen como función u objetivo fundamental, precisar en qué casos la determinación debe hacerse siguiendo un primer método (método directo, analítico o sobre base cierta) y en qué casos la determinación puede hacerse usando un segundo método (método indirecto, sintético, sobre base presunta o tasación), atendiendo a si el contribuyente cumple o no con sus deberes fundamentales.

Si el contribuyente cumple esos deberes en forma honesta y cabal, el SII solo podrá usar el primer método. Si el contribuyente no los cumple en la forma señalada, al SII se le abre la posibilidad de recurrir al segundo método, que es claramente menos riguroso para la administración que el anterior.

En verdad, el SII no puede 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 (art. 21, inc. 2º, CT).

Esta manera de abordar el problema de la determinación del impuesto (como acto de la administración), descansa, obviamente, en una presunción de buena fe y se condice con la solución adoptada por la legislación comparada, para ajustar la reacción de la autoridad tributaria a la conducta del particular que la genera. También se adapta a las tendencias modernas, observadas en muchos países, de hacer del ciudadano un partícipe y colaborador de la administración pública, y en particular de la administración tributaria.

## 6.3. Efectos del art. 21 CT<sup>81</sup>.

El art. 21 es uno de los artículos que regulan la forma o método que debe emplear el SII para determinar los impuestos. A él se suman, en la prosecución del referido propósito, los artículos 22 y 63 del Código Tributario. En estas tres disposiciones está la medula de esta regulación y de las causales en virtud de las cuales se puede hacer uso del método indirecto o de la tasación.

Usando otros términos, de esas tres disposiciones se puede obtener algunas normas jurídicas, según se explicara en base a los escenarios que siguen:

---

<sup>80</sup> Massone Parodi, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Santiago de Chile, 2013, Pág. 1779.

<sup>81</sup> Massone Parodi, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Santiago de Chile, 2013, Pág. 1781-1785.

i.- Si las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente son fidedignos, el SII debe girar el impuesto resultante (si no se ha pagado), o bien, practicar la liquidación, apoyándose en dichas declaraciones y antecedentes (determinación directa, analítica o sobre base cierta).

En este caso, cualquier posible rectificación de lo obrado por el contribuyente deberá ser justificada y comprobada por el SII. De este modo, si la contabilidad está disponible, será necesario partir con los hechos reales, según aparecen en los registros contables de su titular y ajustar, en la medida necesaria, los resultados (ganancias y pérdidas) a que esos hechos conducen. La administración tributaria solo podrá ajustar las cuentas de contribuyente si ellas no reflejan los hechos o si los valores usados en esas cuentas no corresponden a los montos reales.

Los mismos criterios deberán aplicarse a los resultados de una empresa o actividad.

ii.- en cambio, si las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente no son fidedignos, el SII, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64 (citación del contribuyente), practicará las liquidaciones y reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder (art. 21, inc. 2º, CT) (determinación indirecta, sintética o sobre base presunta y, eventualmente, tasación).

iii.- Lo mismo sucede si un contribuyente no presentare declaración estando obligado a hacerlo, ya que, en tal caso, el SII, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64 (citación del contribuyente), puede fijar los impuestos que adeude con el solo mérito de los antecedentes de que disponga (art. 22) y, eventualmente, tasar la base imponible, con los antecedentes que tenga en su poder (art. 64, inc. 1º, CT) (determinación sobre base presunta, indirecta o sintética).

iv.- Los dos últimos casos requieren de una citación previa, lo que las asocia a un nuevo caso, a saber. Si el contribuyente no concurriere a la citación que se le hiciere de acuerdo con el artículo 63 o no contestare o no cumpliere las exigencias que se le formulen, o al cumplir con ellas no subsanare las deficiencias comprobadas o que en definitiva se comprueben, el SII podrá tasar la base imponible, con los antecedentes que tenga en su poder (art. 64, inc. 1º, CT).

Como vemos, del contexto de las disposiciones citadas, se desprende claramente que, si el contribuyente no cumple con su deber [y no carga] de probar con los documentos, libros de contabilidad y otros medios que la ley establece, cuanto sean [...] obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones

que deben servir para el cálculo del impuesto, la consecuencia que se produce consiste en que el SII practica las liquidaciones y reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder. Y si el contribuyente no presentare declaración estando obligado a hacerlo, el SII fija los impuestos con el solo mérito e los antecedentes de que disponga y, eventualmente, tasa la base imponible con los antecedentes que tenga en su poder.

El efecto del artículo 21 que se comenta, no es atribuir la carga de la prueba al contribuyente, ya que ello supondría la facultad del SII para fijar el impuesto sin necesidad de apoyarse en antecedente alguno. La ley no le concede esta facultad (que, por lo demás, atendería en contra de diversos principios asegurados por la Constitución a todas las personas: la legalidad del impuesto, la igualdad ante la ley y la consiguiente ausencia de personas o grupos privilegiados, la igualdad protección de la ley en el ejercicio de sus derecho, y otros más), sino que lo autoriza para prescindir de las declaraciones y antecedentes del contribuyente y para tasa la base imponible con los antecedentes que obren en su poder.

En todo caso, es útil consignar que, según se desprende de su sola lectura, el artículo 21 del Código Tributario se refiere exclusivamente a los impuestos, es decir, a la obligación que nace a raíz del respectivo hecho tributario y no resulta aplicable a las infracciones y sanciones, sean ellas administrativas o penales.

#### **6.4. Calificación de no fidedigna**

Las facultades para hacer una determinación indirecta y aquella de tasar la base de cálculo y de fijar el impuesto con el mérito de los antecedentes que obren en poder del SII, tienen naturaleza excepcional y su ejercicio descansa sobre ciertas causales, que deben ser individualizadas, demostradas y reconocidas, junto a sus consecuencias (calificación de no fidedigno), de manera formal y oportuna por el único organismo competente para hacerlo que, en materia de impuestos fiscales internos es el SII.

La individualización, demostración y calificación debe ser formulada por la propia administración tributaria. Como bien dice el Profesor Augusto Fantozzi, la certeza de los elementos que justifican la determinación sintética [o indirecta] deberá ser probada y motivada por la oficina, sea con respecto a su existencia como con respecto a su alcance argumentativo<sup>82</sup>.

---

<sup>82</sup> Fantozzi, Augusto, *Diritto Tributario*, UTET, Torino, 1991, Pág. 321.

Javier Pérez Arraíz señala: La Administración no tiene ningún tipo de margen a la hora de seleccionar la estimación indirecta, sino que es la propia LGT la que establece en que supuestos se puede aplicar, de tal forma que la Administración deberá hacer un juicio técnico sobre la idoneidad de su aplicación, pudiéndose calificar la actuación de la administración únicamente de discrecionalidad técnica<sup>83</sup>.

El mismo autor agrega: [...] aunque la Administración tenga amplias facultades a la hora de apreciar las situaciones de hecho, que posibilitan la aplicación del método de estimación indirecta, la normativa existente recoge de forma taxativa los supuestos en los que es aplicable la estimación indirecta lo cual no posibilita la aplicación discrecional de dicho método, si bien la decisión sobre su no aplicación no tiene control<sup>84</sup>. En efecto, el procedimiento de estimación indirecta debe comenzar necesariamente por un examen del comportamiento o conducta observada por el contribuyente y de la documentación presentada por el mismo, con la finalidad de precisar si se dan los presupuestos de hecho exigidos (...) y una vez verificada y justificada la existencia de tales presupuestos debe procederse, en las mismas actuaciones inspectoras, a la aplicación del régimen subsidiario<sup>85</sup>.

La estimación indirecta [es] un sistema subsidiario en la determinación de la base imponible para cuya aplicación la Administración debe probar que el sujeto ha realizado el hecho imponible y que además se han producido alguna de las circunstancias del art. 53 de la LGT. En la estimación indirecta, con independencia de que se atenúa el rigor probatorio a la hora de fijar la cuantía de la obligación tributaria, es necesario probar la existencia de dicha obligación que se deriva de la realización de un hecho imponible. Así, en el método de estimación indirecta se produce una quiebra, aunque sea parcial, del principio sobre la carga de la prueba (art. 105.1 LGT). Dicha quiebra se fundamenta en la conducta dolosa o culposa del obligado tributario, o incluso en la existencia de una fuerza mayor, que obstaculiza la acción de la Administración para conocer con exactitud la base imponible, y se justifica en la prevalencia del interés público sobre el privado<sup>86</sup>.

Para la aplicación del método de estimación indirecta, la Administración debe probar que el sujeto se halla en alguno de los supuestos de aplicación de dicho método; además la Administración no puede determinar la base imponible de forma arbitraria sino en base a

---

<sup>83</sup> Pérez, Arraíz, Javier, *Las pruebas en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2006. Pág. 163.

<sup>84</sup> Pérez, Arraíz, Javier, *Las pruebas en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2006. Pág. 163.

<sup>85</sup> Pérez, Arraíz, Javier, *Las pruebas en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2006. Pág. 164.

<sup>86</sup> Pérez, Arraíz, Javier, *Las pruebas en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2006. Pág. 164.

unos indicios y datos existentes. Por ello, los cálculos y estimaciones que lleva a cabo la administración son una auténtica prueba y son la prueba principal. No cabe hablar por lo tanto de una inversión de la carga de la prueba, sino que lo que se produce en la estimación indirecta es un cambio en los medios de prueba que pasan de directos a indirectos (índices, etc.) pudiéndose producir una prueba en contrario por el sujeto pasivo<sup>87</sup> en la circunstancias que recoge el art. 158 de la LGT<sup>88</sup>.

Si el contribuyente no presenta declaración, estando obligado a hacerlo, la solución del problema que interesa parece simple; pero cuando se trata de la presentación de antecedentes que no son fidedignos, ya no lo es tanto y cabe plantear algunas preguntas respecto del órgano competente, la forma y la oportunidad para calificar, declarar o reconocer ese rasgo defectuoso de los medios o antecedentes hechos valer por el contribuyente.

A pesar de algunos pronunciamientos equivocados de la jurisprudencia, no hay lugar para dudar que, el reconocimiento y calificación o declaración del carácter no fidedigno, es de competencia, exclusiva y excluyente, del SII. Cualquier duda debiera quedar disipada con la lectura del artículo 6º del Código Tributario y de la Ley Orgánica del mismo SII. La omisión del SII no puede ser suplida por un tribunal, ya que ello constituiría una invasión a la competencia del órgano fiscalizador, una usurpación de funciones que le son ajenas y un atentado al derecho de defensa que tiene el contribuyente. Lo que si puede hacer el tribunal es dejar sin efecto la declaración de no fidedigna, siempre que con ello resuelva una petición del deudor tributario.

En cuanto a la oportunidad, la calificación de las declaraciones, documentos, libros o antecedentes como no fidedignos debe realizarse en el acto mediante el cual el SII manifiesta su pretensión y decisión de cobrar un impuesto (o, si se prefiere, mediante el cual determina un impuesto). En otras palabras, la calificación debe hacerse en la liquidación o, en aquellos, casos en que ella pueda omitirse, en el giro del impuesto, caso en el cual la liquidación y el giro se fusionan y deben, por ello, cumplir las funciones y los requisitos de ambos actos. En virtud de ello, parece apropiado hablar de liquidación-giro.

Desde el punto de vista formal, la calificación o declaración debe ir acompañada de la individualización de la o las causas de la misma y la indicación de los fundamentos que sirven de sustento a la causal o causales invocadas.

---

<sup>87</sup> Perez, Arraiz, Javier, *Las pruebas en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2006. Pág. 164-165.

<sup>88</sup> Perez, Arraiz, Javier, *Las pruebas en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2006. Pág. 164-165.

Lo que acabamos de decir se ve corroborado por las siguientes razones:

i.- La Constitución Política dispone: Son públicos los actos y resoluciones de los órganos del Estado, así como sus fundamentos [...] solo una ley de quórum calificado podrá establecer podrá establecer la reserva o secreto de aquellos o de estos (art. 8, inc. 2º, CPR). Y no hay forma más eficaz e ilegítima de mantener en reserva o secreto los fundamentos de un acto que no dejar constancia de ellos.

ii.- La Administración del Estado deberá observar los principios de responsabilidad, eficiencia, coordinación, impulsión de oficio del procedimiento, impugnabilidad de los actos administrativos, control, probidad, transparencia y publicidad administrativas [...] (art. 3, inc. 2º, LOG-BGAE).

iii.- La Administración debe actuar con objetividad y respetar el principio de probidad [...], tanto en la substanciación del procedimiento como en las decisiones que adopte (art. 11, inc. 1º Ley N° 19880).

Objetividad significa: cualidad de objetivo y objetivo quiere decir, en cuanto interesa: perteneciente o relativo al objeto en sí mismo, con independencia de la propia manera de pensar o de sentir; que existe realmente, fuera del sujeto que lo conoce<sup>89</sup>.

iv.- Los hechos y fundamentos de derecho deberán siempre expresarse en aquellos actos que afectaren los derechos de los particulares, sea que los limiten, restrinjan, priven de ellos, perturben o amenacen su legítimo ejercicio [...] (art. 11, inc. 2º, LBPA). La determinación indirecta de los impuestos afecta los derechos de la persona o personas en contra de quienes se practica ya que representa una vía más fácil e imprecisa de fijación de la base de cálculo y de los impuestos, puede envolver una inversión de la carga de la prueba y, por ultimo si adquiere la calidad de firme o definitiva, permite al Fisco girar y cobrar el impuesto que en ella se consigna y sus accesorios, pudiendo llegarse, con tal fin, a la realización coactiva de los bienes del deudor.

v.- El Código Tributario exige la citación previa conforme a los artículos 63 y 64 del mismo Código (arts. 21, inc. 2º y 22 CT). Por su parte, el artículo 64, inciso 1º, del mismo Código dispone: El SII podrá tasar la base imponible, con los antecedentes que tenga en su poder, en caso que el contribuyente no concurriere a la citación que se le hiciera de acuerdo con el artículo 63 o no contestare o no cumpliere las exigencias que se le formulen, o al cumplir con ellas no subsanare las deficiencias *comprobadas o que en definitiva se comprueben* (art. 64, inc. 1º, SII). Es obvio que la comprobación de las deficiencias debe ser efectuada por el SII y

---

<sup>89</sup> RAE.

que ella no resulta compatible con una supuesta regla general que hace recaer la carga de la prueba sobre el contribuyente.

vi.- Las Instrucciones del Director del SII expresan: En el ámbito operativo, si bien la impugnación de una contabilidad por no ser fidedigna ésta 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 desprendan las supuestas anomalías, y además *dejarse constancia expresa de ello en la respectiva citación y liquidación*, para permitir de esta manera que el contribuyente al momento de interponer el reclamo conozca las impugnaciones del SII que debe desvirtuar con pruebas suficientes<sup>90</sup>.

Comentario de PMP<sup>91</sup>: *“Si bien la Circular dice que la impugnación de que se trata está liberada de cualquier formalidad, ello no obsta ni puede obstar a que esa objeción o calificación de no fidedigna debe, necesariamente, constar en el acto tributario que la contiene. Sería en verdad un contrasentido que ese acto incluya los fundamentos de esa objeción o calificación y no el pronunciamiento que trata de respaldar.*

*Esta demás decir que los funcionarios que practican las citaciones y liquidaciones recientemente aludidas son funcionarios públicos que dependen jerárquicamente del Director Nacional y que, por ello, deben acatar, cumplir y atenerse a sus instrucciones e interpretaciones, ya que este último las dicta o emite en su calidad de “Jefe Superior del Servicio” (art. 1º LO-SII).*

*Por ello, no resulta legítimo que el subordinado se aparte en sus actuaciones de esas instrucciones e interpretaciones. Tampoco es legítimo que un tribunal de justicia acoja o convalide los actos que no cumplen con esos parámetros o directrices o que se desvíen de los mismos.”*

vii.- La jurisprudencia chilena ha precisado el alcance de esta regla, al señalar: [...] en los descargos la contribuyente puede valerse, entre otros elementos de prueba, de sus libros de contabilidad y documentos en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, a los que deberá atenerse el SII, salvo que éstos con fundamentos suficientes se declaren no fidedignos y por lo mismo carentes de credibilidad o verosimilitud<sup>92</sup>.

### 6.5. Derechos esenciales y Modelos<sup>93</sup>

Los puntos de vista ya expuestos guardan armonía con los principios y derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana, garantizados por nuestra Constitución Política, así

---

<sup>90</sup> Cir. 8, 7 feb 2000, Bol-SII 555, feb, 2000, Pág. 54.

<sup>91</sup> Massone Parodi, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Santiago de Chile, 2013, Pág. 1789.

<sup>92</sup> Ugalde Prieto, Rodrigo, *Prueba de las obligaciones tributarias en el derecho tributario chileno*, LexisNexis, Santiago, 2004, Pág. 16-17.

<sup>93</sup> Massone Parodi, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Santiago de Chile, 2013, Pág. 1791.

como por los tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentren vigentes: igualdad ante la ley, y la consiguiente ausencia de personas o grupos privilegiados; igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos; derecho a defensa jurídica; legalidad del impuesto; igual repartición de los tributos y las demás cargas públicas; derecho a desarrollar cualquier actividad económica; y otros más. Que los órganos del Estado deben respetar y promover (arts. 5º, inc. 2º, 19, Nº 2º, 3º, 20º Y 21º, CPR).

También se condicen con los Modelos de Código Tributario para América Latina, esto es, el Modelo OEA/BID, que recogió la mejor doctrina latinoamericana, y, en especial, con el Modelo de Código Tributario del CIAT, organismo integrado por las Administraciones tributarias de América, siendo Chile miembro de ella y habiendo participado en el Grupo de Trabajo que elaboró el respectivo Modelo.

Sobre el tema que interesa, los *Modelos* reconocen las dos principales formas de determinación señaladas por la doctrina y acogidas en el derecho comparado, al disponer:

(i) La determinación por la administración se realizara aplicando los siguientes sistemas:

1) Sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generadores del tributo;

2) Sobre base presunta, en mérito de los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan inducir la existencia y cuantía de la obligación (art. 136 MCT-OEA/BID).

(ii) La determinación por la Administración se realizara aplicando los siguientes sistemas:

a) Sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generadores del tributo;

b) Sobre base presunta, utilizando cualquiera de los siguientes medios:

[...]

1º Aplicando los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.

2º Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costos y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.

3º Valorando los signos, índices o módulos que se den en los respectivos contribuyentes, según los datos o antecedentes que posean en supuestos similares o equivalentes (art. 44 MCT-CIAT).

Los *Modelos* establecen, además: (i) La determinación sobre la base presunta solo procede si el contribuyente no proporciona los elementos de juicio necesarios para practicar la

determinación sobre base cierta. En tal caso subsiste la responsabilidad por las diferencias en más que pudieran corresponder derivadas de una posterior determinación sobre base cierta practicada en tiempo oportuno (art. 137, inc.1º, MCT-OEA/BID).

(ii) Salvo cuando este Código o leyes particulares fijen otro procedimiento, la determinación de la obligación tributaria se efectuara de acuerdo con las declaraciones que presenten los contribuyentes y terceros responsables en el tiempo y condiciones que establezca la autoridad administrativa, las cuales se presumen ciertas, sin perjuicio del derecho de la Administración tributaria para verificar la exactitud de esas declaraciones (art. 43.2 MCT-CIAT).

Esta última regla se ven complementada por una disposición que señala los casos en que la Administración tributaria podrá determinar los tributos sobre base presunta: art. 45 MCT-CIAT.

## 6.6. Derecho tributario comparado<sup>94</sup>

La OCDE, a la cual Chile pertenece, consigna: Las reglas sobre carga de la prueba para casos tributarios, difieren entre los países de la OCDE. En la mayoría de las jurisdicciones, la administración tributaria soporta la carga de la prueba tanto en sus propias relaciones (*dealings*) internas con el contribuyente (p. ej. Determinación y apelaciones) y en los litigios. En algunos de estos países, la carga de la prueba puede ser invertida, permitiendo a la administración tributaria estimar la renta imponible, sin se advierte que el contribuyente no ha actuado de buena fe, por ejemplo al no cooperar e incumplir con requerimientos razonables de documentación, o al presentar declaraciones falsas o engañosas. En otros países, la carga de la prueba corresponde al contribuyente<sup>95</sup>.

Europa: En las sentencias relativas al tema, la Corte de Justicia Europea ha recurrido repetidamente al principio que pone la carga de la prueba cargo de la parte que dispone de las mejores posibilidades de recoger y verificar los hechos o, si ya constituidas, las pruebas que le conciernen; ello ha inducido a la doctrina a proponer, en el contexto de un intercambio simbiótico entre las regulaciones comunitaria y nacional del proceso administrativo, un esquema unitario, en el cual el preeminente principio de la carga de la

---

<sup>94</sup> Massone Parodi, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Santiago de Chile, 2013, Pág. 1792-1807.

<sup>95</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelings for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing, París, 22 July 2010, Pág. 134.

prueba se sobrepone, con función parcialmente correctiva, aquel de la llamada *facilidad y cercanía* de los elementos probatorios<sup>96</sup>.

Alemania: La AO no impone al deudor tributario ninguna carga de la prueba, de modo que él tuviere obligado a demostrar los hechos que sirven de fundamento a sus solicitudes y declaraciones<sup>97</sup>.

Con todo, hay casos en que la fijación de los hechos y la apreciación de la prueba por la oficina fiscal (*Finanzamt*), no conduce a un resultado unívoco. Se plantea entonces la pregunta ¿a quién grava la prueba? En estos casos, el Derecho Tributario conoce también una *carga objetiva de la prueba*<sup>98</sup>.

Los reconocidos Profesores y Doctores Tipke y Lang, nos confirman que el derecho público y en especial el derecho tributario no conocen básicamente ninguna disposición positiva (expresa) sobre la carga de la prueba. De acuerdo a la opinión dominante, rigen para el derecho tributario ciertas reglas básicas sobre la carga de la prueba que representan una visión modificada de la llamada teoría del beneficio de las normas de Leo Rosenberg:

- El Acreedor del impuesto, representado por la administración tributaria, soporta la carga de la prueba objetiva de los hechos en que se funda el impuesto o el mayor impuesto;
- El deudor del impuesto soporta la carga de la prueba objetiva de los hechos en que se funda la liberación o el menor impuesto, vale decir, de los hechos que excluyen la pretensión fiscal, limitan, eximen, moderan el impuesto o conceden otras ventajas<sup>99</sup>.

España: García de Enterría y Fernández Rodríguez sostienen que la presunción de legitimidad del acto administrativo, que desplaza la carga de accionar al administrado, no implica necesariamente un desplazamiento de la carga de probar dentro del proceso [...]; el administrado, tendrá la carga de impugnar esta decisión (el acto administrativo) y de justificar su ilegalidad, desde luego, pero para hacer le bastara invocar la desatención de la carga de la prueba que incumbía a la Administración, argumento formal que no le grava a él

---

<sup>96</sup> Ragucci, Gaetano, *Il contraddittorio nei procedimenti tributario*, G. Giappichelli Ed., Torino, 2009, Pág. 248.

<sup>97</sup> Andrascek-Peter, Ramona y Braun, Wernher, *Lehrbuch Abgabenordnung*, 17° edición, NWB Verlag, München, 2010, Pág. 55.

<sup>98</sup> Andrascek-Peter, Ramona y Braun, Wernher, *Lehrbuch Abgabenordnung*, NWB Verlag, München, 17° edición, 2010, Pág. 55.

<sup>99</sup> Tipke, Klaus y Lang, Joachim, *Steuerrecht*, Editorial Otto Schmidt, 20° edición, Köln, 2010, Pág. 1114.

en el proceso con la carga de hacer una prueba contraria, muchas veces, por lo demás (siempre que se trate de hechos negativos) virtualmente imposible<sup>100</sup>.

La LGT establece: 1.- En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2.- Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria (art. 105 LGT).

Juan Martín Queralt y otros dicen: La carga de la prueba es un concepto no demasiado perfilado en el proceso contencioso, que se limita a ser tributario de la doctrina civilista, nacida de los arts. 1214 y ss. Del CC. La importancia del expediente administrativo en nuestra jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba, paradójicamente tiene interés solo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes. En ese caso, el Tribunal debe hacer la imputación lógica a la parte que quebranto el *onus probandi*. En derecho tributario, la carga de la prueba tiene, por otra parte, una referencia específica en el art. 114 [actual 115] LGT, que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas<sup>101</sup>.

En sintonía con lo ya dicho, Pérez Royo afirma: En los procedimientos tributarios, al igual que en los procedimientos administrativos en general, se sustancian cuestiones de hecho y cuestiones jurídicas o de aplicación de normas. Respecto de las primeras, las cuestiones de hecho, el factor fundamental es el de la prueba. Cuestión ésta a la que la LGT dedica varios artículos (arts. 105 a 108, principalmente)<sup>102</sup>.

La primera de estas reglas concierne el deber de probar que incumbe a cada una de las partes en el procedimiento, es decir, la Administración y los interesados u obligados tributarios. Se trata de la regla general de que quien ejercite una pretensión ha de probar los hechos que la sustentan. O, como dice el art. 105 LGT, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo<sup>103</sup>.

Más adelante, el mismo, vincula las presunciones al tema de la prueba: Las presunciones legales son absolutas [o de derecho] en los casos en los que la ley expresamente prohíbe la prueba en contra. En los restantes casos, es decir, cuando la ley no dice nada, son relativas

---

<sup>100</sup> García de Enterría, Eduardo y Fernández Rodríguez, Tomas, *Curso de derecho administrativo*, Civitas, Madrid, 2001, Pág. 502.

<sup>101</sup> Martín Queralt, Juan y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos, edición 19º, Madrid, 2008, Pág. 362-363.

<sup>102</sup> Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Aranzadi, edición 18º, Pamplona, 2008, Pág. 225.

<sup>103</sup> Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Aranzadi, edición 18º, Pamplona, 2008, Pág. 225.

[o simplemente legales], es decir, pueden ser desvirtuadas mediante prueba en contra (ver arts. 385.3 LEC y 108.1 LGT). En rigor, únicamente en este segundo caso, el de las presunciones relativas, podemos hablar de normas relacionadas con la prueba. Su efecto es invertir la carga u *onus probandi*, haciéndola recaer sobre la parte a quien perjudica la aplicación de la presunción<sup>104</sup>.

En relación con esta carga de la prueba en contra [de la presunción], conviene referirse a la regla contenida en la LEC que advierte que la prueba podrá dirigirse tanto a probar la inexistencia del hecho presunto como a demostrar que no existe, en el caso de que se trate, el enlace que ha de haber entre el hecho que se presume y el hecho probado o admitido que fundamenta la presunción (ver art. 385.2 LEC). Ejemplo de aplicación de esta regla: Supongamos un préstamo de un señor a su hijo para ayudarle a pagar su vivienda. El préstamo se acuerda sin intereses, pero la Administración, en aplicación de [una] presunción [relativa o simplemente legal], considera que el préstamo devenga intereses (digamos, el interés legal del dinero) y computa esos intereses entre los rendimientos del prestamista (el padre) a efectos del IRPF [impuesto a la renta]. Lo que nos indica el precepto de la LEC es que, a la hora de aportar prueba en contra, no será necesario abordar la *probatio diabólica* de demostrar un hecho negativo, es decir, que efectivamente no se han satisfecho intereses, sino que bastara argumentar que en el caso concreto, teniendo en cuenta el parentesco, los usos sociales y las restantes circunstancias que pueden concurrir en el caso, es plausible entender que el préstamo fue realmente gratuito<sup>105</sup>.

En los procedimientos tributarios se producen por un lado situaciones de deber, por parte de los particulares, que se concretan en la exhibición o entrega a la Administración de cierta documentación. Ahora bien, esta situación, más que una carga para el particular, constituye un auténtico deber cuyo incumplimiento es constitutivo, según el art. 203 de la LGT, de una infracción tributaria. Por otro lado, se dan situaciones de potestad y deber, que se concretan en el requerimiento por parte de la Administración de justificantes y documentos o en la realización de actuaciones de comprobación e inspección. En base a esto, algunos autores han señalado que, teniendo en cuenta que en el procedimiento de aplicación de los tributos no hay una auténtica actividad probatoria, tampoco podrá hablarse de una auténtica carga de la prueba<sup>106</sup>.

---

<sup>104</sup> Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Aranzadi, edición 18º, Pamplona, 2008, Pág. 228.

<sup>105</sup> Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Aranzadi, edición 18º, Pamplona, 2008, Pág. 228.

<sup>106</sup> Pérez, Arraíz, Javier, *Las pruebas en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2006. Pág. 64.

En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria (art. 105 LGT).

La LGT recoge el principio de carga de la prueba en la aplicación de los tributos. Este precepto hace referencia a la prueba de hecho, es decir, para probar la titularidad de un derecho hay que probar los hechos en virtud de los cuales surgen una serie de efectos<sup>107</sup>.

Con la palabra *hechos* se ha de abarcar cualquier acontecimiento o situación susceptible de constituir un presupuesto de aplicación de la norma jurídica<sup>108</sup>.

La actividad probatoria, por tanto, puede ser llevada a cabo no solo por el administrado sino también por la Administración. Ya que del art. 105 de la LGT se desprende que la Administración ha de probar sus afirmaciones. Esta idea ha sido seguida por la Audiencia Nacional, en su sentencia de 16 de enero de 2003 en la que se afirma que compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. Para algunos autores, el art. 195 de la LGT está inspirado en principios propios del proceso civil, no obstante, los procedimientos tributarios tienen importante diferencias con dicho proceso, diferencias que se ponen de manifiesto antes de dictarse los actos<sup>109</sup>.

El art. 105.1 de la LGT señala que se “deberá probar”, y se refiere no solo al procedimiento seguido en la resolución de reclamaciones, sino en general en los procedimientos de aplicación de los tributos. El alcance que en los procedimientos tributarios tiene el art. 105.1 de la LGT es el de que la administración deberá adecuar los actos a los antecedentes de que disponga, con el fin de, si llega el caso, estar en condiciones de probar ante un órgano judicial los hechos que le resultan favorables a la Administración y desfavorables al particular, y que han servido para dictar el acto impugnado. En los procedimientos tributarios, el órgano administrativo ha de fijar los hechos de tal forma, que ante una posible impugnación, prevalezca al acto administrativo<sup>110</sup>.

Si bien en el Derecho Tributario no se puede hablar, como se hace en el ámbito civil, de hechos que favorezcan a la Administración, ya que ésta, cuando actúa, no lo hace en interés propio sino representado el interés general, que no es otro que conseguir la efectiva

---

<sup>107</sup> Perez, Arraiz, Javier, *Las pruebas en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2006. Pág. 64.

<sup>108</sup> Perez, Arraiz, Javier, *Las pruebas en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2006. Pág. 64.

<sup>109</sup> Perez, Arraiz, Javier, *Las pruebas en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2006. Pág. 64.

<sup>110</sup> Perez, Arraiz, Javier, *Las pruebas en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2006. Pág. 64-65.

contribución al gasto público según los principios recogidos en la Constitución. De ahí que la administración debe estar interesada en acreditar tanto la realización del hecho imponible como cualquier otro presupuesto que de origen a un beneficio fiscal<sup>111</sup>.

En los procedimientos tributarios, la administración tiene la carga de acreditar, a fin de proceder a la liquidación tributaria, la existencia del hecho imponible y de sus consecuencias<sup>112</sup>. El contribuyente por su parte deberá acreditar, en su caso, las posibles bonificaciones, reducciones, exenciones o supuestos de no sujeción<sup>113</sup>.

La actividad probatoria de la Administración se desenvuelve sobre todo en una fase extraprocesal, ahora bien, el hecho de que tal actividad se haya desarrollado sin un control jurisdiccional no exime a la administración de la obligación de demostrar en la vía jurisdiccional que el acto de liquidación se ha llevado a cabo de forma legítima, basado en datos reales o en criterios inductivos o deductivos, en los casos en los que así prevé la ley. Se puede hablar de una carga probatoria de la Administración que tiene como presupuesto una actividad desarrollada por sus órganos en el procedimiento encaminado a liquidar el tributo<sup>114</sup>.

Argentina: Horacio Díaz dice que la presunción q de la legitimidad del acto administrativo, si bien pone en cabeza del particular la carga de su impugnación, para que no pase en autoridad de cosa juzgada e irradie sus efectos propios sin que sea controlada su legitimidad por el tribunal alguno, no implica, correlativamente, trasladar la carga de la prueba al administrado que pretende impugnar el acto administrativo<sup>115</sup>.

Para el autor citado, la carga de la prueba sobre un hecho recae sobre quien lo esgrime como sustento de su pretensión jurídica, sin que lo opuesto pueda lógicamente deducirse de la presunción de legitimidad del acto administrativo<sup>116</sup>.

---

<sup>111</sup> Perez, Arraiz, Javier, *Las pruebas en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2006. Pág. 147.

<sup>112</sup> Perez, Arraiz, Javier, *Las pruebas en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2006. Pág. 65.

<sup>113</sup> Perez, Arraiz, Javier, *Las pruebas en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2006. Pág. 65.

<sup>114</sup> Perez, Arraiz, Javier, *Las pruebas en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2006. Pág. 66-67.

<sup>115</sup> Díaz, Horacio, *El Proceso Contencioso Tributario*, ASTREA, Buenos Aires, Pág. 314.

<sup>116</sup> Díaz, Horacio, *El Proceso Contencioso Tributario*, ASTREA, Buenos Aires, Pág. 314.

## 6.7. Doctrina chilena

En relación a la carga de la prueba, es útil transcribir la autorizada opinión de Manuel Vargas Vargas, quien señala:

En materia tributaria, lo que debe probarse es el hecho generador del tributo, porque es el acaecimiento de ese hecho el que da nacimiento a la obligación tributaria<sup>117</sup>.

Incumbe probar las obligaciones o su extinción al que alega aquellas o ésta (art. 1698, inc. 1°CC). Esto quiere decir que incumbe, respectivamente, probar los hechos de que deriva una obligación o su extinción al que alega la circunstancia correspondiente<sup>118</sup>.

Trasladado lo anterior a la materia tributaria, ello significa que el ente público debe probar que el contribuyente adeuda un determinado tributo. Para lo cual debe acreditar que ha acaecido el hecho generador del tributo, que el contribuyente se encuentra con respecto a ese hecho en la relación prevista por la ley, y cuál es la dimensión del hecho generador, o sea, base tributaria la que debe aplicarse la alícuota del impuesto<sup>119</sup>.

Por su parte Rodrigo Ugalde afirma: la prueba de los hechos constitutivos de la obligación tributaria le corresponderá al Fisco y, en este caso, al SII, que es el que sostiene la existencia de dicha obligación<sup>120</sup>. Los medios de que se podrá valer el SII para estos fines no son exclusivamente aquellos señalados en las normas del derecho común, sino que, además de aquellos, todos los que obtenga de acuerdo a la normativa contenida en el Título IV del Libro I del Código Tributario, denominado *Medios Especiales de Fiscalización* y los que señalen otras normas contenidas en el Código Tributario y demás leyes tributarias<sup>121</sup>.

El mismo autor: No existe contradicción entre el artículo 1698 del Código Civil y el artículo del Código Tributario. Dicho de otro modo, ambas normas son aplicables a la materia de que se trata, pues:

i.- El sujeto activo de la obligación tributaria –El Fisco- debe probar la existencia de la misma, de acuerdo al principio general del citado artículo 1698 del Código Civil;

---

<sup>117</sup> Ugalde Prieto, Rodrigo, *Prueba de las obligaciones tributarias en el derecho tributario chileno*, LexisNexis, Santiago, 2004, Pág. 3.

<sup>118</sup> Ugalde Prieto, Rodrigo, *Prueba de las obligaciones tributarias en el derecho tributario chileno*, LexisNexis, Santiago, 2004, Pág. 3.

<sup>119</sup> Ugalde Prieto, Rodrigo, *Prueba de las obligaciones tributarias en el derecho tributario chileno*, LexisNexis, Santiago, 2004, Pág. 3.

<sup>120</sup> Ugalde Prieto, Rodrigo, *Prueba de las obligaciones tributarias en el derecho tributario chileno*, LexisNexis, Santiago, 2004, Pág. 3.

<sup>121</sup> Ugalde Prieto, Rodrigo, *Prueba de las obligaciones tributarias en el derecho tributario chileno*, LexisNexis, Santiago, 2004, Pág. 3.

ii.- El sujeto pasivo de la obligación tributaria o contribuyente debe probar los hechos impositivos o extintivos de la obligación tributaria, también de acuerdo al principio general del artículo 1698 del Código Civil<sup>122</sup>.

Siempre el mismo autor: El artículo 21 del Código Tributario establece las siguientes reglas:

*Primera regla:* Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios de 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<sup>123</sup>.

Precisa el autor citado que deberá probar el contribuyente<sup>124</sup> dos cosas, a saber: i.- la verdad de sus declaraciones, ii.- la naturaleza de los antecedentes y el monto de las operaciones que deben servir para él cálculo del impuesto. Puede probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, *en cuanto sean necesarios u obligatorios para él*<sup>125</sup>.

*Segunda regla:* El SII no podrá prescindir de las declaraciones o antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el de ellos resulte, a menos que las declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos<sup>126</sup>. O sea, la norma impone una obligación al SII: no prescindir o, lo que es lo mismo, no rechazar la prueba aportada por el contribuyente, salvo que esta sea no fidedigna, esto es, que ella no sea digna de fe<sup>127</sup>.

*Tercera regla:* En caso de que el SII califique a las declaraciones, documentos, libros o antecedentes como no fidedignos, previos los trámites establecidos en los arts. 63 y 64, practicara las liquidaciones o reliquidaciones con los antecedentes que obren en su poder. Sin dificultad se desprende que para que opere legalmente esta regla el organismo fiscalizador debe calificar a las declaraciones, documentos, libros o antecedentes presentados o producidos por el contribuyente como no fidedignos<sup>128</sup>.

---

<sup>122</sup> Ugalde Prieto, Rodrigo, *Prueba de las obligaciones tributarias en el derecho tributario chileno*, LexisNexis, Santiago, 2004, Pág. 5.

<sup>123</sup> Ugalde Prieto, Rodrigo, *Prueba de las obligaciones tributarias en el derecho tributario chileno*, LexisNexis, Santiago, 2004, Pág. 13.

<sup>124</sup> Ugalde Prieto, Rodrigo, *Prueba de las obligaciones tributarias en el derecho tributario chileno*, LexisNexis, Santiago, 2004, Pág. 13.

<sup>125</sup> Ugalde Prieto, Rodrigo, *Prueba de las obligaciones tributarias en el derecho tributario chileno*, LexisNexis, Santiago, 2004, Pág. 14.

<sup>126</sup> Ugalde Prieto, Rodrigo, *Prueba de las obligaciones tributarias en el derecho tributario chileno*, LexisNexis, Santiago, 2004, Pág. 15.

<sup>127</sup> Ugalde Prieto, Rodrigo, *Prueba de las obligaciones tributarias en el derecho tributario chileno*, LexisNexis, Santiago, 2004, Pág. 16.

<sup>128</sup> Ugalde Prieto, Rodrigo, *Prueba de las obligaciones tributarias en el derecho tributario chileno*, LexisNexis, Santiago, 2004, Pág. 21.

*Cuarta regla:* Para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del SII, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero del Código Tributario.

Para que se pueda aplicar legalmente esta cuarta regla y, por consiguiente, para que entre a regir el deber de desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del organismo fiscalizador, se requiere que el SII haya dado cumplimiento a lo ordenado por la regla anterior, esto es, haber calificado –fundadamente- de no fidedignos, los libros documentos y/o antecedentes aportados por el contribuyente en los actos administrativos ya reseñados, esto es, citación y liquidaciones<sup>129</sup>.

Comentario de PMP<sup>130</sup>: *“Si bien partimos de concepciones distintas y usamos caminos diferentes, en lo sustancial estoy de acuerdo con las cuatro reglas anteriores, enunciadas por Rodrigo Ugalde Prieto. Con todo, hay algunos matices con que deseo preciar esta adhesión.*

*Cuando, en mi visión, la primera regla alude a los medios obligatorios no se está refiriendo a una carga (probatoria) que pesa sobre el contribuyente sino a deberes o, si seguimos la letra de la ley, a obligaciones. Cuando, en cambio, el Código habla de medios necesarios se está refiriendo a la carga que pesa sobre el contribuyente en aquellos casos donde éste invoca hechos o elementos que le son favorables: exenciones, deducciones, créditos tributarios, etc.*

*La calificación de que las declaraciones, documentos, libros o antecedentes del contribuyente no son fidedignos (tercera regla) debe necesariamente hacerse en la liquidación, al formular la tasación (si ésta es un acto separado de la liquidación) o en lo que he llamado liquidación-giro, termino compuesto que uso para los supuestos donde la ley permite omitir la liquidación u hacer directamente el giro.*

*La posible calificación o declaración de no ser fidedignos los antecedentes de que se trata, efectuada en la citación, es para mí insuficiente.*

*La citación es un acto preparatorio con el que puede iniciarse el procedimiento de determinación del impuesto. Allí no se adoptan decisiones; por ello no puede ser objeto de reclamación. Cualquier pronunciamiento o resolución acerca de la deuda que se imputa al contribuyente, adoptada en el plano administrativo, debe necesariamente hacerse en la liquidación, y allí también deben consignarse los fundamentos de la calificación o declaración de que nos ocupamos.*

*Esto no obsta que la citación anticipe esta posible calificación, pero si lo hace, esa imputación es provisoria u deberá necesariamente ser reitera en la liquidación, cosa que sucede, por lo demás, con cualquier imputación que se haga (en rigor, debiéramos decir que se anuncie) en la citación.*

---

<sup>129</sup> Ugalde Prieto, Rodrigo, *Prueba de las obligaciones tributarias en el derecho tributario chileno*, LexisNexis, Santiago, 2004, Pág. 23.

<sup>130</sup> Massone Parodi, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Santiago de Chile, 2013, Pág. 1810-1811.

*En todo caso, la citación no es (propriadamente hablando) una citación sino un traslado, invitación o advertencia preliminar formulada al contribuyente a fin de darle la oportunidad de subsanar posibles anomalías o aclarar las que parecen serlo.*

*Por último, para que opere la Cuarta regla es necesario, en mi concepto, que el SII haya efectuado una tasación de la base imponible, esto es, una determinación indirecta de la misma.”*

Por su parte José L. Zabala señala: Sobre la materia se ha señalado que el art. 21 del Código Tributario sería una norma excepcional al artículo 1698, ya que vendría a establecer que corresponde al contribuyente la necesidad de acreditar la veracidad de sus declaraciones y documentación soportante, por lo cual, pasa a ser él sobre quien recae el peso de la prueba del hecho gravado y de la obligación tributaria que nace de él<sup>131</sup>.

Si el SII viene, como consecuencia de una fiscalización, a liquidar a un contribuyente, porque este no ha declarado o ha declarado un hecho gravado cuantitativamente inferior, este debe, si reclama de la liquidación, acreditar que sus declaraciones y documentación soportante de ella fidedignas y veraces y que la cuantía de lo imponible por él declarada es la correcta<sup>132</sup>.

La liquidación dentro de esta contiene entre el contribuyente y el Fisco viene a producir el mismo efecto jurídico que de una presunción, ya que aquél debe asumir el peso o carga de la prueba destinada a desvirtuar la liquidación del SII<sup>133</sup>.

La jurisprudencia judicial y administrativa ha sostenido la tesis anterior en base al tenor del art. 21 del Código Tributario que señala: Corresponde al contribuyente probar [...] <sup>134</sup>.

Si seguimos el artículo 1698 CC y la teoría de la alteración de la normalidad, le corresponde al SII la carga de probar la obligación tributaria, como asimismo las diferencias de impuestos que emanan de una liquidación<sup>135</sup>.

Así, en base al texto del mismo artículo 21, no es el contribuyente el que debe asumir el peso de la prueba de la obligación tributaria en el procedimiento general de reclamaciones, debiendo defender en dicho proceso la veracidad de sus declaraciones y medios probatorios soportantes<sup>136</sup>.

---

<sup>131</sup> Zavala Ortiz, José Luis, *Manual de Derecho Tributario*, LexisNexis, quinta edición, Santiago, 2003. Pág. 74

<sup>132</sup> Zavala Ortiz, José Luis, *Manual de Derecho Tributario*, LexisNexis, quinta edición, Santiago, 2003. Pág. 74

<sup>133</sup> Zavala Ortiz, José Luis, *Manual de Derecho Tributario*, LexisNexis, quinta edición, Santiago, 2003. Pág. 74.

<sup>134</sup> Zavala Ortiz, José Luis, *Manual de Derecho Tributario*, LexisNexis, quinta edición, Santiago, 2003. Pág. 74.

<sup>135</sup> Zavala Ortiz, José Luis, *Manual de Derecho Tributario*, LexisNexis, quinta edición, Santiago, 2003. Pág. 74-75.

<sup>136</sup> Zavala Ortiz, José Luis, *Manual de Derecho Tributario*, LexisNexis, quinta edición, Santiago, 2003. Pág. 75.

Dicha norma solo viene a establecer que los contribuyentes deben cumplir con sus obligaciones tributarias accesorias de llevar libros de contabilidad y demás antecedentes que la ley exija o le sean necesarios y ese es el deber del contribuyente, aportar los medios de prueba para acreditar la obligación tributaria<sup>137</sup>.

## Capítulo II.- La Carga de la Prueba en la Jurisprudencia Chilena

### 1. Visiones respecto a la carga de la prueba en el pasado y hoy

En el pasado, la jurisprudencia sostuvo que, para establecer la existencia de un hecho alegado por un contribuyente el SII – Director Regional- debe aplicar lo estatuido por el artículo 1698 del Código Civil, o sea, que corresponde el peso de la prueba al que sostiene una situación contraria al orden normal de las cosas<sup>138</sup> y que tratándose de hechos constitutivos de la obligación tributaria, corresponde al Fisco el *onus probandi*<sup>139</sup>.

Igualmente, cuando la ley establece una presunción legal de renta, como en el caso de la letra d) del artículo 20 de la Ley de la Renta –renta presunta de bienes raíces no agrícolas- la prueba destinada a destruir dicha presunción corresponden al SII<sup>140</sup>.

Distinta es la situación que se produce cuando el contribuyente alega una circunstancia liberatoria o exoneratoria de su obligación tributaria, puesto que en estos casos corresponde al contribuyente que alega una excepción de este carácter así probarlo, de acuerdo con la tesis tradicional del artículo 1698 del Código Civil, no desmentida por lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario<sup>141</sup>.

Las disposiciones del artículo 21 del Código Tributario no son leyes reguladoras de la prueba, puesto que no establecen una tasa probatoria forzosa para los jueces de mérito<sup>142</sup>.

En el mismo sentido cuando se denunciaba, antaño, supuestas infracciones artículo 21 del Código Tributario, se discutía el valor que el tribunal de la instancia ha atribuido a la prueba

---

<sup>137</sup> Zavala Ortiz, José Luis, *Manual de Derecho Tributario*, LexisNexis, quinta edición, Santiago, 2003. Pág. 75.

<sup>138</sup> CA, Stgo, 28. Septiembre, 1971, Bol-SII 222, mayo 1972, Pág. 8223.

<sup>139</sup> SII, IV Dirección Regional Centro, 17 de enero 1968, RDJ. Pág. 2.

<sup>140</sup> CS, Sep 1967, RDJ, Pág. 300.

<sup>141</sup> Piedrabuena, Enrique, Noa a sentencia de la IV Dirección Regional Centro del SII, 17 enero 1968, RDJ.

<sup>142</sup> Ugalde Prieto, Rodrigo, *Prueba de las obligaciones tributarias en el derecho tributario chileno*, LexisNexis, Santiago, 2004, Pág. 6.

rendida por las partes en relación con sus derechos, olvidándose que dicha norma no reviste el carácter de reguladora de la prueba<sup>143</sup>.

Más tarde la jurisprudencia se ha uniformado en afirmar que la carga de la prueba corresponde al contribuyente. Existen numerosos fallos en este sentido, de los cuales citaremos un solo ejemplo.

[...] este Tribunal ha tenido ocasión de consignar reiteradamente que en materia tributaria la carga de la prueba corresponde al contribuyente, sin que el SII le corresponda carga alguna en dicho sentido, ya que como ente fiscalizador no tiene la calidad de parte del procedimiento, limitándose su actuación a lo que le ordena la ley en orden a fiscalizar a los contribuyentes<sup>144</sup>.

*Comentario PMP: “Sin perjuicio de los comentarios ya efectuado a este tipo de fallos, en esta y otras obras, deseo consignar dos aspectos no comentados hasta ahora,*

*El fallo analizado parece mezclar y confundir el papel del SII como ente fiscalizador y el control posterior que desempeñan y deben desempeñar los tribunales de justicia respecto de las conclusiones a que llega dicho organismo (en la liquidación, giro o resolución), cuando son requeridos por el afectado.*

*En la primera etapa el SII goza de privilegios, pero en la segunda, no goza, ni puede gozar de privilegio alguno.*

*La aceptación del punto de vista del fallo coloca a las partes (SII y contribuyente) en una manifiesta desigualdad (solo privilegios para una y solo cargas para la otra).*

*Este tipo de juicios no se aviene con la época que vivimos, mucho con un país que se ufana de ser democrático y republicano. Echamos de menos, en estos casos, el procedimiento racional y justo que nos garantiza nuestra constitución política.*

*Los procesalistas tienen bastante claro lo que es un procedimiento racional y justo. Los mismos tribunales de justicia se han referido a él con acierto en otro tipo de casos, pero lo menosprecian en el ámbito que nos ocupa.*

*La constitución de la República Italiana, en general más escueta que la nuestra, contiene algunas normas sobre la jurisdicción. Una de ellas sintetiza, sin nombrarlo, los perfiles propios del procedimiento racional y justo. Ella reza: Ogni processo si svolge in contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a un giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata. Todo proceso se desarrolla en contradictorio entre las partes, en condiciones de paridad, ante un juez tercero e imparcial. La ley asegura una duración razonable (art. 111, inc. 2° CRI).”*

---

<sup>143</sup> Ugalde Prieto, Rodrigo, *Prueba de las obligaciones tributarias en el derecho tributario chileno*, LexisNexis, Santiago, 2004, Pág. 6.

<sup>144</sup> CS, 24 Junio 2010, cons. 8°, rol 4124-2008, Bol-SII 680. Pág. 156.

Eduardo J. Couture bajo el epígrafe “El principio de igualdad ante los actos procesales”, dice: Además de las peticiones, alegaciones y pruebas, otras garantías para los actos procesales complementarias del debido proceso, surgen del texto de la Constitución<sup>145</sup>.

La más significativa de todas ellas, por su importancia social, es la relativa a la igualdad de las partes<sup>146</sup>.

El art. 8º de la Constitución [uruguaya] establece que “todas las personas son iguales ante la ley, no reconociéndose otra distinción entre ellas sino la de los talentos o las virtudes”. El desenvolvimiento procesal de este principio es el de igualdad de las partes en el proceso. En tanto sea posible dentro de las necesidades técnicas del debate, la ley procesal primero y el juez luego, deben propender a que actor y demandado actúen en el proceso en un plano de igualdad. En la etapa de conocimiento, esa igualdad debe consistir en dar a ambos contendientes análogas posibilidades de expresión y de prueba<sup>147</sup>.

## **2. Jurisprudencia sobre carga de la prueba hoy en día, una idea que parece inmutable.**

**Primer ejemplo:** *"Denuncia también el recurso la vulneración del artículo 21 del Código Tributario en relación a los artículos 23 N° 5 del D.L. N° 825 y 1698 del Código Civil, porque según el mencionado artículo 21 el contribuyente tiene la obligación de desvirtuar las impugnaciones que digan relación sólo con los documentos, libros y otros medios de prueba en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, y no respecto a hechos, documentos o conductas de terceros, materia respecto de la cual rige el artículo 1698 del Código Civil, residiendo en ese aspecto la carga de la prueba en el contribuyente.*

*En este punto el recurrente pasa por alto que la norma que rige la carga de la prueba y los medios probatorios que deben utilizarse para satisfacerla, está establecida en la parte final del inciso segundo del artículo 21 del Código Tributario, al disponer que "Para obtener 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", de ese modo, la carga de la prueba no está limitada a aportar sus propios documentos y libros, sino que conforme al inciso 10º del artículo 132 del Código Tributario -y sin perjuicio de las limitaciones que la misma disposición establece- a "cualquier otro medio probatorio apto para producir fe" y desvirtuar las impugnaciones del Servicio.*

*Lo anterior resulta más evidente en los casos en que se impute la falsedad ideológica de una factura,*

---

<sup>145</sup> Couture, Eduardo, *Estudios de Derecho Procesal Civil*, EDIAR, Buenos Aires, 1948, Pág 66.

<sup>146</sup> Couture, Eduardo, *Estudios de Derecho Procesal Civil*, EDIAR, Buenos Aires, 1948, Pág 66

<sup>147</sup> Couture, Eduardo, *Estudios de Derecho Procesal Civil*, EDIAR, Buenos Aires, 1948, Pág 66

*pues en ese supuesto el artículo 23 N° 5 inciso tercero del D.L. N° 825 exige para conservar el crédito fiscal no sólo demostrar la regularidad de su propia contabilidad en base a los extremos enunciados en las letras a), b) y c) de ese inciso, sino que además, expresamente requiere en su letra d) acreditar "La efectividad material de la operación y de su monto", objetivo para el cual generalmente será necesario acudir a prueba adicional a la propia contabilidad del comprador de la mercadería o beneficiario del servicio, indagando en la situación del proveedor de dichos bienes o servicios. De ahí entonces que no resulte errado que, para concluir que no se encuentra acreditada la efectividad de las operaciones que dan cuenta las facturas emitidas a la reclamante por DELTA S.A. y MILENIUM S.A., la sentencia haya aludido a los antecedentes de constitución y contables de las empresas de segundo y tercer nivel, así como a los socios y representantes de ambas, pues atendida la naturaleza del hecho que pesaba sobre el contribuyente demostrar -efectividad de las operaciones- tal consideración resultaba inexcusable.*

*A mayor abundamiento, como se menciona en el fallo al enunciar las diligencias del proceso, esos antecedentes de constitución y contables de las empresas de segundo y tercer nivel, así como de los socios y representantes de ambas, fueron aportados por el Servicio de Impuestos Internos en el juicio al acompañarse en los escritos de fs. 102 y 173, el que como parte en este procedimiento según lo reconoce el artículo 117 del Código Tributario, puede aportar prueba para avalar las impugnaciones realizadas en las liquidaciones reclamadas como para confrontar las probanzas que para desvirtuarlas rinda el reclamante, lo que en caso alguno importa alterar la carga de la prueba en esta litis....*

*Así, atendido lo que se viene explicando, no se ha infringido por la sentencia recurrida los artículos 21 del Código Tributario y 1698 del Código Civil." (Corte Suprema, considerando 5°)<sup>148</sup>.*

**Segundo ejemplo:** *"En relación a los artículos 17 y 21 del Código Tributario, y en particular a este último que es el único cuya infracción se desarrolla en el recurso, se afirma que se acompañó prueba suficiente que desvirtúa las impugnaciones del Servicio de Impuestos Internos, al acreditarse la efectividad material de las operaciones.*

*Al respecto, ya ha tenido oportunidad de aclarar esta Corte (SSCS Rol N° 2.752-13 de 19 de marzo de 2014 y Rol N° 25.114-14 de 20 de agosto de 2015), que el citado artículo 21 regula deberes y cargas de la autoridad fiscalizadora como del contribuyente auditado, tanto durante la fase de fiscalización como en la jurisdiccional a que da lugar el reclamo. En la etapa administrativa, el mentado artículo 21 asigna al contribuyente el deber de probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la*

---

<sup>148</sup> CS, Fallo N° 1.961-15; veintitrés de marzo de dos mil dieciséis.

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 y, como contrapartida, prohíbe al Servicio 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. Mientras, en el estadio jurisdiccional propiamente tal, el legislador sólo regula cargas procesales para el contribuyente, ahora parte reclamante, consistentes en que para obtener 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 del Código Tributario.

En lo que interesa a la etapa jurisdiccional, como se explicó arriba, el artículo 21 del Código Tributario únicamente puede catalogarse como norma reguladora en materia probatoria, en tanto radica la carga formal de la prueba en el propio contribuyente reclamante que pretenda anular o modificar la liquidación o reliquidación del Servicio, pues dicho precepto no estatuye ni las pruebas admisibles en el procedimiento general de reclamación de autos, ni tampoco el valor o prioridad que debe dárseles por el tribunal. De lo anterior se deriva que los sentenciadores cuestionados no podrían haber errado en la aplicación de la norma comentada en la forma que postula el recurrente, pues si la protesta consiste en que prescindieron de prueba legalmente admisible y legalmente introducida al juicio por la parte reclamante, se debió invocar entonces -lo que no se hizo- la infracción de las disposiciones de los Códigos Civil, de Procedimiento Civil y Tributario que precisamente declaran admisibles los medios de prueba supuestamente descuidados, y no sólo eso, pues para que dicha omisión tuviera alguna incidencia en lo dispositivo del fallo observado, era menester igualmente que la ley reservara para tales probanzas el valor de plena prueba, de modo que supusiera para los jueces el deber de tener por cierto los hechos de que dan cuenta, cuestión que en el presente procedimiento no puede darse atendido que el artículo 132, inciso 14°, del Código Tributario prescribe que la prueba debe apreciarse de conformidad a las reglas de la sana crítica, sin tasar anticipadamente -salvo situaciones excepcionales que no se aplican al caso en estudio- el valor que se dará a los medios probatorios rendidos por las partes." (Corte Suprema, considerando 5°)<sup>149</sup>.

**Comentario:** Ambas sentencias reproducidas y recientes manifiestan una consolidación de la idea de que la carga de la prueba en materia tributaria corresponde al contribuyente. Lo deja manifiesto la siguiente parte del 2do fallo expuesto: "En lo que interesa a la etapa jurisdiccional, como se explicó arriba, el artículo 21 del Código Tributario únicamente puede catalogarse como norma reguladora en materia probatoria, en tanto radica la carga formal de la prueba en el propio

---

<sup>149</sup> CS Fallo 10.174-2015; dos de junio de dos mil dieciséis

*contribuyente reclamante que pretenda anular o modificar la liquidación o reliquidación del Servicio, pues dicho precepto no estatuye ni las pruebas admisibles en el procedimiento general de reclamación de autos, ni tampoco el valor o prioridad que debe dárseles por el tribunal...”*

De lo anterior es posible colegir que se pone en una situación de privilegio absoluto tanto en la etapa administrativa como judicial al ente fiscalizador. Como hemos visto en el presente estudio es comprensible, y así está establecido normativamente, que en la instancia donde el servicio utiliza sus potestades para determinar el cobro de la obligación tributaria, se tenga en cuenta en toda su extensión que es un deber por parte del contribuyente acreditar sus afirmaciones, pero esto no puede tener cabida en una instancia, como lo es la jurisdiccional, donde suponemos hay igualdad entre las partes y los jueces deben mostrar respeto al principio de imparcialidad.

### **Capítulo III. Estudio crítico y propuestas**

#### **1. Crítica general**

El hecho de disponer una carga de prueba tan desequilibrada en el contribuyente implica una manifiesta vulneración de Derechos Fundamentales: Igualdad ante la ley, y la consiguiente ausencia de personas o grupos privilegiados; igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos; derecho a defensa jurídica; legalidad del impuesto; igual repartición de los tributos y las demás cargas públicas; derecho a desarrollar cualquier actividad económica; y otros más. Que los órganos del Estado deben respetar y promover (arts. 5º, inc. 2º, 19, Nº 2º, 3º, 20º Y 21º, CPR).

Ya se sentó Pedro Massone: (i) que obligación y carga no son la misma cosa; (ii) que existen varias disposiciones que asignan la carga de la prueba al deudor tributario; (iii) que estas disposiciones solo justifican si por regla general esa carga corresponde a los representantes del Fisco; (iv) que las presunciones relativas o simplemente legales alteran o desplazan la carga de la prueba, haciéndola recaer sobre el contribuyente, liberando de la misma a la administración tributaria; (v) que la determinación indirecta y la tasación constituyen una facilitación que se concede a la Administración para enfrentar al incumplimiento de los deberes que pesan sobre el deudor; (vi) que esta vía más fácil que la ley concede a la Administración solo se justifica y tiene sentido si es ella quien soporta la carga de la prueba. Por tanto en fase administrativa el art. 21 del CT constituye, en términos simples, una disposición que establece el deber (no carga) del contribuyente de acreditar

fehacientemente sus afirmaciones cuando declara el respectivo impuesto que adeuda al sujeto activo del impuesto (el Fisco). Se parte de una situación primigenia donde no hay conflicto en lo declarado por el contribuyente y lo aceptado como fidedigno por la Administración tributaria. Habiendo contradicción pasamos a las etapas respectivas en el proceso de fiscalización tributaria pudiendo decantar esto en una confrontación en el ámbito jurisdiccional.

No parece sensato, entonces, hacer aplicable la norma citada al ámbito procesal tributario, sino que, parece lo más lógico aplicar la normas del Derecho común de forma general y, en forma particular, las presunciones establecidas en cuerpos normativos especiales, en este caso la normativa tributaria.

Seria sencillo aconsejar a los órganos jurisdiccionales que hagan, de forma extensa, un estudio de la doctrina tributaria existente que sostiene estas ideas, pero, como es bien sabido, los tribunales y nuestra cultura jurídica general, lamentablemente, requiere que se hagan menciones legales expresas para solucionar problemas jurídicos que bien podrían solucionarse con una correcta interpretación de los preceptos existentes.

## **2. Una correcta interpretación**

### **2.1. En fase administrativa.**

Debemos tener en cuenta las cuatro reglas establecidas por Rodrigo Ugalde, con las salvedades señaladas por Pedro Massone. Esto lo encontramos en la página 48 y siguientes de este estudio.

### **2.2. En fase Judicial**

Una aplicación del derecho común (Art. 1698 Código Civil) vinculándolo con las siguientes reglas básicas:

- El Acreedor del impuesto, representado por la administración tributaria, soporta la carga de la prueba objetiva de los hechos en que se funda el impuesto o el mayor impuesto;
- El deudor del impuesto soporta la carga de la prueba objetiva de los hechos en que se funda la liberación o el menor impuesto, vale decir, de los hechos que excluyen la pretensión fiscal, limitan, eximen, moderan el impuesto o conceden otras ventajas.

Estas reglas también pueden tener consagración normativa.

### **3. Propuestas normativas**

Como, lamentablemente, toda sugerencia de interpretación correcta de la normativa existente no es más que un manifiesto de buenas intenciones, parece necesario que se haga una modificación legal, más específicamente, propongo lo siguiente:

#### **3.1. Adición al artículo 21**

En primer lugar sugiero una adición al artículo 21, incluyendo un nuevo inciso final que indique lo siguiente:

*“Se deja expresa mención respecto a que este artículo no tiene como finalidad ser reguladora de la prueba en el ámbito jurisdiccional. En ese sentido solo debe considerarse como atingente a la fase administrativa en el proceso de declaración del contribuyente. En fase jurisdiccional debe aplicarse la norma común de onus probandi establecida en el artículo 1698.”*

#### **3.2. Código Procesal Tributario**

Una normativa que regule en específico lo que acontecerá en todos los procedimientos tributarios y, sobretodo, el más relevante: el procedimiento general de reclamaciones. Consagrando de forma normativa la regla encontrada en el punto **2.b** del presente capítulo. De ese modo se zanja de raíz toda problemática existente en el presente estudio y dejando las puertas cerradas a toda discrecionalidad tanto administrativa como judicial.

## Conclusiones

Del estudio realizado se puede desprender, principalmente, que considerar al artículo 21 del CT como norma reguladora de la prueba es una vulneración a los Derechos Fundamentales del contribuyente, cuestión vista no solo en este aspecto del Derecho Tributario, como lo es, la carga de la prueba, sino que en muchas facetas, tanto jurisdiccionales como administrativas.

Tanto de los preceptos analizados tanto en su correcta lectura e interpretación como del análisis del derecho comparado, es posible entender que lo que establece el artículo 21 del código tributario y sus normas vinculadas no es más que una obligación que recae en el contribuyente para que acredite de forma fehaciente sus afirmaciones ante la administración a la hora de declarar sus impuestos. No puede entenderse como una norma que extienda su alcance más allá del ámbito administrativo.

Lo inquietante es que, por parte de los Tribunales Superiores de Justicia, parece ser muy complejo que interpreten de forma correcta los alcances debidos que tiene este artículo y que, establecer tan desproporcionada carga, no es un juego de niños, ni un tema de menor importancia pues estamos en un país que suponemos democrático y que respeta los derechos humanos.

Creo necesario que se comprenda a los autores entendidos en materia tributaria o derechamente se tomen en cuenta las modificaciones legales sugeridas para que, así, no haya lugar a dudas en la correcta interpretación y aplicación tanto de la leyes tributarias como el derecho común, evitando la vulneración de los arts. 5º, inc. 2º, 19, Nº 2º, 3º, 20º y 21º de nuestra constitución política y destacando la importancia de asegurar procedimientos racionales y justos para todos los ciudadanos.

## Bibliografía

- Allorio, Enrico, *Diritto processuale tributario*, UTET, Torino, 1962.
- Andrascek-Peter, Ramona y Braun, Wernher, *Lehrbuch Abgabenordnung*, 17º edición, NWB Verlag, München, 2010.
- Babra Lyon, Sebastián, *Teoría de la Prueba de las Obligaciones Tributarias*, EJCH, Santiago, 1962.
- Berliri, Antonio, *Principi di Diritto Tributario*, Ed. Milano, segunda edición, Italia, 1957.
- Blumenstein, Ernst, *Sistema di Diritto delle imposte*, Editorial Milano, Italia, 1954.
- Couture, Eduardo, *Estudios de Derecho Procesal Civil*, EDIAR, Buenos Aires, 1948.
- Díaz, Horacio, *El Proceso Contencioso Tributario*, ASTREA, Buenos Aires, Pág. 314.
- Fantozzi, Augusto, *Diritto Tributario*, UTET, Torino, 1991.
- García de Enterría, Eduardo y Fernández Rodríguez, Tomas, *Curso de derecho administrativo*, Civitas, Madrid, 2001.
- Martín Queralt, Juan y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos, edición 19º, Madrid, 2008.
- Massone Parodi, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Santiago de Chile, 2013.
- Micheli, Gian Antonio, *La carga de la prueba*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1961,
- Paillas, Enrique, *Estudios de Derecho Probatorio*, EJCH, Santiago, 1979,
- Perez, Arraiz, Javier, *Las pruebas en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2006.
- Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Aranzadi, edición 18º, Pamplona, 2008.

- Ragucci, Gaetano, *Il contraddittorio nei procedimenti tributario*, G. Giappichelli Ed., Torino, 2009.
- Santamaría, Baldassarre, *Diritto Tributario*, parte general, Editorial Giuffré, tercera edición, Milan, 2002,
- Santamaria, Pastor, Juan Alfonso, *Principios de Derecho Administrativo General*, Editorial Lustel, Madrid, 2006.
- Tesauro, Francesco, *L'Onere della Prova nel Processo Tributario*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Fiananze, Torino, 1996.
- Tesauro, Francesco, *Istituzioni di Diritto Tributario*, UTET, quinta edición, Torino, 1997.
- Tipke, Klaus y Lang, Joachim, *Stenerrecht*, Editorial Otto Schmidt, 20º edición, Köln, 2010,
- Tomé, Fabiana del Padre, *La prueba en el Derecho Tributario*”, Editorial Grijley, Arequipa, 2011,
- Ugalde Prieto, Rodrigo, *Prueba de las obligaciones tributarias en el derecho tributario chileno*, LexisNexis, Santiago, 2004.
- Zanobini, Guido, *Corso di Diritto Amministrativo*, Editorial Milano, Italia, 1950.
- Zavala Ortiz, José Luis, *Manual de Derecho Tributario*, LexisNexis, quinta edición, Santiago, 2003.

### **Revistas**

- OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelings for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing, París, 22 July 2010, Pág. 134.

### **Jurisprudencia**

- CS, Fallo N° 1.961-15; veintitrés de marzo de dos mil dieciséis.
- CS Fallo 10.174-2015; dos de junio de dos mil dieciséis.