

CARGA DE LA PRUEBA Y ESTÁNDAR PROBATORIO EN LOS PROCEDIMIENTOS SANCIONATORIOS TRIBUTARIOS

Hugo Osorio Morales

Master of International Taxation, The University of Sydney
Magíster en Tributación, Facultad de Economía, Universidad de Chile
Abogado

Juez Tributario y Aduanero, Región de Los Ríos
Profesor de Economía y de Derecho Tributario, Universidad Austral de Chile
E-mail: hugo.osorio.morales@gmail.com

Resumen: El trabajo aborda críticamente la recepción de la doctrina de *ius puniendi* en los procedimientos tributarios sancionatorios, particularmente en relación a los problemas de la carga de la prueba y el estándar probatorio

Ius Puniendi, Carga de la prueba, Estándar probatorio

Abstract: The paper addresses critically the doctrine of “*ius puniendi*” reception on administrative sanctioning proceedings on tax matters, particularly in relation to the problems of the burden and standard of proof.

Ius Puniendi, Burden of Proof, Standard of Proof

1. INTRODUCCIÓN

Una de las paradojas de la docencia jurídica nacional es que mientras el resultado de la mayoría de los juicios depende de la acreditación de los hechos que sustentan las pretensiones de las partes, los estudios formales suelen omitir el estudio sobre las complejas cuestiones que origina la prueba. En el ámbito tributario, esta situación se presenta con particular claridad. Los estudios se organizan en unidades o módulos que siguen los contornos de la estructura tributaria (Impuesto a las Ventas y Servicios, Impuesto de Primera Categoría, etc.) seguidos de módulos integradores básicos (Código Tributario) y de planificación (Reorganización de Empresas, Planificación Internacional, etc.). Pero no se discute de qué forma el fenómeno tributario se materializa judicialmente mediado por las pruebas, cómo los litigantes deben lidiar con sus cargas probatorias, ni la manera en que los jueces se enfrentan y resuelven el desafío de la acreditación de los hechos.

Sin embargo, aunque la insatisfactoria situación descrita se mantiene a nivel de estudios formales, no ocurre lo mismo con la práctica y la litigación tributaria. La irrupción de los Tribunales Tributarios y Aduaneros (en adelante, TTA), independientes y especializados; la participación del Servicio de Impuestos Internos (en adelante, el Servicio) como parte, la consagración de un régimen de valoración conforme a la sana crítica, y la creciente exigencia de fundamentación de las sentencias; han acentuado la importancia de estudiar la forma en que se establecen los hechos en los juicios. Lo mismo ocurre, naturalmente, en los procedimientos sancionatorios tributarios, donde se proyectan, además, las incertidumbres que, sobre el régimen de garantías se presentan en relación a los procedimientos jurisdiccionales punitivos no penales en general.

El objeto del presente trabajo es estudiar la recepción de lo que a lo largo del estudio denominaremos “tesis o doctrina del *ius puniendi*” en materia infraccional.¹ En particular, se abordarán dos ámbitos de la recepción de esta doctrina por parte de los TTA: el de la carga de la prueba y el del estándar probatorio. Para ello, en primer lugar, se examinará la jurisprudencia de los TTA tratando de identificar líneas de razonamiento dominantes. Se propondrá que, si bien la recepción de la

1 La expresión latina “*ius puniendi*” puede traducirse como “derecho a sancionar” y se utiliza para referirse a la facultad sancionatoria del Estado. La “*doctrina del ius puniendi*”, como se verá con algún detalle más abajo, sostiene que tanto la actividad estatal sancionatoria penal como la meramente infraccional tienen el mismo fundamento y que, en consecuencia, en ambos se debe reconocer a quienes se pretende sancionar garantías análogas (estándar de prueba elevado, principio de inocencia, proporcionalidad, etc.), aunque en el ámbito meramente infraccional tales garantías deban, de alguna forma, matizarse o atenuarse.

doctrina ha tenido indudables efectos positivos en la protección de las garantías de los contribuyentes, su aceptación generalizada ha generado algunas vacilaciones y confusiones que conviene abordar. Se discutirá, además, la posible relevancia de un acercamiento alternativo o complementario al problema, no vinculado a la doctrina del *ius puniendi*, sino que a una concepción más amplia de los objetivos, fundamentos y operación del ámbito infraccional administrativo.

El trabajo, se divide en cuatro secciones principales, además de la introducción y las conclusiones. En la primera se discuten algunos elementos generales del ámbito sancionatorio tributario y se hace una exposición introductoria sobre el rol de la carga de la prueba y del estándar probatorio en la decisión sobre los hechos en los juicios tributarios. En la segunda, se describe la posición de los TTA en relación a ambas materias dentro del ámbito infraccional, intentando proporcionar una reconstrucción jurisprudencial, ciertamente no exhaustiva, pero sí representativa. En la tercera, se abordan brevemente los puntos centrales de la amplia discusión doctrinal y jurisprudencial, nacional y comparada, con relación a la aplicación de los principios penales en materia administrativa sancionatoria. Finalmente, se proponen algunas ideas y herramientas que podrían auxiliar a superar las limitaciones detectadas en materia tributaria infraccional con relación a la carga y estándar de prueba.

2. EL SANCIONATORIO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

2.1 Distintos procedimientos, distintas materias

Se tramitan ante los TTA dos procedimientos de índole infraccional. Primero, el Procedimiento General para la Aplicación de Sanciones (en adelante, Procedimiento General), regulado en el artículo 161 del Código Tributario (en adelante, CT). En términos generales, en este procedimiento se discute sobre la existencia de delitos sancionados con pena corporal y multa respecto de los cuales el Servicio, luego de agotar la “recopilación de antecedentes”, decide solicitar sólo la aplicación de multas.²

2 Se reemplazó el antiguo “investigar” por “recopilar antecedentes” por la ley 19.806/ DO 31.05.2002, sobre normas adecuatorias del sistema legal chileno a la reforma procesal penal. Tal cambio solo resulta comprensible contextualizándolo: Luego de creado el Ministerio Público, no resultaba aceptable que el Servicio “investigara” los ilícitos tributarios precisamente porque la investigación de los delitos se entregaba al Ministerio Público. Pero, por otra parte, se estimaba que era necesario mantener en el Servicio la tarea de investigación para aprovechar sus recursos técnicos y experiencia. La solución fue, sustancialmente, mantener la investigación en manos del Servicio, aunque modificando el término

En estos casos, el Servicio notifica al contribuyente un Acta de Denuncia que luego presenta ante el TTA competente, junto con los antecedentes que haya reunido, solicitándole que aplique la multa prevista en la norma penal. El contribuyente tiene entonces la opción de presentar descargos. Existan tales descargos o no, el Tribunal analiza las evidencias acompañadas y determina si éstas son suficientes para probar las infracciones denunciadas, condenando o absolviendo.³

El segundo procedimiento sancionatorio que conocen los TTA es el Procedimiento Especial para la Aplicación de Ciertas Multas (en adelante, Procedimiento Especial), regulado en el artículo 165 del CT. Acá, en términos generales, se discute sobre lo que, para distinguirlas de las materias que se discuten en el Procedimiento General, pueden denominarse “meras infracciones”, esto es, ilícitos tributarios sancionados exclusivamente con multas, sin pena corporal.⁴ En estos casos, el Servicio, al detectar los hechos, cursa una “Notificación de Infracción”. El contribuyente cuenta entonces con un plazo para reclamar. Si tal reclamo no se presenta, sea porque el contribuyente se acoge a una condonación parcial reglada administrativamente, sea porque simplemente se mantiene inactivo por cierta cantidad de días, el Servicio aplica directamente la multa (con la rebaja parcial, en caso de haberse utilizado la condonación parcial). Sin embargo, si se presenta

“investigar” por “recopilar antecedentes”. Las normas adecuatorias mantuvieron en manos del Servicio la facultad de decidir discrecionalmente (una vez agotada la “recopilación”) si se archivaban los antecedentes, se utilizaba la vía criminal presentando la respectiva querrela o denuncia criminal ante los tribunales del crimen, o se utilizaba la vía administrativa, levantando un Acta de Denuncia. Por otro lado, cabe observar que si bien el artículo 161 del CT señala que se utilizará el Procedimiento General para aplicar sanciones por infracción a las disposiciones tributarias que no consistan en penas privativas de libertad, el artículo 165 prevé un procedimiento diverso (que denominaremos Procedimiento Especial) para gran parte de las infracciones tributarias. Por ello, en la práctica, el Procedimiento General se utiliza para la aplicación de multas en los casos en que el Servicio, luego de “recopilar antecedentes”, decide utilizar la vía administrativa.

3 Cierta confusión entre la naturaleza formal y jerárquica que tenía originalmente el procedimiento, y el actual propiamente jurisdiccional, se evidencia en que hasta hace no mucho tiempo la mayoría de los TTA, cuando desestimaban las denuncias resolvían “anularlas” o “dejarlas sin efecto”; y que cuando condenaban o las acogían las “ratificaban” o “confirmaban”. Así, por ejemplo, en sentencia de 15-05-2012, TTA de Tarapacá, RIT GS-02-00069-2011 “Deja sin efecto” el acta de denuncia. Lo mismo sucede en sentencia de 12-06-2012, TTA Bío Bío, RIT: 10-00002-2012. En sentencia de 31-05-2012, TTA Maule, RIT GS-07-00001-2012, derechamente se “anula” el acta de denuncia, no por vicios de índole formal, sino que por insuficiencia de la prueba de cargo. Por otro lado, en sentencia de 19-04-2013, TTA de Los Ríos, RIT GS-11-00003-2013, se “confirma” el acta de denuncia. Lo mismo sucede en sentencia de 11-11-2012, TTA de la Araucanía, RIT GS-08-00053-2011. Actualmente, los TTA se han uniformado en su mayor parte en acoger o absolver a los contribuyentes.

4 Ello es “en términos generales” debido a que subsisten algunas situaciones peculiares. Así, por ejemplo, la sanción por infracción del artículo 97 N°10 del CT (en general, no emisión de documentos tributarios) se discute en el Procedimiento Especial, no obstante que considera sanciones de multa y clausura y a que su reiteración puede originar un delito.

el reclamo, se inicia el procedimiento jurisdiccional y, en tal caso, el TTA será llamado a dejar sin efecto el denuncio o, en caso de no acoger el reclamo, aplicar la multa.

Como se puede ver, ambos procedimientos presentan diferencias sustanciales. En el Procedimiento General es el Servicio quien llama a la intervención jurisdiccional levantando un Acta de Denuncia y solicitándole al TTA que aplique la respectiva multa. Además, existan o no descargos, es siempre el TTA el que debe resolver si se acreditaron los ilícitos, aplicando la multa respectiva. En cambio, en el Procedimiento Especial es el contribuyente el que inicia el procedimiento, presentando un reclamo que contiene una pretensión anulatoria, de manera que, si no hay reclamo, la multa se aplica directamente por el Servicio, sin intervención jurisdiccional alguna. No obstante, estas sustanciales diferencias, y conforme se verá, los TTA tienden a aplicar a ambas materias y procedimientos, de la misma forma, la tesis del *ius puniendi*.

2.2 El rol de la carga de la prueba y del estándar probatorio en la decisión sobre los hechos del juicio

Previo a entrar al objeto del trabajo, conviene exponer, a manera de contexto conceptual, algunos elementos básicos sobre el rol de la carga de la prueba, la sana crítica y el estándar de prueba en el proceso de adjudicación.⁵

Las reglas de la carga de la prueba tienen una doble dimensión. Por un lado, distribuyen la responsabilidad de aportar antecedentes en el proceso y, en tal sentido, operan al momento de generarse las evidencias. Pero operan, además, al momento de tomar la decisión probatoria, señalando quién debe soportar el riesgo de que las pruebas aportadas no sean suficientes para acreditar el hecho que interesa. En tal sentido, operan como reglas residuales de la decisión y se materializan al momento en que ésta se toma por el juez.⁶

5 La literatura en la materia es amplia y presenta un importante desarrollo en los últimos años. Un interesante estudio introductorio puede encontrarse en, FERRER BELTRAN, J. 2007. *La Valoración racional de la prueba*, Marcial Pons, Madrid, p. 143.

6 En palabras de Hunter, la carga de la prueba tiene dos dimensiones, formal y material. Mientras la carga formal informa a las partes sobre quién tiene la responsabilidad de probar y, en consecuencia, a quien perjudicará la ausencia o insuficiencia de prueba; la material orienta al juez al momento de valorar la prueba y decidir sobre la acreditación de los hechos, particularmente cuando la prueba ha sido insuficiente y existe incertidumbre sobre la realidad de los hechos. Ver, HUNTER, I. 2016. "¿Es la presunción de legalidad en el contencioso administrativo una regla de carga de la prueba? En Arancibia y Romero (coordinadores) *La prueba en la litigación pública*, Librotecnia, 2016, pp. 211 a 231. Pp.218-221.

La carga de la prueba se vincula a las pretensiones de las partes, pues corresponde a cada una acreditar los hechos en que se fundan sus pretensiones. El artículo 1698 del Código Civil se refiere sólo a una hipótesis específica de pretensión –prueba de existencia y extinción de obligaciones-. El artículo 21 del Código Tributario, en cambio, al menos en la lectura que nuestros tribunales le han dado, proporciona una regla general en relación a las liquidaciones y reliquidaciones de impuestos, estableciendo que el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio.

Una vez que se han definido las evidencias que serán objeto de análisis para establecer los hechos, es necesario proceder a su valoración. Habitualmente se distinguen dos grandes sistemas de valoración de la prueba: el sistema de prueba tasada y el sistema de libre valoración.⁷ Bajo el sistema de prueba tasada no sólo se establecen los medios de prueba admisibles y se regula cuándo una evidencia es un elemento de juicio en favor de un determinado hecho, sino que, al mismo tiempo, señala cuándo tal elemento de juicio es suficiente para acreditar el hecho. Es decir, las reglas de la prueba tasada actúan a un tiempo como reglas de valoración y como reglas de decisión o suficiencia probatoria. Es esta doble dimensión, y la larga tradición en nuestra cultura jurídica bajo el sistema de regla tasada lo que lleva muchas veces a asumir, erradamente, que, si una evidencia prueba un hecho, lo prueba en forma suficiente. La situación, bajo el régimen de libertad probatoria, es completamente diversa. Acá la valoración y la decisión se disocian. Primero, debe establecerse qué pruebas son relevantes y de qué forma, es decir, con qué fuerza acreditan un determinado hecho. Esta es la labor de la sana crítica propiamente tal. Pero luego, en una etapa analíticamente posterior, debe establecerse si la prueba, así valorada, es suficiente para tener por probado el hecho que interesa. Este segundo paso se resuelve no mediante las reglas de sana crítica, sino que por las del estándar de prueba.

En efecto, agotada la valoración de la fuerza de las pruebas aportadas conforme a las reglas de la sana crítica, se cuenta con diversas hipótesis de los hechos y, de acuerdo a la prueba aportada, con una valoración relativa de la mayor o menor fuerza de los elementos de juicio aportados en respaldo de una u otra. Es decir, llegado a este momento puede señalarse cuán probable resulta que una determinada hipótesis sea

7 Si bien esta clasificación efectivamente da cuenta de dos sistemas hasta cierto punto antagónicos, debe observarse que existen entre ambos importantes relaciones. Por ejemplo, en los sistemas de valoración bajo el régimen de sana crítica existen reglas que establecen determinadas exigencias de corroboración y se regula, en ocasiones, el especial valor de determinadas evidencias. Así ocurre, por ejemplo, con la confesión en el ámbito penal (artículo 340 inciso 3° del Código Procesal Penal) y, ya en el ámbito tributario, con la prueba de actos o contratos solemnes y la contabilidad (artículo 132 inciso 16° del CT)

cierta. Pero el derecho no se conforma con una exposición de las diversas hipótesis y sus probabilidades. Exige una decisión. La Sana Crítica aporta un contexto para la labor de valoración de la prueba, pero no entrega criterios para determinar si la prueba aportada es suficiente para probar determinados hechos. En el lenguaje vulgar y también, ocasionalmente, en el judicial, suelen confundirse dos operaciones o problemas en el establecimiento de los hechos: la determinación del grado de confirmación que puede asignarse a cada enunciado y el grado de confirmación que el enunciado debe alcanzar para poder ser considerado como probado. Pero una cuestión es ver si determinada prueba otorga cierto grado de corroboración a un enunciado, y otra muy distinta, si el grado de corroboración así obtenido es suficiente para dar por probado un hecho. El primer problema se relaciona con las reglas del conocimiento, es epistémico. El segundo es jurídico y político.⁸

El estándar de prueba fija el umbral a partir del cual puede afirmarse que un hecho se encuentra suficientemente acreditado. Desde luego, y al menos teóricamente, los umbrales de suficiencia se encuentran en dos extremos. Por un lado, puede exigirse para dar por establecido un hecho la mera prevalencia, es decir, que existan mayores probabilidades de que el hecho sea efectivo a que no lo sea.⁹ En el otro extremo, puede exigirse un nivel de certidumbre *cuasi* completa, el que generalmente se identifica con el estándar de “más allá de toda duda razonable”.¹⁰

Cualquiera sea el estándar que se utilice, su definición no reduce las probabilidades de error, sino que asigna anticipadamente el riesgo de su ocurrencia. Y es que, dado que el sistema de valoración sólo entrega probabilidades, la posibilidad de error es inevitable.¹¹ Si, por ejemplo, basta en determinada materia que la prueba del hecho sea prevalente, se sostiene que basta, por decirlo así, que el hecho se haya acreditado en cualquier punto sobre el 50% de probabilidades, para darlo por probado. Si, en cambio, se estima que debe exigirse un estándar de prueba superior, como por ejemplo bajo el criterio de más allá de toda duda razonable, se afirma que no es suficiente la mera prevalencia, sino que se requiere un nivel de corroboración mayor, tal vez

8 TARUFFO, M. 2010. *Simplemente la Verdad*, Marcial Ponds, Madrid, p. 247.

9 Aunque, como se verá, pueden utilizarse para ciertos fines estándares menores a la mera prevalencia (por ejemplo, para autorizar ciertas medidas intrusivas), en la decisión de los hechos del caso se trata del menor estándar posible. Y es que, si no hay siquiera mera prevalencia de pruebas de un hecho, esto es, si las evidencias no corroboran, ni siquiera en un nivel superior al 50% de probabilidades que el hecho sea efectivo, simplemente no se habrá probado tal hecho o hipótesis, puesto que las probabilidades de que no haya ocurrido son mayores a las de que se haya verificado.

10 Desde luego, lo máximo que puede exigirse es certidumbre *cuasi* completa porque sabemos que, en estricto rigor, la certeza es imposible, esto es, que se trata de un sistema probabilístico. Pero sí puede exigirse que los elementos de juicio demuestren los hechos en forma abrumadora, casi segura.

11 FERRER BELTRAN, J., ob. cit., p. 143.

del 90 o 95%. Pero en ambos casos las probabilidades de cometer un error son exactamente las mismas. La exigencia mayor en materias criminales se explica bajo el razonamiento liberal de que es peor errar en la condena que en la absolución y que, en consecuencia, los riesgos del error probatorio deben repartirse en mayor medida para la sociedad que para los imputados, pero eso no disminuye las posibilidades netas de error, simplemente las distribuye en favor de los imputados y en contra de la sociedad. Exigir un estándar mayor de acreditación implica aumentar el riesgo de falsos negativos (culpables que son absueltos) y disminuir el de falsos positivos (inocentes que son condenados).¹²⁻¹³ En suma, el estándar de prueba no mira a las posibilidades de error, sino que a la distribución de sus riesgos, lo que en definitiva dependerá del valor que se dé a los bienes en custodia y a los intereses en juego.¹⁴

3. PANORAMA A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA

3.1 Carga de la prueba

En materia tributaria, la Corte Suprema ha señalado reiteradamente que el artículo 21 del CT establece una regla general que impone la carga de la prueba a los contribuyentes. Así, ha señalado que en todos los casos y etapas, la carga de la prueba es del contribuyente,¹⁵ que es éste quien debe desvirtuar las impugnaciones que le formula el organismo fiscalizador con pruebas suficientes tanto en la etapa administrativa como jurisdiccional,¹⁶ y que para la aplicación de la regla no es necesario distinguir hipótesis en los que el Servicio deba establecer previamente cosa alguna, o destruir una presunción de veracidad.¹⁷⁻¹⁸

12 Conviene precisar que cuando se afirma que un estándar de prueba distribuye los riesgos de error, los errores a que se refiere son los de la determinación de los hechos en el proceso, con relación a cómo estos hechos sucedieron en la realidad. No se refiere al razonamiento probatorio propiamente tal. Un razonamiento judicial deficiente puede y debe ser siempre reparado y corregido. En cambio, un error en el establecimiento de un hecho, puede ajustarse perfectamente a las evidencias aportadas al juicio.

13 Esta inevitable probabilidad de error no parece completamente asimilada en nuestra realidad jurídica. Por ejemplo, suele afirmarse que un mayor estándar probatorio tiende a favorecer la averiguación de la verdad. Esto, como se ha visto, es en términos lógicos y empíricos, errado.

14 LETELIER, R. 2017. "Garantías penales y sanciones administrativas", en *Revista Política criminal*, Vol. 12, N° 24, pp. 622-689. P.640.

15 Sentencia de 16-11-2011, Rol N° 8004-2011

16 Sentencia de 27-07-2012, Rol N° 2596-2010.

17 Sentencia de 21-07-2014, Rol N° 6.764-13.

18 La interpretación tradicional no considera la posibilidad de que el legislador haya pretendido dar, en ciertas condiciones, una protección a los contribuyentes, precisamente cuando su posición se encuentra amparada en "sus declaraciones y antecedentes".

Con anterioridad a la existencia de los TTA, solía debatirse si el artículo 21 del CT resultaba también aplicable en materia infraccional. En este punto, los TTA han introducido un cambio sustancial: en forma prácticamente unánime, señalan que, dado que la administración busca la aplicación de sanciones, es ella la que debe establecer los hechos en que se funda su pretensión punitiva. Lo anterior no sólo por el principio general de que corresponde a la parte que afirma los hechos acreditarlos sino, principalmente por razones doctrinarias y de texto legal. Desde el punto de vista doctrinario, porque cuando el Servicio levanta y notifica un acta de denuncia, ejerce el *ius puniendi* estatal, ámbito dentro del cual el contribuyente se encuentra amparado en ciertas garantías, incluida la de inocencia. Desde el punto de vista legal, porque basta leer el artículo 21 del CT para constatar que se refiere precisamente al cobro de impuestos, no a la aplicación de sanciones.¹⁹⁻²⁰ Este cambio de criterio ha generado un impacto práctico importante pues hoy resulta habitual que en el caso de actas de denuncias respecto de las cuales los contribuyentes ni siquiera han presentado descargos, los Tribunales absuelvan al denunciado por insuficiencia de la prueba de cargo aportada por el Servicio.²¹ Con anterioridad, tales casos desembocaban casi invariablemente en la aplicación de multas.²²

3.2 Estándar de prueba

En materia tributaria no infraccional, como se ha adelantado, y como ocurre en cualquier juicio de naturaleza civil, no parecen existir razones que justifiquen

19 Tratándose de una posición generalizada, los fallos son numerosos. Pueden mencionarse, solo a manera ilustrativa: TTA Antofagasta, sentencias de 13-04-2011, RIT GS-03-00025-2011 y de 24-04-2012, RIT GS-03-00026-2011; TTA Atacama, sentencias de 11-06-2010, RIT ES-04-00001-2010 y de 21-02-2012, ES-04-00008-2011; TTA de Coquimbo, sentencias de 24-09-2012, RIT ES-06-00040-2012 y de 12-03-2013, RIT ES-06-00005-2013; TTA del Maule, sentencias de 11-05-2011, RIT GS-07-00015-2011 y de 07-12-2012, RIT ES-07-00012-2012; TTA de La Araucanía, sentencias de 19-11-2011, RIT GS-08-00042-2012 y 02-03-2012, RIT ES-08-00066-2011; TTA de Magallanes y la Antártica Chilena, sentencia de 05-09-2011, RIT ES-09-00004-2011; TTA de Bío- Bío, sentencia de 26-08-2011, RIT ES-09-00006-2011; TTA de Los Lagos, sentencia de 13-06-2012, RIT ES-12-00002-2012; y, TTA de Los Ríos, sentencias de 10-07-2012, RIT GS-11-00008-2012 y de 25-01-2013, RIT GS-11-00015-2012.

20 Los Tribunales superiores han acogido esta posición, también en forma casi unánime. Existen, sin embargo, en forma aislada, algunas sentencias que insisten en que, en el caso de los Procedimientos Generales, cuando no se presentan descargos, la carga de la prueba es del contribuyente. Véanse, por ejemplo, la Corte de Apelaciones de Talca: sentencia de 04-07-2012, rol 9-2012 tributaria; y sentencia de 18-06-2013, rol 4-2013. Esta posición se manifiesta, además, en votos de prevención de sentencias de 01-04-2013, Rol 5-2012 T. y A y de 12-10-2012, Rol 16-2012/Tributario y Aduanero

21 Por ejemplo, sentencia de 29-12-2012, TTA del Maule, RIT GS-07-00010-2012.

22 Obsérvese que no ocurre un fenómeno análogo en los casos del Procedimiento Especial. En estos, si no hay reclamo, el Servicio aplica directamente la multa y los TTA no intervienen.

distribuir los riesgos de error en forma diversa a la mera prevalencia. El análisis de las sentencias tributarias en el ámbito no infraccional, sin embargo, evidencia un fenómeno peculiar: aunque en las raras ocasiones en que se explicita el estándar probatorio aplicable este es siempre el de mera prevalencia,²³ los jueces suelen utilizar un lenguaje que parece dar cuenta del uso de un estándar muy superior. Es posible que este lenguaje se explique por la errada idea de que un estándar probatorio superior reduce los riesgos de decisiones erróneas, o por la idea de que el tribunal debe arribar a la “convicción” de los hechos, lo que naturalmente supone un estándar superior a la mera prevalencia. Cualquiera sea la razón, no es extraño que los tribunales señalen, en materias no infraccionales, que los hechos se dan por establecidos de una u otra forma debido a que el contribuyente no acreditó los hechos que le interesaban en forma “legal y fehaciente”²⁴ o, incluso, “en forma fehaciente e indubitada”.²⁵⁻²⁶

Ahora bien, en materia infraccional propiamente tal, gran parte de los fallos simplemente no hacen referencia alguna al estándar de prueba que resulta aplicable.²⁷

23 Actualmente gran parte de las sentencias de los TTA señalan expresamente el punto. A manera ilustrativa: Sentencia de 29-02-2012, RIT GR-03-00014-2011, TTA de Antofagasta, sentencia de 04-10-2012, RIT GR-10-00009-2012, TTA del Bío- Bío (considerando 13°).

24 Sentencia de 01-09-2011, RIT GR-02-00012-2011, TTA de Tarapacá (considerando 8°)

25 Sentencia de 29-02-2012, RIT GR-03-00014-2011, TTA de Antofagasta (Considerando 24°). Obsérvese, no obstante, que en esta sentencia el mismo tribunal había señalado más arriba que el estándar aplicable era de mera prevalencia.

También utiliza los términos “en forma fehaciente e indubitada” o similares el TTA de La Araucanía en diversas sentencias: de 03-11-2011, RIT GR-08-00012-2011 (considerando 19°), de 21-11-2011, RIT GR-08-00013-2011 (considerando 31°), de 26-12-2011, RIT GR-08-00021-2011 (considerando 19°), 24-01-2012, RIT GR-08-00028-2011 (considerando 21°, se utiliza término “fehacientemente”), de 23-01-2012, RIT GR-08-00032-2011 (considerando 21°), de 27-04-2012, RIT GR-08-00038-2011 (considerando 52°), de 24-09-2012, RIT GR-08-00048-2011 (considerando 83°), de 15-06-2012, RIT GR-08-00051-2011 (considerando 23°, se utiliza términos “sin lugar a dudas”), de 12-07-2012, RIT GR-08-00055-2011 (considerando 36°), de 13-07-2012, RIT GR-08-00059-2011 (considerando 11°, utiliza términos “acreditar fehacientemente”), de 19-07-2012, RIT GR-08-00062-2011 (considerando 19°), de 18-07-2012, RIT GR-08-00067-2011 (considerando 30°), de 17-08-2012, RIT GR-08-00014-2012 (considerando 25°). En términos similares el TTA de Magallanes y Antártica Chilena ha exigido que los hechos se prueben en forma “indubitada” o “fehaciente”: sentencia de 08-05-2011, RIT GR-09-00014-2011 (considerando 24°); de 06-10-2012, RIT GR-09-00005-2012 (considerando 17°)

26 Resulta interesante preguntarse por el origen de esta terminología. Así, por ejemplo, en ocasiones el CT señala que ciertos hechos deben acreditarse fehacientemente ante el Servicio (por ejemplo, artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la renta). Por otro lado, en materia contable existen reglas, que recoge el CT en relación a cuándo una contabilidad es fidedigna. Cualquiera sea el origen de estos términos, no parece que su uso sea adecuado para describir los estándares de prueba exigibles en materias tributarias no infraccionales.

27 VAN HASSELT, ROBERTO, 2015. “El estándar de prueba en materia infraccional”, en *Revista de Estudios Tributarios*, N°13, pp. 209-236. P. 222.

Sin embargo, en los escasos casos en que se hace una mención específica al punto, o bien se afirma que el estándar de prueba es en estas materias superior al de mera prevalencia²⁸ o bien se señala que debe aplicarse, derechamente, el estándar penal de “más allá de toda duda razonable”.²⁹ En raras ocasiones los fallos, entendiendo que deben aplicarse los principios penales, pero en forma atenuada o con matices, afirman que el estándar de prueba debe ser superior a la prevalencia, pero inferior al penal.³⁰

Por otra parte, se observa que generalmente los TTA no intentan distinguir, al momento de definir el estándar de prueba aplicable, entre el Procedimiento General de Aplicación de Sanciones y el Especial de Aplicación de Ciertas Multas.³¹

4. GARANTÍAS PENALES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS: LA DISCUSIÓN GENERAL

La doctrina y la jurisprudencia, tanto nacional como comparada, han discutido extensamente sobre las relaciones entre el derecho penal y el derecho administrativo sancionador. La tendencia mayoritaria las considera expresiones de una misma actividad general, asignándoles una misma naturaleza.³² Conforme a esta tesis, y en palabras de uno de sus creadores en España, “la potestad administrativa sancionadora, al igual que la potestad penal de los jueces y Tribunales, forma parte de un genérico *ius puniendi* del Estado, que es único aunque luego se subdivide en estas dos manifestaciones”.³³ Lo anterior, conforme ha señalado

28 Sentencias del TTA de Antofagasta: de 29-04-2011, RIT ES-03-00003-2011, (considerando 11°); de 13-04-2012, RIT GS-03-00025-2011; y, de 18-02-2014, RIT GS-03-00019-2013. Además, sentencia de 02-05-2014, 1° TTA Región Metropolitana, RIT ES-15-00431-2013.

29 Sentencia de 26-11-2012, TTA de Bio- Bio, RIT ES-10-00057-2012, (considerando 12°). Del TTA de Magallanes y la Antártica Chilena: de 18-03-2015, RIT GS-09-00001-2015; de 18-01-2014, RIT GS-09-00014-2013; y, de 24-05-2012, RIT GS-09-00002-2012. Sentencia de 15-07-2014, TTA de Tarapacá, RIT ES-02-00043-2014.

30 Del TTA del Bio Bio: Sentencia de 25-01-2013, RIT GS-11-00015-2012; de 19-07-2013, RIT ES-10-00029-2013; de 28-04-2015, RIT ES-10-00003-2015; y, de 26-11-2012, RIT ES-10-00057-2012. En el mismo sentido, sentencia de 25-01-2013, RIT GS-11-00015-2012, TTA de Los Ríos (considerando 17°).

31 Un intento de precisar estándares diferenciados para ambos tipos de procedimientos se puede encontrar en sentencia de 06-05-2013, RIT ES-11-00009-2013, TTA de Los Ríos (considerando 16°)

32 BELTRÁN, E. 2014. “La potestad sancionadora constitucional y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en Arancibia, y Alarcón (Coords.) *Sanciones administrativas*, Santiago, Thomson Reuters, pp. 17 a 38. Pp. 17,18.

33 NIETO, A., 1994, *Derecho Administrativo Sancionador*, segunda edición, Tecnos, p. 80.

nuestro Tribunal Constitucional, significa que la Constitución exige no sólo que las potestades sancionatorias de la administración se vinculen a las garantías del debido proceso,³⁴ sino, además, que resultan aplicables los principios penales de legalidad y tipicidad, aunque con matices, bajo el criterio de “núcleo central”.³⁵⁻³⁶ La idea central de esta propuesta es que si bien el derecho administrativo y el penal se han desarrollado en forma autónoma, ambos finalmente permiten al Estado imponer sanciones a los ciudadanos. Se observa, además, que los delitos y las infracciones administrativas son ilícitos con la misma estructura y naturaleza,³⁷ diferenciándose solamente en la intensidad de las sanciones.³⁸ Algunos, incluso, sostienen³⁹ que debe darse preferencia al derecho penal sobre el administrativo sancionador porque sólo la aplicación del derecho penal da suficientes garantías al acusado de que la sanción se aplicará por entes independientes, imparciales, inamovibles, responsables y sometidos únicamente a la ley. Y es que –destacan-, tales garantías las dan los jueces, pero no la administración.⁴⁰

De estas similitudes o simple identidad sustancial se desprende que los principios que informan el derecho penal resultan aplicables al derecho sancionatorio administrativo. Si el principio de legalidad se funda en el ideal democrático de la limitación objetiva del ejercicio del poder del Estado a partir de un poder superior expresado a través de la ley,⁴¹ naturalmente tal limitación debe ser aplicable a

34 Tribunal Constitucional, sentencias rol 38/86, 43/87, 124/91, 198/94, 244/96, 376/03, 427/04 y 747/07.

35 Tribunal Constitucional, sentencia rol 479/06 y 1518/09, entre otras. CGR, dictamen 14.571/2005, entre otros.

36 La Corte Suprema, por su parte, en ocasiones ha intentado distinguir en la aplicación de garantías en el ámbito penal y administrativo, atendida la diversa significación ético-social que cada uno supone. Ver, Rol 7117/2008. Asimismo, ha señalado, con alguna mayor cautela el Tribunal Constitucional, que atendido que el ámbito del derecho administrativo sancionador y el derecho penal tienen origen común en el ius puniendi del Estado, se desprende como consecuencia la posibilidad de aplicar supletoriamente en el ámbito de las sanciones administrativas *algunos* de los principios generales que informan el derecho penal (destacado agregado). Ver, Rol 9078/2009 y 5565/2009.

37 ALARCÓN, L. 2014. “Los confines de las sanciones: en busca de la frontera entre derecho penal y derecho administrativo sancionador” en *Revista de Administración Pública*, N° 195, Madrid, pp. 135 a 167. P. 140.

38 *Ídem*, pp. 141 ss.

39 *Ídem*, p. 162.

40 El interés por evitar los abusos de la administración ha llevado a algunos autores a sostener incluso que la mera existencia de un poder sancionador administrativo podría ser contraria a la Constitución. Ver, SOTO KLOSS, E., ob. cit., pp. 491 ss. Cordero identifica como sostenedores de propuestas radicales que identifican completamente las sanciones del derecho penal y del administrativo sancionatorio a Eduardo Soto Kloss y a Iván Aróstica. Ver, CORDERO, E., 2014, *Derecho Administrativo Sancionador: Bases y Principios en el Derecho Chileno*, Legal Publishing, Santiago, p. 50.

41 BELTRÁN, E., ob. cit., p. 19

cualquier sanción estatal. Si los principios de tipicidad y de irretroactividad se entienden como garantías de certeza para los ciudadanos de que las infracciones se encuentran descritas en forma legal y con anterioridad a la realización de los hechos, corolario del principio de legalidad,⁴² no cabe sino entender que son aplicables también al sancionatorio. Lo mismo sucede con el principio de proporcionalidad, entendido como instrumento moderador de las sanciones,⁴³⁻⁴⁴ y con el principio de culpabilidad, que proscribiera la responsabilidad objetiva, busca impedir que los administrados sean sancionados sin que se establezca que han actuado intencionalmente (o al menos en forma voluntaria), y lleva implícito el principio de inocencia, esto es, “el principio de que nadie es culpable mientras no se pruebe que es culpable de un delito o de una infracción”.⁴⁵

Sin embargo, la idea de que existe una identidad sustancial entre las sanciones penales y las administrativas puede y ha sido, de hecho, cuestionada. El problema no es –solo, ni principalmente– que los matices con que supuestamente deben aplicarse los principios penales en materia administrativa sean imprecisos.⁴⁶ El problema central es que esta identificación impide –o podría impedir– observar lo que es propio del ámbito administrativo sancionador. Es cierto que las sanciones penales y administrativas tienen en común que se trata de sanciones y que se aplican por el Estado. Pero reconocer tal evidente punto dista mucho de afirmar que existe entre ambas una identidad, o que pueden traspasarse de un ámbito al otro un conjunto de principios, como son los del derecho penal, nacidos y desarrollados a partir de una determinada perspectiva, con una función y objeto vinculados a la libertad corporal.

Puede argumentarse, en consecuencia, que la identificación que se comenta corre el riesgo de llevar a una simplificación garantista que impida abordar adecuadamente situaciones diversas y dificulte comprender a la sanción administrativa en toda su riqueza, en particular, en cuanto herramienta funcional y de gestión en la regulación estatal.⁴⁷ Y es que una reconstrucción realista de las sanciones administrativas permite observar sustanciales diferencias con el ámbito penal en los más diversos

42 Ídem, pp. 22-24.

43 Ídem, p. 26.

44 Cabe recordar que el Tribunal Constitucional señaló que el interés moratorio tributario previsto en el artículo 53 inciso 3° del código Tributario violaba este principio pues producía efectos desproporcionados, injustos y abusivos. Rol 1951/11

45 BELTRÁN, E., ob. cit., p. 28

46 Al respecto, véase, CORDERO, E., ob. cit., pp. 52, 53; y LETELIER, R., ob. cit., p. 627.

47 Letelier, en términos más enfáticos habla de un “reduccionismo inútil”. Ver, LETELIER, R., ob. cit. pp. 634 ss.

aspectos: estándar probatorio, relevancia social de falsos positivos y negativos, tipicidad, exigencia de culpabilidad y control de la decisión sancionatoria.⁴⁸ Existen en el derecho administrativo elementos de gestión, intereses colectivos y problemas de complejidad técnica que informan -o debieran informar- el ordenamiento que se adopte y que no parecen recogerse adecuadamente en la utilización de principios nacidos bajo la lógica penal.

Puede insistirse, es cierto, en la identificación, afirmando que estas evidentes diferencias se explican por la matización con que deben aplicarse los principios penales al derecho administrativo sancionador. Pero los matices son tantos y tan profundos que, en la práctica, transforman los principios en herramientas vagas, de escaso valor en la predicción jurisprudencial. En suma, la identificación tradicional arriesga transformar los elevados principios penales en meras herramientas retóricas, destinadas a justificar decisiones adoptadas por imprecisas intuiciones de justicia.

Existe en la regulación de las actividades económicas, como reconoce Cordero, una constante tensión entre los derechos fundamentales económicos y las potestades públicas que buscan satisfacer el interés general.⁴⁹ En un sistema económico de mercado, con amplios espacios privatizados, las categorías tradicionales del derecho administrativo parecen resquebrajarse.⁵⁰ Es cierto que el derecho administrativo (y el sancionatorio administrativo) se ha construido con *ethos* garantista, buscando sustancialmente evitar el abuso estatal y proteger las garantías individuales.⁵¹ Pero es posible que en él en determinados marcos regulatorios, o ante cierto tipo de infracciones o procedimientos, las categorías tradicionales sean inadecuadas. Como propone Letelier, al menos en ciertas materias, podría ser simplemente un error seguir mirando a las sanciones administrativas como algo anómalo o una técnica de *ultima ratio*,⁵² esto es, que debe utilizarse como última herramienta o instrumento para proteger determinados bienes jurídicos, siempre y cuando no haya otras formas de control menos lesivas.

48 LETELIER, R., ob. cit., pp. 638 y ss., propone un detallado análisis de las diferencias en cada materia en los dos ámbitos.

49 CORDERO, E., ob. cit., p. 162.

50 *Ídem*, p. 163.

51 LETELIER, R., ob. cit., p. 623-625.

52 *Ídem*., p. 673, 674.

5. ALGUNAS DISCUSIONES EN TORNO AL SANCIONATORIO TRIBUTARIO

Como se ha señalado, los TTA deben resolver, en procedimientos diversos, materias infraccionales completamente distintas. Resulta sensato preguntarse si tal situación justifica un trato diferenciado en relación a la aplicación de principios penales que se han mencionado, particularmente respecto a la carga de la prueba y al estándar probatorio que resulta en cada caso aplicable. Tal es la indagación que se propone a continuación.

5.1 Procedimiento general

En estos procedimientos parecieran no existir dudas en cuanto a que la carga de la prueba es del Servicio, conforme se ha explicado anteriormente. La situación no es tan sencilla, en cambio, sobre la cuestión de cuál es el estándar probatorio aplicable. La jurisprudencia de los TTA, como se ha visto, se muestra sobre el punto vacilante. La peculiar circunstancia de que la decisión de iniciar la vía penal o la administrativa no dependa del legislador, sino que del Servicio, impide buscar una respuesta en la mayor o menor gravedad que el legislador asigna a los hechos.⁵³ Tampoco parece útil indagar sobre la “verdadera naturaleza” de los ilícitos.⁵⁴ Es necesario, en consecuencia, preguntarse sobre la naturaleza y objetivos del estándar de prueba y su aplicación al procedimiento que interesa.

Como se ha visto, en el derecho nacional se ha tendido a trasplantar, en forma simplificada, los criterios norteamericanos de suficiencia probatoria, reduciéndolos a sólo dos estándares: el de “más allá de toda duda razonable”, el máximo penal, que desde luego no excluye todas las dudas, pero exige la ausencia, “en los elementos de juicio disponibles de ciertas condiciones que debieran razonablemente suscitar una duda”;⁵⁵ y el de “mera prevalencia”, donde se reparte en forma igualitaria el

53 CORDERO QUINZACARA, E., 2014. “Los Principios y reglas comunes al procedimiento administrativo sancionador”, en Arancibia, y Alarcón (Coords.) *Sanciones administrativas*, Santiago, Thomson Reuters, pp. 189 a 215. P. 205.

54 La “verdadera naturaleza” de los ilícitos que se analizan, cuando se presenta denuncia ante los TTA, ha generado vacilaciones jurisprudenciales, particularmente en relación a la prescripción aplicable: la penal (5 o 10 años), o bien la infraccional tributaria (3 años). El punto ha sido resuelto por la Ley N°21.039, DO 20-10-2017, que modifica el artículo 114 CT para señalar que en estos casos se aplicará la prescripción penal. La modificación, sin embargo, deja sin resolver cuál es la “verdadera naturaleza” del ilícito en estos casos porque bien puede ser que los plazos penales se apliquen porque se trata de delitos, o bien que ello se deba señalar porque, de no ser así, debieran aplicarse los plazos administrativos.

55 ACCATINO, D., 2010, “El modelo legal de justificación de los enunciados probatorios en las

riesgo de error entre las partes y simplemente se da por acreditada la hipótesis que tenga mayor nivel de corroboración. Sin embargo, los estándares de prueba anglosajones son más complejos y admiten mayores matizaciones que lo que esta recepción sugiere. Parten desde una suficiencia inferior a la mera prevalencia, y llegan hasta la acreditación máxima de “más allá de toda duda razonable”. Ordenados progresivamente, estos estándares son: sospecha razonable, causa probable, alguna evidencia creíble, evidencia sustancial, preponderancia de prueba, evidencia clara y convincente, y más allá de toda duda razonable.⁵⁶

La recepción simplificada nacional, sumada tal vez a la –como se vio más arriba– errada intuición de que un estándar mayor reduce los riesgos de error, ha llevado a que en materia sancionatoria tributaria se tienda a aplicar sin mayor análisis el estándar penal. Pero sucede que mientras el estándar penal se explica por la elevada aversión al riesgo de que se encarcele a un inocente; en materias administrativas, el riesgo para el administrado radica en su patrimonio. En este marco, parece sensato sostener que el nivel de persuasión necesario para establecer los hechos que sostienen la condena debe ser menor,⁵⁷ porque si se insiste en el estándar penal, se atenta contra la eficiencia de la regulación estatal y los intereses colectivos que la sanción pretende cautelar.⁵⁸ Como se adelantó, ningún estándar, ni ninguna regulación, pueden eliminar los errores en el proceso de averiguación de la verdad. El estándar que se aplique es una decisión política, no epistémica,⁵⁹ y se basa en la distribución de riesgos que se adopte, a la luz de los bienes en custodia.⁶⁰ Aplicar el estándar penal en estos casos significa, en definitiva, asignar gran parte del (inevitable) riesgo de error⁶¹ a la colectividad.⁶²

sentencias penales y su control a través del recurso de nulidad”, en Daniela Accatino (coordinadora) *Formación y Valoración de la Prueba en el Proceso Penal*, Santiago, Legal Publishing, pp.119-143. P. 139.

56 CORDERO QUINZACARA, E., ob. cit., p. 205. El uso de estos estándares es el siguiente: “razonable sospecha”, para que la policía pueda interrogar brevemente a una persona; “causa probable”, para obtener una orden de registro; “evidencia clara y convincente”, que se utiliza, entre otras materias, para cuestiones de familia y para obligar al confinamiento en instituciones de salud mental; “preponderancia de prueba”, para resolver en materias civiles; “más allá de toda duda razonable”, para condenar en materia penal.

57 LETELIER, R., ob. cit., p. 641.

58 CORDERO QUINZACARA, E., ob. cit., p. 205.

59 ACCATINO, D., ob. cit. P. 133.

60 LETELIER, R., ob. cit., p. 640ss.

61 ACCATINO, D., ob. cit. Pp. 133, 134.

62 Por otra parte, pudiera pensarse que en la especie resulta aplicable el principio de inocencia y que ello exige el uso del estándar penal. Pero semejante idea se sostiene en una premisa cuestionable y en una conclusión equivocada. Resulta cuestionable que exista un principio de inocencia aplicable en materia infraccional. No existe mandato legal alguno sobre el punto. Pero además, incluso aunque se

Frente a las deficiencias del criterio penal, algunos autores han sugerido que en el ámbito sancionatorio administrativo no cabría exigir más que la mera prevalencia, repartiendo igualitariamente los riesgos de error.⁶³ Tal propuesta, sin embargo, parece extrema, particularmente por el riesgo de que la actividad estatal no se vea suficientemente contenida por los tribunales, con los consiguientes riesgos de abuso estatal. Pero si se acepta que la posición tradicional penal es insatisfactoria, y se rechaza el extremo de la mera prevalencia,⁶⁴ ¿existe una tercera opción, un estándar intermedio que resulte sensato, y que sea mayor a la mera prevalencia pero inferior al de más allá de toda duda razonable?

Aunque la idea de un estándar superior a la prevalencia, pero inferior al penal se ha propuesto ocasionalmente,⁶⁵ en general tanto la doctrina tributaria como los TTA guardan silencio sobre el punto. Esto es extraño: bajo un sistema de valoración racional de la prueba, la ausencia de un estándar impide justificar la decisión sobre los hechos. Es decir, los Tribunales, *necesariamente* utilizan un estándar para decidir sobre los hechos. En consecuencia, o bien en la práctica, los tribunales recurren a algún estándar en forma intuitiva, o bien utilizan conscientemente alguno que explicitan. Los riesgos de error, falta de predictibilidad y dificultades de comprensión de las sentencias que esta situación genera son evidentes.

Ahora bien, atendido el silencio legislativo sobre la materia, y considerando que en estas materias sólo se encuentra en juego el patrimonio del administrado y en ningún caso su libertad, la conclusión parece evidente: resulta necesario idear y utilizar un estándar que sea menor al penal, pero superior al de mera prevalencia. La respuesta tradicional de que ello se refleja en los matices o atenuación con que

aceptara que tal principio debe aplicarse, de él no se desprende la aplicación de un estándar de prueba determinado. El estándar de prueba es simplemente una herramienta de distribución de riesgos de error. La eventual aplicación del principio de inocencia es compatible con cualquier estándar superior al de mera prevalencia.

63 LETELIER, R., ob. cit., p. 644. Se trata de una posición minoritaria. La mayoría de los autores, aunque acepten que el estándar aplicable pudiera ser menor que el penal, exigen que en todo caso debiera ser mayor a la prevalencia. Recientemente ha desarrollado esta idea en LETELIER, R., 2018, “El precio del *status quo*. Sobre el estándar probatorio de las sanciones administrativas”, en Revista de Derecho, Universidad Austral de Chile, Volumen XXXI, N°1, pp.209-229.

64 Quienes se inclinan hacia la posición tradicional lo hacen por razones “sustancialistas”, en el sentido de que al tratarse de materias infraccionales su “naturaleza” es más cercana a lo criminal que a lo civil. Quienes se oponen a ello, tienden a hacerlo por razones “funcionales” que apuntan a la ponderación de los intereses individuales y colectivos en juego y el riesgo que racionalmente se puede asignar a cada uno. Respecto a la postura tradicional, ver, CORDERO QUINZACARA, E., ob. cit., p. 205. Respecto a la lectura funcional, ver Letelier, ob. cit., pp. 638-647.

65 CORDERO QUINZACARA, E., ob. cit., p. 205.

debe aplicarse la doctrina del *ius puniendi* parece insuficiente. Es posible que sea tarea de los TTA construir y explicitar estos criterios adicionales, transparentando su uso en la decisión de los casos que son llamados a resolver.

5.2 Procedimiento especial

5.2.1 Estándar de prueba

En relación al estándar de prueba, lo cierto es que, tanto en los Procedimientos Especiales, como en los Generales, se discute la aplicación de simples multas. Resultan aplicables, en consecuencia, las razones expuestas en el apartado anterior para cuestionar el uso del estándar penal. En el particular caso del Procedimiento Especial se agrega, sin embargo, la circunstancia de que las materias que acá se ventilan son meras infracciones, de importancia, y con sanciones, sustancialmente menores. Los TTA generalmente parecen comprender que entre estas materias y las de los Procedimientos Generales existen diferencias que deben reflejarse en el estándar de prueba. Por eso, como se ha visto, si bien algunas sentencias utilizan el estándar penal en ambas,⁶⁶ la gran mayoría evita, al menos en forma explícita, semejante extremos, sea omitiendo toda referencia al punto en este tipo de procedimientos, sea aplicando expresamente un estándar menor.⁶⁷

Ahora bien, si se acepta que en ambos procedimientos sancionatorios resulta aplicable una exigencia menor a la penal, ¿es posible utilizar un estándar diferenciado en uno y otro, de manera que en los Procedimientos Especiales se exija un estándar inferior al del Procedimiento General? Si se acepta que el estándar de prueba no es más que una herramienta de distribución de riesgos y se recuerda que en el ámbito anglosajón se reconocen múltiples niveles de suficiencia probatoria, la respuesta parece positiva. Desgraciadamente, como se ha visto, los TTA, en forma casi uniforme, han mantenido silencio sobre el punto, lo que impide conocer su posición sobre la materia. Además, aunque la posibilidad de explicitar y aplicar estándares diferenciados para los diversos procedimientos sancionatorios resulta teóricamente interesante, debe reconocerse que atenta a ello la dificultad de manipular conceptos de suficiencia probatoria que en general nuestra tradición jurídica desconoce.

66 Por ejemplo, Sentencia de 26-11-2012, TTA de Bío- Bío, RIT ES-10-00057-2012, (considerando 12°) y sentencia de 15-07-2014, TTA de Tarapacá, RIT ES-02-00043-2014. Cabe observar, sin embargo, que el TTA del Bío Bío, como se ha visto, mantiene en otras sentencias que el estándar aplicable en materias infraccionales es inferior al penal.

67 Sentencia de 06-05-2013, TTA Los Ríos, RIT ES-11-00009-2013, donde a partir de las diferencias (que detalla) entre ambos procedimientos infraccionales, concluye si bien en ambos resulta aplicable un estándar menor al penal, en los especiales debe considerarse uno inferior a los generales.

5.2.2 Carga de la prueba

Como se ha señalado, la jurisprudencia tributaria señala que en todos los procedimientos sancionatorios la carga de la prueba es del Servicio. Tal posición refleja la doctrina dominante que ya se ha mencionado: si la materia debatida es infraccional, constituye una manifestación del *ius puniendi* y deben aplicarse los principios penales, aunque de alguna forma atenuada. En consecuencia, resulta aplicable el principio de inocencia como regla fundamental del sancionatorio administrativo.⁶⁸

Semejante posición, sin embargo, presenta cierta tensión con el hecho de que en estos procedimientos es la actividad de los contribuyentes la que gatilla la intervención jurisdiccional. Además, en la gran mayoría de los casos se discute sobre hechos infraccionales que fueron directamente constatados por los funcionarios fiscalizadores (por ejemplo, no emisión de boleta en venta observada directamente) o que fueron informados por los propios contribuyentes (por ejemplo, auto denuncia por pérdida de documentos). Es más, la controversia nace de afirmaciones de los sancionados (por ejemplo, que sí emitió el documento o que no era necesario hacerlo; o que la pérdida fue fortuita o en fecha anterior a la que señala el Servicio), circunstancia que podría llevar a sostener que si el contribuyente alega hechos en su defensa, la carga de probarlos es suya.⁶⁹ En fin, y como se ha visto, las sanciones se aplican directamente por la administración y si no son reclamadas, llevan indefectiblemente a la aplicación de las multas.⁷⁰ Es decir, si la carga de la prueba es siempre del Servicio, resulta, al menos a primera vista contradictorio que pueda aplicar sanciones sin aportar prueba alguna de la comisión de los ilícitos.

Pues bien, si la controversia surge a partir de hechos que son afirmados por el contribuyente, si su inactividad lleva a la aplicación de las sanciones, si es su reclamo lo que origina el pleito y si, la mayor parte de las veces, los hechos que fundan la infracción fueron observados directamente por los funcionarios del

68 CORDERO QUINZACARA, E., ob. cit., p. 201.

69 Al respecto, resulta particularmente ilustrativa la situación en las multas por pérdida de documentos: es común que los contribuyentes informen de la pérdida de los documentos tributarios pero que, para evitar las sanciones, señalen que ello ocurrió más de 3 años antes del aviso, fuera de los plazos de prescripción. Si el contribuyente no aporta antecedentes que hagan creíble la fecha informada, el Servicio simplemente aplica la multa, fijando como fecha del extravío no la que informa el contribuyente, sino que la del aviso. En tales casos, sometido el reclamo al conocimiento del Tribunal, y asumiendo que las partes no aportan antecedentes que permitan establecer la fecha del extravío, surge la duda de si es el Servicio el que debe establecer que la fecha de la pérdida fue la del aviso, o si corresponde al contribuyente probar que ello ocurrió hace más de 3 años.

70 Y, en algunos casos, conforme al art. 97 N°10 del Código Tributario, clausuras.

Servicio o informados por el propio contribuyente; parece extraño sostener que, no obstante todo ello, en caso de existir dudas en el proceso sobre la realidad de la imputación, es la administración la que debe probar los hechos. Y resulta extraño porque en la práctica, la forma en que operan estos procedimientos, es idéntica a la que ocurriría si simplemente se asignara la carga de la prueba a los sancionados.

Desde luego, puede darse respuesta a estos problemas sin renunciar al principio de inocencia y sin asignar la carga de la prueba al contribuyente. En los casos de constatación directa, podrá señalarse que, si los funcionarios que cursan la infracción son Ministros de Fe, debe entenderse que existe una presunción de verdad de los hechos impugnados. Respecto a la necesidad para reclamar para que intervenga el Tribunal, puede señalarse que ello no es distinto a lo que sucede en el derecho administrativo general, donde existe una presunción de legalidad de los actos administrativos,⁷¹ que supone la actuación del administrado para llamar la intervención jurisdiccional, pero que no suma a tal efecto administrativo uno procesal de distribución de carga de la prueba, dado que tal carga debe distribuirse conforme al principio de igualdad entre las partes, entre otras cosas, porque asignarle tal efecto procesal al principio de legalidad significaría violar el derecho a la tutela judicial efectiva.⁷²⁻⁷³

Pero, ¿son tales respuestas satisfactorias? Existen dos razones para ponerlo en duda. Primero, parece cuestionable que se aplique un principio como el de inocencia, nacido como defensa de los más altos intereses de las sociedades liberales, a materias en donde no se arriesgan más que multas y que se refieren a cuestiones tan simples como la no emisión de una boleta en una venta de \$300, o la pérdida de un talonario de facturas. Segundo, si un principio a tal nivel fundamental, se debe someter a tales excepciones, precisiones y limitaciones para hacerlo coincidir con lo que, en los hechos sucede, es posible que el problema no sea ya de la porfiada

71 Artículo 3° inciso final de la Ley 19.880/29-05-2003, Bases de los Procedimientos Administrativos

72 HUNTER, I., ob. cit., pp. 213-215. Sin embargo, como observa Hunter, negar el efecto procesal a la presunción de legalidad resulta a primera vista extraño (p. 216). Si algo se presume, es porque el legislador desea privilegiar ciertos bienes. Y si el legislador señala que, no obstante ello, es posible desvirtuar tal presunción judicialmente, ello impone una carga al reclamante de probar los hechos que permiten sostener que, en la especie, la presunción se ha desvirtuado. Hunter desde luego, no afirma que la carga de la prueba sea de los contribuyentes. Al contrario, afirma que es de la administración. Sugiere, sin embargo, que esta presunción no es realmente una presunción, sino una ficción legal, dado que en definitiva impone tener por verdadero algo que posiblemente es distinto de lo que se cree (pp.216 ss.).

73 Los Tribunales, sin embargo, suelen asignar a la presunción de legalidad efectos no sólo administrativos, sino también procesales en relación a la distribución de carga de prueba. Ver, HUNTER, I., ob. cit., pp. 215.

realidad que insiste en imponer situaciones peculiares que requieren una explicación adicional, sino del principio que simplemente no es funcional a los intereses y dinámicas en juego. Si es así, tal vez sea necesario, al menos en casos como el que acá se estudia, explorar nuevos principios y bases que permitan explicar y modular de mejor forma los intereses y dinámicas en juego, alejándose del derecho penal y acercándose a un análisis funcional que considere adecuadamente los intereses colectivos e individuales, y los riesgos económicos en juego.⁷⁴

6. CONCLUSIONES

El trabajo ha intentado exponer y discutir críticamente el acercamiento de los TTA a las cuestiones del estándar y carga de la prueba en materia infraccional tributaria. La discusión se enmarca en el reconocimiento de las demandas que impone el nuevo sistema de valoración de la prueba bajo del régimen de la sana crítica y las crecientes exigencias, legales y ciudadanas, relativas a la fundamentación de las sentencias. Se exige hoy máxima claridad sobre los criterios y herramientas utilizados para evaluar la acreditación de los hechos. No podría ser de otra forma si se considera que gran parte de los pleitos se resuelven, precisamente en base a la acreditación de los hechos que sirven de base a las pretensiones de las partes.

Se han detectado ciertas vacilaciones y confusiones, hasta cierto punto esperables, atendido que el sistema de valoración de prueba de sana crítica, con sus exigencias argumentativas y epistémicas, se ha incorporado recientemente no sólo al ordenamiento tributario, sino que al jurídico nacional en general. Es posible que parte de tales vacilaciones se relacionen, además, con una recepción acrítica de la doctrina del *ius puniendi*. Tal recepción supone indudablemente un avance en la protección de los derechos de los administrados, pero podría proporcionar un arsenal limitado de herramientas jurídicas con grados insuficientes de flexibilidad, predictibilidad y precisión para enfrentar (y predecir) las decisiones jurisdiccionales en el variado universo del infraccional tributario.

74 Tal es la propuesta, aunque desde una perspectiva general y, si se quiere, más extrema, de Letelier en diversos artículos, donde propone que dado que en materia sancionatorio-administrativo el fin de las sanciones es preventivo y no distributivo, el uso del principio de culpabilidad constituye una falacia y, en cambio, resulta sensato analizar la atribución de responsabilidad sobre bases funcionales y a la luz de un análisis económico que mire a los incentivos y costos de oportunidad de los ciudadanos y la administración. Ver, LETELIER, R., ob. cit.

Incluso si se reconoce que en materia infraccional tributaria existen matices que exigen aplicaciones diferenciadas en relación a la carga y el estándar de prueba, ello podría explicarse sin abandonar la tesis del *ius puniendi*. Simplemente se trataría de manifestaciones de la “matización” o “atenuación” que la doctrina exige en materias meramente infraccionales. Sin embargo, es posible que para lograr una adecuada reconstrucción de lo que realmente ocurre –o debiera ocurrir– en materia infraccional tributaria sea necesaria una nueva elaboración que mire más bien a los riesgos de error dentro de una perspectiva funcional, considerando los intereses privados y colectivos en juego, tal vez en línea de las propuestas del análisis económico del derecho. Aunque esta segunda posibilidad no se ha desarrollado en el presente trabajo, su interés y posible relevancia podrían ser objeto de estudios futuros.

La existencia de TTA especializados e independientes constituye una oportunidad para el enriquecimiento de la discusión en la materia en análisis. El derecho tributario demanda claridad conceptual, predictibilidad y seguridad técnica. Los criterios que se utilizan en la acreditación de los hechos deben cumplir con iguales características. El desafío para los TTA y los operadores jurídicos es perfeccionar o construir tales criterios, y explicitarlos para su análisis crítico, aportando así al desarrollo de una jurisdicción tributaria eficiente, justa y técnicamente sofisticada.

7. BIBLIOGRAFÍA⁷⁵

ACCATINO, D., 2010, “El modelo legal de justificación de los enunciados probatorios en las sentencias penales y su control a través del recurso de nulidad”, en Daniela Accatino (coordinadora) *Formación y Valoración de la Prueba en el Proceso Penal*, Santiago, Legal Publishing, pp.119-143.

ALARCÓN, L. 2014. “Los confines de las sanciones: en busca de la frontera entre derecho penal y derecho administrativo sancionador” en *Revista de Administración Pública*, N° 195, Madrid, pp. 135 a 167. P. 140.

75 El presente artículo se basa parcialmente en una amplia revisión jurisprudencial. Con el objeto de evitar reiteraciones innecesarias, no se individualizan nuevamente las sentencias citadas en el cuerpo del trabajo.

BELTRÁN, E. 2014. “La potestad sancionadora constitucional y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en Arancibia, y Alarcón (Coords.) *Sanciones administrativas*, Santiago, Thomson Reuters, pp. 17 a 38.

CORDERO, E., 2014. *Derecho Administrativo Sancionador: Bases y Principios en el Derecho Chileno*, Legal Publishing, Santiago.

CORDERO, E., 2014. “Los Principios y reglas comunes al procedimiento administrativo sancionador”, en Arancibia, y Alarcón (Coords.) *Sanciones administrativas*, Santiago, Thomson Reuters, pp. 189 a 215.

FERRER BELTRAN, J. 2007. *La Valoración racional de la prueba*, Marcial Ponds, Madrid.

HUNTER, I. 2016. “¿Es la presunción de legalidad en el contencioso administrativo una regla de carga de la prueba? En Arancibia y Romero (coordinadores) *La prueba en la litigación pública*, Librotecnia, 2016, pp. 211 a 231.

LETELIER, R. 2017. “Garantías penales y sanciones administrativas”, en *Revista Política criminal*, Vol. 12, N° 24, pp. 622-689.

LETELIER, R. 2018, “El precio del status quo. Sobre el estándar probatorio de las sanciones administrativas”, en *Revista de Derecho*, Universidad Austral de Chile, Volumen XXXI, N°1, pp.209-229.

NIETO, A., 1994, *Derecho Administrativo Sancionador*, segunda edición, Tecnos.

TARUFFO, M. 2010. *Simplemente la Verdad*, Marcial Ponds, Madrid.

VAN HASSELT, R. 2015. “El estándar de prueba en materia infraccional”, en *Revista de Estudios Tributarios*, N°13, pp. 209-236.