Recepción: 7/3/2026; Aceptación: 17/6/2026
DOI: 10.7764/R.533.6

LA CARGA DE LA PRUEBA EN LOS PROCESOS TRIBUTARIOS CHILENOS: PROBLEMAS Y REINTERPRETACIONES

THE BURDEN OF PROOF IN CHILEAN TAX LITIGATION: ISSUES AND REINTERPRETATIONS

Hugo Osorio Morales[*]
Víctor García Yzaguirre[**]

RESUMEN: En la litigación tributaria chilena, la carga de la prueba opera como un atajo decisorio: en lugar de concluir el razonamiento probatorio, lo reemplaza, convirtiendo la insuficiencia epistémica en reproche por incumplimiento. El trabajo reinterpreta los artículos 21, 132 y 4 bis del Código Tributario para reconstruir la carga como regla residual de cierre dirigida al juez, activable solo tras: (i) delimitar analíticamente los hechos controvertidos; (ii) valorar comparativamente la fuerza corroborativa de las evidencias disponibles; (iii) explicitar el tránsito inferencial hacia los hechos probados; y (iv) constatar una indeterminación fáctica final irresoluble. Solo entonces opera la carga; nunca como sustituto de la motivación.

Palabras clave: carga de la prueba, litigación tributaria, adquisición procesal, motivación probatoria.

ABSTRACT: In Chilean tax litigation, the burden of proof operates as a decisional shortcut: rather than concluding evidentiary reasoning, it replaces it, recasting epistemic insufficiency as a reproach for non-compliance. The article reinterprets Articles 21, 132, and 4 bis of the Tax Code to reconstruct the burden of proof as a residual tie-breaking rule addressed to the judge, triggered only after: (i) analytically delimiting the disputed facts; (ii) comparatively assessing the corroborative weight of available evidence; (iii) making the inferential path to findings of fact explicit; and (iv) identifying an irreducible final factual

[*] Doctor en Derecho, Universidad Austral de Chile. Profesor de Derecho Tributario y Economía, Universidad Austral de Chile. Dirección postal: Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Isla Teja s/n, Valdivia, Chile. Correo electrónico: hugo.osorio@uach.cl. 0000-0002-8918-4170.
[**] Doctor en Derecho. Profesor Visitante de la Universidad de Girona. Dirección postal: Carrer Riu Ser 6, Girona, España. Correo electrónico: garciayzaguirre@gmail.com. 0000-0002-4662-2919. Este trabajo forma parte del Proyecto de Investigación "Sesgos en la producción y aplicación de derecho. Racionalidad legislativa, razonamiento probatorio e inteligencia artificial", PID2023-152057NB-I00, y del Proyecto de Investigación "Epistemología Social y Derecho: Funciones y Medios del Conocimiento Jurídico", PID2024-159612NB-I00. Ambos financiados por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades de España.

indeterminacy. Only then does the burden of proof apply – never as a substitute for evidentiary reasoning.

Keywords: burden of proof, tax litigation, evidentiary acquisition, evidentiary reasoning.

I. INTRODUCCIÓN

En la práctica jurisdiccional tributaria chilena ha predominado la idea de que la carga de la prueba corresponde a los contribuyentes. No solo eso: se le ha entendido, además, como un deber u obligación. Esta comprensión ha desviado el foco desde el análisis y valoración racional de la evidencia[1], hacia la búsqueda de un supuesto «deber de probar» de las partes –y, en especial, de los contribuyentes–, cuyo incumplimiento justifica resolver en su contra. Esta práctica ha tenido y tiene como consecuencia crear asimetrías de poder dentro de los litigios tributarios (generalmente, a favor del Servicio de Impuestos Internos) junto con debilitar el grado de cumplimiento de la exigencia de motivación probatoria propia de la sana crítica. En efecto, en lugar de justificar por qué la evidencia permite probar o no los hechos relevantes bajo el estándar aplicable, se tiende a argumentar que los contribuyentes no cumplieron con su «deber de probar», por lo que deben ser «sancionados» con el rechazo de sus pretensiones.

Salvo –valiosos– casos aislados, y pese a la evidente relevancia de la materia, la cuestión ha sido escasamente abordada por la doctrina nacional[2]. Ese contraste –entre centralidad práctica y baja tematización dogmática– refuerza la necesidad de clarificar el estatuto conceptual de la carga de la prueba en procedimientos regidos por la sana crítica y la adquisición procesal, y de explicitar sus consecuencias metodológicas para la decisión sobre hechos.

En este escenario, el objetivo de este artículo es sostener que, en los procedimientos tributarios, regidos por la sana crítica y la adquisición procesal, carece de sentido interpretar la carga de la prueba como un deber de una de las partes. Aclararemos que la carga de la prueba solo posee un rol residual: opera como regla de cierre dirigida al juez, activable exclusivamente después de una valoración completa de la evidencia y que distribuye el riesgo probatorio.

[1] El término «prueba» es ambiguo. Con él se designan, al menos, tres cosas: (i) los elementos incorporados al proceso (documentos, testimonios, peritajes y demás antecedentes), esto es, el material sobre el que se razona probatoriamente –los «medios de prueba», en terminología procesal–, que pueden ser aportados e invocados para corroborar o refutar la existencia de hechos; (ii) la actividad de justificar o refutar hechos a partir de esos elementos («probar» un hecho); y (iii) el resultado de esa actividad, expresado en enunciados como «hecho probado» o «hecho no probado», o en juicios de suficiencia («prueba suficiente/insuficiente») conforme al estándar aplicable. En lo que sigue, usaremos «evidencia» (o «evidencia probatoria») para referirnos a los elementos aportados o incorporados al proceso; «razonamiento probatorio» para referirnos a la actividad de justificar o refutar hechos a partir de esos elementos; y «prueba» como una forma de presentar la actividad y el resultado de justificar un hecho a partir de esa evidencia.

[2] Cabe destacar, en especial, Ugalde (2004), Massone (2013) y Matus (2017).

Para desarrollar esta propuesta, el trabajo se organiza del siguiente modo. En primer lugar (sección II.), se describe el estado actual de la discusión sobre la carga de la prueba en materia tributaria y se introduce un ejemplo hipotético que permitirá ilustrar sus usos típicos. En ese marco, se identifica el problema interpretativo que subyace a dichos usos: la lectura tradicional del artículo 21 del Código Tributario[3] (en adelante, CT) –y también la de los artículos 4 bis, inciso final; y 132, inciso 4, del CT– tiende a reconducir la cuestión a la idea de un «deber» probatorio. En segundo lugar (sección III.), se ofrece una reconstrucción general de los principales discursos sobre la carga de la prueba. En tercer lugar (sección IV.), se proponen reinterpretaciones de los artículos 21 y 132 del CT –incluida su articulación con el artículo 4 bis, inciso final, del mismo cuerpo legal–, para reconstruirlos en coherencia con el marco conceptual desarrollado.

II. DIAGNÓSTICO DEL ESCENARIO CHILENO

La práctica tributaria chilena se caracteriza tradicionalmente por entender que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 21 del CT, los contribuyentes tienen la carga subjetiva de la prueba, concebida en la práctica como un «deber». Lo anterior se materializa en el marco del Procedimiento General de Reclamaciones (en adelante, PGR), donde se discute la mayor parte de las controversias impositivas. Como se verá enseguida, en las reformas de 2014 y 2020 se introdujeron cambios tanto en el mencionado procedimiento como en el procedimiento especial previsto para la aplicación de la Norma General Antielusión (en adelante, NGA). Tales cambios, al incorporar fórmulas expresas de prueba y acreditación, inciden en la discusión sobre la carga de la prueba y su comprensión en el proceso tributario, cuestión cuyo alcance se examinará más adelante.

Antes de abordar las clarificaciones conceptuales objeto del trabajo, se expondrán las disposiciones relevantes en relación con la carga de la prueba y su interpretación tradicional en el ámbito impositivo nacional.

1. Lectura tradicional: «La carga de la prueba es del contribuyente»

En Chile, la práctica jurisdiccional ha tendido a presentar el artículo 21 del CT como regulación general de la carga de la prueba en materia tributaria[4].

Veamos separadamente el contenido del texto legal y lo que la jurisprudencia tradicionalmente ha entendido a partir de él.

[3] Chile, Decreto Ley 830.

[4] La doctrina, en cambio, ha mostrado sus reparos a dicha lectura. Al respecto, ver Ugalde (2004) p. 11; Massone (2013) pp. 1738-1740, 1757 y 1758, 1762 y 1763, 1807-1814; y Matus (2017) pp. 49-50.

a. Artículo 21 del CT: texto legal y uso interpretativo

Señala el mencionado artículo 21:

> 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.

La Corte Suprema señaló reiteradamente que el artículo 21 del CT establecía una regla general que imponía la carga de la prueba a los contribuyentes[5]. En efecto, en diversos pronunciamientos sostuvo que, en todos los casos y etapas, la carga de la prueba era del contribuyente[6], quien debe desvirtuar las impugnaciones que se le formulaban por el Servicio tanto en la etapa administrativa como en la jurisdiccional[7], sin que para ello fuera necesario distinguir hipótesis en las que el Servicio deba establecer previamente cosa alguna o destruir una presunción de veracidad[8].

Dada su importancia, caben algunas citas textuales de la jurisprudencia en la materia. Los fallos son numerosos, pero se citarán dos sentencias particularmente claras[9]. En primer lugar, en sentencia de 16/11/2011, la Corte Suprema afirma de

[5] Osorio (2019) p. 192.

[6] Corte Suprema, 16/11/2011.

[7] Corte Suprema, 27/07/2012.

[8] Corte Suprema, 21/07/2014.

[9] Además de las citadas a continuación, se pueden revisar:

- Corte Suprema, 11/04/2002, cons. 15°: «Que el artículo 21 del Código presentado establece en su inciso 1° que […] De lo transcrito surge que la carga probatoria corresponde al contribuyente, pues así lo dice textualmente la norma»;
- Corte Suprema, 20/01/2014, cons. 7°: «Que del modo señalado, cuando los jueces de alzada se desvinculan de la norma legal que ordenaba al reclamante acreditar la veracidad de sus declaraciones, situando de contrario tal obligación en el Servicio de Impuestos Internos, han invertido el peso de la prueba vulnerando de ese modo el artículo 21 del Código Tributario, e incurrido en la infracción de derecho que denuncia el recurrente»;
- Corte Suprema, 08/04/2015, cons. 3° y 4°: «3° Que en primer término, debe desestimarse una supuesta inversión de la carga probatoria impuesta por los sentenciadores recurridos en perjuicio del contribuyente, pues el artículo 21 del Código Tributario es suficientemente claro cuando prescribe que […] de modo que es la propia ley la que pone sobre los hombros del contribuyente el peso de acreditar la verdad de sus declaraciones, sin que, por el contrario, radique ninguna carga probatoria en el servicio en este asunto específico, lo cual, por lo demás, era innecesario pues, la lógica y esperable consecuencia del incumplimiento de esa carga procesal por

forma clara que, en todos los casos y etapas, la carga de la prueba es del contribuyente. El caso resulta ilustrativo porque en el caso concreto se discutía si era el Servicio el obligado a probar que se habían presentado declaraciones de impuestos maliciosamente falsas, o era el contribuyente quien debía desvirtuar dicha imputación. La única condición que se impone para que opere la regla de la carga de la prueba en contra del contribuyente es que la imputación fiscal se base en hechos determinados, referencia que podría entenderse como una débil exigencia de justificación:

> Cuarto: Que cabe iniciar el análisis del primer capítulo del recurso señalando que no es efectivo que haya infracción a la regla del onus probandi, puesto que en materia tributaria, de acuerdo al artículo 21 del Código del ramo, la carga de la prueba corresponde al contribuyente, en todos los casos, tanto en la etapa administrativa de fiscalización llevada a cabo por el Servicio de Impuestos Internos como en la jurisdiccional. De modo tal que es el contribuyente el que debe desvirtuar las impugnaciones que le formule el referido Servicio. Así las cosas, tratándose de un asunto de orden tributario civil, la malicia requerida puede establecerse tanto en la etapa administrativa del procedimiento tributario cuanto en la jurisdiccional, y una vez imputada ella al contribuyente, por hechos determinados, debe ser éste, en conformidad con el artículo 21 del Código Tributario, el que ha de desvirtuarla[10].

El mismo criterio se reitera, por ejemplo, en sentencia de 27/07/2012, en que la Corte Suprema reafirma que la carga de la prueba corresponde al contribuyente, quien debe desvirtuar las impugnaciones del organismo fiscalizador con prueba suficiente «tanto en la etapa administrativa como jurisdiccional»[11].

La creación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros (en adelante, TTA) modificó parcialmente el panorama descrito, aunque no en el PGR, principal procedimiento en materia impositiva. En efecto, si bien las sentencias establecieron de forma generalizada que, en materias infraccionales, correspondía al Servicio establecer los hechos que sustentaban la aplicación de sanciones[12] –hasta entonces, como se adelantó, al menos ocasionalmente, se entendía que el artículo 21 del CT fijaba que también en estas materias la carga de la prueba era de los contribuyentes–, siguieron sosteniendo generalmente que, en el ámbito del PGR, la carga de la prueba era del contribuyente[13].

---

parte del contribuyente, es que se pueda considerar como no verdadero, o falso si se prefiere, lo declarado por éste […] 4° Que ahora bien, tampoco la sentencia recurrida invierte carga de la prueba alguna al dar por establecido que la contribuyente no logró acreditar la efectividad material de las compras y servicios que dan cuenta las facturas objetadas. En efecto, como ya hemos indicado, no habiendo acreditado la contribuyente la verdad de sus declaraciones, según le imponía el artículo 21 del Código Tributario, puede establecerse sin contratiempos que ellas son falsas».

[10] Corte Suprema, 16/11/2011.

[11] Corte Suprema, 27/07/2012, cons. 5°.

[12] Para revisar jurisprudencia y un análisis en relación con el punto, ver, Osorio (2019).

[13] Por ejemplo: Tribunal Tributario y Aduanero de Coquimbo, 14/06/2013, cons. 17°; Tribunal Tributario y Aduanero de Magallanes y Antártica Chilena, 05/02/2014, cons. 10°; Primer Tribunal

b. NGA: artículo 4 bis, inciso final, del CT

La Ley 20.780, de 2014, introdujo en Chile una NGA. En lo que acá interesa, dispuso en el artículo 4 bis, inciso final, del CT que «Corresponderá al Servicio probar la existencia de simulación…»[14]. La doctrina ha señalado que la disposición se explica porque la buena fe se presume, por lo que resulta lógico que sea el Servicio quien deba acreditar la concurrencia de los presupuestos de la simulación y, en su caso, del abuso, de manera que resulta «ineludible para el SII el tener que aportar los medios probatorios suficientes que demuestren tanto la concurrencia copulativa de los requisitos para configurar un caso de abuso», como sus efectos específicos y concretos[15].

La jurisprudencia en la materia es escasa. Con todo, la Corte de Apelaciones de Concepción, al rechazar la apelación del contribuyente en un caso en que la norma resultaba aplicable, sostuvo que, pese a que la carga de la prueba correspondía al Servicio, como el tribunal había fijado como punto de prueba la existencia de motivos más allá de los puramente tributarios que justificaran las operaciones, era la contribuyente «quien debió acreditar este punto de prueba»[16].

c. Reforma de 2020: artículo 132, inciso 4, del CT

En el año 2020 se dictó la Ley Nº 21.210, que introdujo modificaciones al PGR, entre ellas una regla expresamente referida a la acreditación en el procedimiento. En particular, incorporó en la segunda parte del inciso 4 del artículo 132 del CT la siguiente oración: «El Servicio y el contribuyente deberán acreditar sus respectivas pretensiones dentro del procedimiento»[17].

Con esta incorporación, el legislador formuló de manera expresa –y en términos simétricos para ambas partes– una exigencia de acreditación en sede jurisdiccional tributaria. El alcance de esta regla y su relación con las disposiciones tradicionalmente invocadas en la práctica (en especial, el artículo 21 del CT) serán examinados más adelante.

2. Caso de referencia: facturas falsas

¿De qué manera esta regulación incide en la vida de los contribuyentes? Veamos un supuesto práctico que permite visualizar, de manera simplificada, los problemas metodológicos que interesa examinar.

Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 24/07/2015, cons. 11°; Tribunal Tributario y Aduanero del Maule, 18/07/2015, cons. 21°; Tribunal Tributario y Aduanero de La Araucanía, 24/08/2015, cons. 11° y 13°.

[14] Chile, Ley Nº 20.780.

[15] Boetsch (2016) p. 229.

[16] Corte de Apelaciones de Concepción, 04/08/2025, cons. 14°.

[17] Chile, Ley Nº 21.210.

a. Configuración del caso y evidencia de las partes

La resolución de las controversias tributarias suele depender del establecimiento de hechos. Sin embargo, existen distintos tipos de hechos. En ocasiones, los hechos que interesan en las controversias impositivas son institucionales[18] o tienen un elevado componente valorativo[19]. Rara vez se discuten hechos puramente empíricos. Sin embargo, para evitar dificultades innecesarias, se utilizará como ejemplo un tipo de caso en que suele discutirse sobre hechos precisos y concretos: aquellos relacionados con el uso de facturas falsas. En estos casos, en efecto, rara vez entran en juego elementos indeterminados o valorativos. Lo habitual es que exista controversia sobre hechos concretos tales como si hubo o no pago y si existió o no la venta o la prestación.

Generalmente, los casos de facturas falsas se originan en fiscalizaciones en las que el Servicio detecta irregularidades que le llevan a sospechar que un contribuyente ha utilizado facturas falsas. La posible «falsedad» que interesa acá no apunta principalmente a deficiencias formales, sino a una falsedad material: que las operaciones y pagos consignados en los documentos –y en los que el contribuyente aparece como comprador o beneficiario– no existieron. En relación con los efectos tributarios del uso de facturas falsas, para los efectos del presente trabajo es suficiente con considerar que su utilización por parte de los contribuyentes les permite realizar, indebidamente, un menor pago de impuestos, tanto por concepto de Impuesto a la Renta como de Impuesto al Valor Agregado[20].

---

[18] Así, por ejemplo, en un juicio en que se discuta si un gasto es o no necesario y, en consecuencia, puede o no rebajarse de la renta bruta en conformidad a la ley (Chile, Decreto Ley 824, inciso primero, señala que la renta líquida se determinará deduciendo de la renta bruta los gastos necesarios para producirla), no bastará con determinar su cuantía y las características de lo que se obtuvo por su intermedio, sino que será necesario, además, establecer qué debe entenderse por «gasto necesario». Se trata, en otras palabras, de un hecho institucional porque su existencia depende de lo que establezcan determinadas reglas.

[19] Típicamente, en los juicios relacionados con la elusión, el establecimiento de si determinados hechos son o no elusivos supone elevados componentes valorativos.

[20] La explicación de ello, en términos muy generales, es la siguiente. En primer lugar, y respecto al impuesto a la renta, las facturas dan cuenta de gastos del contribuyente, de manera que los montos consignados en ellas se rebajan de su renta bruta para determinar su renta líquida. En consecuencia, si los documentos son falsos, tal rebaja es, desde luego, indebida, y supone un menor pago de impuesto a la renta que el debido (Chile, Decreto Ley 824, artículos 30 y 31), sin perjuicio de la eventual existencia de ilícitos, cuestión que acá no interesa. En segundo lugar, y en relación con el IVA, las facturas que los contribuyentes reciben por sus compras de bienes o servicios señalan que ellos pagaron el mencionado impuesto al realizar tales compras. De acuerdo con el sistema de determinación del IVA de débito contra crédito, tales facturas dan cuenta de un crédito fiscal IVA que los contribuyentes pueden imputar a sus débitos fiscales IVA (correspondiente al dinero por IVA que reciben por sus ventas), pagando por dicho tributo la diferencia. En consecuencia, si las facturas son falsas, ello supone que han abultado indebidamente sus créditos fiscales, pagando menos IVA que el que correspondía (Chile, Decreto Ley 825, artículos 23 y 24), de nuevo, sin perjuicio de eventuales delitos que acá no interesan.

En consecuencia, los hechos típicamente discutidos en este tipo de juicios se relacionarán con si las ventas, servicios y pagos realmente existieron. El Servicio sostendrá que las facturas son falsas porque ello no ocurrió y aportará antecedentes que permitan sostenerlo. El contribuyente sostendrá que las operaciones y pagos fueron efectivos, aportando evidencia en respaldo de ello.

Supongamos que el Servicio, luego de una auditoría a un comerciante de productos de ferretería, le imputa haber contabilizado y declarado 100 facturas, emitidas en meses consecutivos, en razón de 10 por mes, entre los meses de enero y octubre de 2020. Cada factura da cuenta de la compra de 100 botas de trabajo, por $5.000 cada una, señalando que se pagaron en efectivo y al contado. No existe discusión en cuanto a que el contribuyente contabilizó y declaró las facturas, por lo que, en caso de ser falsas, ello supondría un indebido menor pago de Impuesto a la Renta y de Impuesto al Valor Agregado.

El Servicio sostiene que las facturas son falsas porque: i) los montos son desproporcionados en relación con los giros, tanto del proveedor como del contribuyente, lo que se apoyaría en los antecedentes de inicio de actividades y declaraciones tributarias del proveedor y del contribuyente; ii) en los meses auditados el contribuyente aparece comprando más botas de las que vendió, lo que supondría que operaba en pérdida, conforme a los registros de compras y ventas, libros contables y declaraciones mensuales; iii) la forma de pago descrita es inverosímil (cada factura da cuenta del pago, en efectivo y al contado, de $500.000), pues no es habitual que operaciones reiteradas por montos elevados se paguen íntegramente en efectivo, lo que el Servicio establece mediante máximas de experiencia y, además, por el hecho de que otros pagos por sumas similares del propio contribuyente se hicieron mediante transferencias y cheques; iv) las instalaciones del proveedor, verificadas por funcionarios fiscalizadores, le permiten producir 100 ó 200 botas al mes, no 1.000, según el acta de verificación en terreno, fotografías y constancias de fiscalización; y v) en otros casos se han detectado facturas del mismo proveedor donde el supuesto comprador ha reconocido que las facturas son falsas, y que se las proporcionó el supuesto vendedor, por una determinada suma, precisamente, para rebajar la carga impositiva, conforme a actas y declaraciones de otras auditorías.

El contribuyente funda su defensa en que: i) las operaciones fueron mayores que las habituales en su giro porque estaba en un proceso de ampliación, lo que acreditaría mediante la exhibición de un contrato de arriendo de nuevas bodegas, órdenes de compra, cotizaciones y/o correos comerciales con clientes; ii) compró más botas de las que vendió porque en el marco de su expansión estaba acumulando inventario, lo que respalda con registros de inventario y reportes de existencias, además de guías de ingreso a bodega y actas de recepción; iii) se pagaron las sumas indicadas y en efectivo porque es la forma en que se trabaja en dicha área comercial y tipo de productos, de acuerdo con el testimonio del encargado de finanzas de la empresa; iv) no le es imputable que su proveedor tenga o no instalaciones suficientes para las ventas, pues lo que importa es que hizo las compras y las pagó, lo que acredita mediante guías de despacho, documentación de transporte, registros de

recepción, movimientos de bodega y declaración de quienes recibieron los bienes; v) tampoco le es imputable que hayan aparecido facturas del proveedor, al parecer falsas, en la contabilidad de terceros, sosteniendo que el caso debe resolverse con base en la evidencia específica aportada en autos, en particular la trazabilidad de recepción, el uso de bienes y la documentación asociada a estas operaciones.

b. Recepción de la causa a prueba «en masa» en la práctica de los TTA

Antes de extraer consecuencias metodológicas, conviene señalar un rasgo que se observa en la práctica: en un número significativo de fallos del PGR –especialmente en las primeras etapas de funcionamiento–, la recepción de la causa a prueba se formula mediante puntos amplios y estandarizados, sin desagregar las proposiciones fácticas específicas susceptibles de evaluación separada[21]. Así, por ejemplo: «Efectividad de adolecer las notificaciones por cédula de las liquidaciones», «Efectividad de las operaciones», «Origen de los fondos destinados a las inversiones», «Acreditación fehaciente del origen de los fondos», «Efectividad de que los gastos rebajados de la renta bruta del reclamante, correspondientes al pago de intereses bancarios del Banco (…), fueron necesarios para producir la renta».

Esta forma de delimitación probatoria es relevante para el análisis que sigue porque condiciona el tipo de motivación esperable: favorece decisiones construidas en términos globales de convicción y dificulta la explicitación, hecho por hecho, de las inferencias que conectan la evidencia con las proposiciones fácticas controvertidas.

c. Invocación de la sana crítica en la práctica de los TTA

Junto con la formulación amplia y estandarizada de los puntos de prueba, puede observarse en fallos de diversos TTA otra regularidad relevante para el análisis: la inclusión de un considerando en que se declara que la prueba será apreciada conforme a las reglas de la sana crítica. En esos pasajes, las sentencias suelen reproducir el texto legal aplicable, incorporar definiciones doctrinarias de sana crítica, o combinar ambas técnicas[22].

Este dato es importante por una razón metodológica. La referencia expresa a la sana crítica, por sí sola, no asegura una motivación probatoria suficiente. Como

[21] Ver, por ejemplo, Tribunal Tributario y Aduanero de Tarapacá, 07/06/2012; Tribunal Tributario y Aduanero de Antofagasta, 23/03/2011; Tribunal Tributario y Aduanero de Arica y Parinacota, 03/04/2012; Tribunal Tributario y Aduanero del Maule, 13/03/2012; Tribunal Tributario y Aduanero de Magallanes y la Antártica Chilena, 19/01/2013; Tribunal Tributario y Aduanero del Biobío, 07/12/2012; Tribunal Tributario y Aduanero de Aysén, 24/10/2012; Tribunal Tributario y Aduanero de Los Lagos, 31/10/2012; Tribunal Tributario y Aduanero de Los Ríos, 06/03/2013.

[22] La práctica es generalizada, en ocasiones mediante considerandos con amplias citas legales y doctrinales. Solo a título ejemplar, ver: Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 05/02/2025, cons. 19; Segundo Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 17/03/2025, cons. 35; Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 30/01/2025, RIT GR-17-00004-2020, cons. 25; Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 03/01/2025, cons. 7.

ha advertido la doctrina, este tipo de fórmulas puede operar de modo ritual si se limita a enunciar el estándar de valoración sin explicitar, respecto de los hechos controvertidos del caso, qué inferencias se extraen de la evidencia, cuál es su fuerza corroborativa y por qué se estima suficiente o insuficiente para tener por acreditadas determinadas proposiciones fácticas[23]. En esa medida, la invocación de la sana crítica puede coexistir con motivaciones construidas en términos globales de convicción, sin una justificación inferencial suficientemente desagregada.

d. Modo de razonar coherente con la lectura y la práctica tradicionales

En este punto no se pretende afirmar, en términos empíricos generales, que todas o la mayoría de las sentencias del PGR sigan un único patrón decisorio. Lo que se propone es una reconstrucción analítica de un modo de razonar que resulta coherente con tres elementos previamente descritos: (i) la lectura tradicional del artículo 21 del CT, que tiende a presentar la carga de la prueba como un «deber» del contribuyente (sección II.1.a), (ii) la práctica –ilustrada en fallos de diversos TTA– de recibir la causa a prueba mediante puntos amplios y estandarizados (sección II.2.b), y (iii) la invocación reiterada de la sana crítica mediante considerandos generales que no siempre se traducen en una explicitación inferencial desagregada de la valoración de la evidencia (sección II.2.c).

En un caso como el del ejemplo, el tribunal contará con un conjunto de antecedentes que, en principio, deberían permitir una evaluación comparativa de su fuerza corroborativa respecto de los hechos relevantes (en especial, la efectividad de las operaciones y de los pagos). Sin embargo, si se asume la lectura tradicional descrita en la sección 2.1.1 y se la combina con una delimitación probatoria genérica, resulta plausible que la motivación tienda a organizarse de un modo que desplace el centro de gravedad desde la valoración racional de la evidencia hacia el cumplimiento o incumplimiento de ese «deber». En esa lógica, es esperable que: i) la causa se reciba a prueba «en masa», mediante puntos formulados de modo genérico y estandarizado, sin desagregar hechos específicos susceptibles de controversia (por ejemplo, «efectividad de que las facturas objeto de controversia son falsas»); ii) se incorpore una referencia ritual a la sana crítica; iii) se omita, luego, una valoración individual y comparativa de las evidencias; iv) se reemplace ese examen por una afirmación global de falta (o suficiencia) de convicción; v) finalmente, se reconduzca el razonamiento a la idea de que, «en materia tributaria», correspondía al reclamante cumplir su carga –concebida como un «deber»– acreditando la efectividad de las operaciones, y (vi) la decisión se funde, en definitiva, en el incumplimiento (o cumplimiento) de ese «deber», más que en una justificación inferencial explícita sobre por qué la evidencia disponible corrobora o no los hechos discutidos.

[23] Carbonell Bellolio (2019) pp. 39-40. En particular, la autora advierte que la mera formulación lingüística de criterios de valoración no sustituye la argumentación exigida para justificar la decisión probatoria, lo que permite advertir el riesgo de un uso ritual de la referencia a la sana crítica cuando ella no se traduce en una explicitación del razonamiento aplicado al caso.

La diferencia metodológica es decisiva. No es lo mismo justificar inferencialmente –hecho por hecho– qué evidencia corrobora o refuta cada proposición fáctica relevante, que resolver la controversia mediante una convicción global asociada al cumplimiento o incumplimiento de un supuesto «deber» de probar. En este último caso, el riesgo es convertir una insuficiencia probatoria (un problema epistémico) en un incumplimiento (un reproche normativo).

Conviene advertir que, si bien el ejemplo –con hechos predominantemente empíricos y evidencia relativamente concreta– permite visualizar con claridad el problema, la dificultad metodológica que aquí se destaca no se agota en este tipo de controversias. Por el contrario, puede presentarse también en litigios con componentes evaluativos o altamente indeterminados –como aquellos en que se discute sobre elusión– o, en general, en casos en que la decisión exige distinguir y justificar separadamente el establecimiento de hechos «brutos» y su calificación normativa. La utilidad del caso radica, precisamente, en que su sencillez fáctica permite advertir con mayor nitidez el punto: cuando la controversia se delimita mediante fórmulas amplias y la carga se comprende como un «deber» de probar, el razonamiento puede desplazarse desde la valoración comparativa de la evidencia hacia un juicio global de convicción asociado al cumplimiento o incumplimiento de ese «deber».

III. ¿CARGA DE LA PRUEBA?

En los procesos tributarios chilenos, la carga de la prueba suele invocarse como argumento decisivo incluso cuando la motivación sobre la forma en que se establecen los hechos es escasa. Esta invocación puede verse reforzada cuando la causa se recibe a prueba «en masa», mediante puntos genéricos y estandarizados; y se hacen referencias rituales a definiciones legales o doctrinales de lo que constituye la sana crítica. Para entender por qué esa forma de razonar es problemática en un sistema de sana crítica conviene detenerse, aunque sea brevemente, en la clarificación de qué implica la noción de carga de la prueba de acuerdo con la principal literatura sobre la materia.

Conviene anticipar el alcance de esta reconstrucción. No se pretende ofrecer una teoría general de la carga de la prueba ni recorrer su evolución dogmática por sí misma, sino extraer de esa literatura únicamente los dos resultados que el argumento tributario necesita. El primero es que la llamada carga subjetiva –entendida como un «deber» de probar que pesa sobre una parte– resulta prescindible en un sistema regido por la sana crítica, en el que el juez debe valorar racionalmente toda la evidencia con independencia de quién la haya aportado. El segundo es que la carga objetiva no es un deber dirigido a las partes, sino una regla de juicio residual dirigida al juez, que solo opera cuando, agotada la valoración, subsiste incertidumbre sobre un hecho decisivo. El recorrido conceptual que sigue debe leerse, por tanto, como un andamiaje orientado a fijar esos dos puntos, que más adelante permitirán releer los artículos 21, 132 inciso 4 y 4 bis del Código Tributario sin recurrir a la idea de un «deber» de probar.

IV. RECONSTRUCCIÓN: QUÉ SE ENTIENDE POR «CARGA DE LA PRUEBA»

a. Noción general

En la concepción tradicional, la carga de la prueba se presenta como una institución destinada a operar en contextos de incertidumbre fáctica, cuando los hechos relevantes para la decisión no han sido acreditados con un grado suficiente de convicción. Desde esta perspectiva general, la carga de la prueba no se concibe como un deber jurídico en sentido estricto, sino como una carga o imperativo procesal cuyo incumplimiento no da lugar a una sanción, sino a una consecuencia desfavorable en la decisión[24].

Esta caracterización negativa (esto es, la afirmación de que la carga no es un deber) es un lugar común. A diferencia de los deberes procesales, cuyo incumplimiento puede acarrear sanciones específicas, la carga de la prueba se concibe como una regla que opera en el propio interés del sujeto al que se dirige. Por ello, se afirma habitualmente que la carga de la prueba genera un incentivo o estímulo para que las partes aporten al proceso aquellos elementos de evidencia que respaldan los hechos cuya acreditación les resulta favorable[25].

La idea de que cada litigante debe probar lo que afirma si pretende obtener una decisión favorable antecede con mucho al derecho procesal moderno. Diversos autores han señalado que este principio se encuentra ya en formulaciones previas al derecho romano y que, en el propio derecho romano, la carga de la prueba se identificaba fundamentalmente con lo que hoy se denomina su dimensión subjetiva[26]. En ese contexto, la carga de la prueba funcionaba como una regla práctica orientada a guiar la conducta de las partes en el litigio, indicando quién debía aportar evidencia probatoria de qué hechos.

Con todo, como subraya la doctrina, el proceso de codificación liberal y, en particular, la transformación del procedimiento civil en el siglo XIX produjo un desplazamiento progresivo del centro de gravedad de la teoría de la carga de la prueba. Este desplazamiento se manifiesta con especial claridad en el desarrollo de la doctrina alemana posterior a la entrada en vigor del Código Procesal Civil de 1877.

En este marco, las tesis de Rosenberg adquirieron un rol importante[27]. Según su reconstrucción, tras la instauración del sistema de libre valoración de la evidencia, la carga subjetiva o formal deja de constituir el núcleo de la doctrina de la carga de la prueba. Ello se debe a que, una vez aportada la evidencia al proceso, resulta irrelevante quién la haya producido, pues ahora debía dictarse sentencia atendiendo al contenido íntegro de los debates[28]. Lo decisivo es si los hechos han sido o no

[24] Rosenberg (2019) p. 39.
[25] Ferrer Beltrán (2019) p. 57.
[26] Nieva Fenoll (2020) p. 410.
[27] Nieva Fenoll (2020) p. 413. Además, Nieva Fenoll (2024 y 2025).
[28] Rosenberg (2019) p. 21.

acreditados. Desde esta perspectiva, sostener que la carga subjetiva determina el resultado del proceso sería desconocer la lógica misma del sistema probatorio. Aun así, Rosenberg advierte que sería excesivo concluir, a partir de lo anterior, que el concepto de carga subjetiva de la prueba ha desaparecido por completo. A su juicio, aun en el marco del proceso civil bajo libre valoración de la evidencia, la carga subjetiva conserva cierta relevancia, en la medida en que las partes siguen asumiendo el riesgo de una decisión desfavorable si no despliegan la actividad probatoria necesaria para acreditar los hechos que sustentan sus pretensiones. En este sentido, aunque la carga subjetiva no determina directamente la decisión judicial, sí influye en la conformación del material probatorio disponible[29].

En esa línea, la función atribuida a la carga subjetiva consiste en enriquecer el acervo probatorio del proceso, incentivando a cada parte a aportar aquellos antecedentes que le resultan favorables. Si una parte no ofrece evidencias suficientes de los hechos que invoca, asume el riesgo de que el tribunal, al valorar las evidencias disponibles, considere que dichos hechos no han sido acreditados[30].

Resulta relevante observar que, pese a la pérdida de centralidad de la carga subjetiva en sistemas como el alemán, en aquellos ordenamientos que sí contienen una regulación legal general de la carga de la prueba, los textos normativos parecen apuntar primordialmente a esta dimensión. Taruffo ha llamado la atención sobre este punto al analizar la disposición italiana en la materia, señalando que su formulación remite a la idea de que incumbe a las partes probar determinados hechos[31], aun cuando, en virtud del principio de adquisición de la prueba, dicha formulación resulte conceptualmente problemática[32]. Algo similar ocurre en el derecho chileno, donde el artículo 1698 del Código Civil establece que incumbe probar las obligaciones o su extinción a quien las alega[33]. Sobre estos puntos volveremos más adelante.

b. Categoría jurídica de carga de la prueba

Ahora bien, para comprender adecuadamente qué significa hablar de «carga» (y, en particular, de carga de la prueba) es necesario detenerse en el concepto mismo de carga como categoría jurídica. En este punto resulta especialmente esclarecedora la reconstrucción propuesta por Paula Ramos[34], quien muestra que buena parte de las confusiones que rodean a la carga de la prueba provienen de una comprensión

[29] Rosenberg (2019) pp. 20-24.

[30] Paula Ramos (2020) pp. 55-57.

[31] Taruffo (2019) p. 17.

[32] Sostiene, en particular, que atendido el principio de adquisición de la prueba, «la regla sobre la carga de la prueba no encuentra aplicación efectiva en el curso del proceso y no afecta realmente las iniciativas probatorias de las partes. De ello se deriva la consecuencia de que únicamente se puede hablar de carga de la prueba en sentido objetivo, ya que la carga solo encuentra aplicación en la decisión final, y constituye la regla de juicio que el juez debe aplicar en su decisión». Taruffo (2019) p. 17.

[33] Como se vio en el texto, el artículo 1698, inciso 1° del Código Civil dispone: «Incumbe probar las obligaciones o su extinción al que alega aquellas o esta». Chile, Código Civil.

[34] Paula Ramos (2020) pp. 54-56.

imprecisa de la noción general de carga y, en particular, de su distinción respecto del deber.

Según expone Paula Ramos, la teorización moderna de la carga surge, a mediados del siglo XX, como un esfuerzo por explicar ciertos comportamientos jurídicamente relevantes que el Derecho no impone de manera categórica, pero cuya realización condiciona el acceso a determinados resultados jurídicos. En este contexto, la carga no describe un comportamiento jurídicamente exigido, sino un comportamiento jurídicamente valorado, cuya omisión no constituye un ilícito, pero sí priva al sujeto de una ventaja o beneficio previsto por el ordenamiento.

Sobre la base de estas reconstrucciones, Paula Ramos propone una caracterización general de la carga que resulta especialmente útil para el análisis de la carga de la prueba. En su formulación, la carga es una situación jurídica pasiva subjetiva, diseñada por una regla, que describe un comportamiento valorado por el Derecho, pero no categóricamente exigido[35]. El sujeto sobre el que recae la carga dispone de dos opciones igualmente lícitas: realizar el comportamiento previsto o no realizarlo. En ninguno de los dos casos incurre en ilicitud. Sin embargo, solo la realización del comportamiento permite acceder al resultado favorable previsto por la norma. La estructura típica de la regla que establece una carga puede expresarse, así, en términos condicionales: si el sujeto realiza A, obtiene B; si no realiza A, simplemente no obtiene B.

Esta caracterización permite trazar con claridad la diferencia entre carga y deber. Como subraya Paula Ramos[36], cuando un sujeto incumple un deber jurídico, incurre en ilicitud y el ordenamiento debe prever mecanismos coactivos adecuados para reaccionar frente a esa infracción. En cambio, cuando el sujeto no realiza el comportamiento previsto por una regla que establece una carga, no comete ningún acto contrario al Derecho; las consecuencias negativas (o, más precisamente, no positivas) de su inacción están ya previstas en la propia regla, sin necesidad de sanciones adicionales.

Aplicada al ámbito probatorio, esta concepción tiene consecuencias relevantes. En particular, implica que, si el legislador afirma que sobre una parte recae la carga de aportar una determinada evidencia, no está imponiendo un deber de probar, sino reconociendo al justiciable dos opciones lícitas: aportar la evidencia o no hacerlo y asumir el riesgo de una decisión desfavorable. Dicho de otro modo, como insiste Paula Ramos, ni el juez ni la parte contraria pueden obligar jurídicamente al sujeto a practicar o aportar una evidencia probatoria que no sea de su interés. La carga de la prueba, entendida en su sentido técnico, presupone siempre la libertad del sujeto para no aportar evidencia, aun cuando ello pueda perjudicar su posición procesal[37].

Esta aclaración conceptual resulta decisiva para el análisis posterior. Si la carga describe un comportamiento valorado, pero no exigido, y si su estructura nor-

[35] Paula Ramos (2020) pp. 74-75.

[36] Paula Ramos (2020) p. 75.

[37] Priori Posada (2016) pp. 181-82.

mativa se basa en la atribución de consecuencias a la elección del sujeto, entonces no todo lo que la dogmática tradicional denomina «carga» puede ser considerado coherentemente como tal. En particular, como se verá más adelante, esta concepción plantea serias dificultades para entender la llamada dimensión subjetiva de la carga de la prueba y obliga a replantear su estatuto dentro del sistema probatorio.

c. Distinción clásica: carga subjetiva y carga objetiva

La exposición precedente permite comprender por qué la doctrina clásica terminó articulando la teoría de la carga de la prueba en torno a la distinción entre dos dimensiones o facetas. Esta distinción no surge como una simple clasificación terminológica, sino como un intento de dar cuenta, dentro de una misma categoría conceptual, de funciones normativas diversas que la dogmática fue atribuyendo a la carga de la prueba a medida que se transformaban los sistemas procesales y probatorios.

En su formulación más difundida, la concepción tradicional sostiene que la carga de la prueba presenta, por una parte, una dimensión subjetiva, dirigida a las partes y relativa a la actividad de aportación de evidencia, y, por otra, una dimensión objetiva, dirigida al juez y relativa a la decisión en situaciones de incertidumbre probatoria.

Esta bipartición aparece ya con claridad en Rosenberg, desde donde se proyecta al resto de los ordenamientos continentales. En términos generales, puede decirse que la carga subjetiva responde a la pregunta acerca de qué parte debe aportar evidencia probatoria en el proceso, mientras que la carga objetiva responde a la pregunta acerca de qué parte debe soportar las consecuencias de la falta de evidencia suficiente cuando el hecho relevante no ha sido acreditado[38].

Para muchos procesalistas, ambas preguntas estarían íntimamente vinculadas. La carga subjetiva se presentaría como el correlato procesal de la carga objetiva: quien soporta el riesgo de una decisión desfavorable en caso de incertidumbre tendría, por ello mismo, un incentivo para aportar la evidencia necesaria a fin de evitar ese resultado.

La doctrina suele reforzar esta idea de unidad recurriendo a diversas estrategias argumentativas. Una de ellas consiste en afirmar que la carga subjetiva sería una suerte de proyección de la carga objetiva a lo largo del procedimiento: la regla de juicio que se aplica al final del proceso irradiaría efectos hacia las fases previas, generando incentivos para la actividad probatoria de las partes[39]. Otra, estrechamente vinculada a la anterior, sostiene que la carga subjetiva constituye el medio a través del cual se garantiza el correcto funcionamiento de la carga objetiva, en la medida en que permite reunir el material probatorio necesario para que el juez pueda decidir[40].

Esta forma de entender la relación entre ambas dimensiones resulta particularmente visible en aquellas exposiciones doctrinales que describen la carga de la

[38] Ferrer Beltrán (2019) p. 60.

[39] Priori Posada (2016) p. 182.

[40] Priori Posada (2016) p. 183.

prueba como una institución que cumple simultáneamente una función dinámica y una función estática. En su función dinámica, la carga orientaría la conducta de las partes durante el proceso, indicándoles qué hechos deben probar si pretenden obtener un resultado favorable. En su función estática, la carga operaría como regla de juicio, permitiendo al juez resolver el litigio cuando, tras la valoración de las evidencias, persiste la duda sobre los hechos relevantes[41].

Sin embargo, incluso dentro de la concepción tradicional, esta reconstrucción unitaria no está exenta de ambigüedades. Así, algunos autores describen la carga subjetiva como un imperativo procesal que no impone deberes jurídicos sancionables, pero sí condiciona racionalmente la conducta de las partes. Desde esta perspectiva, la carga subjetiva no obligaría a probar en sentido estricto, pero sí colocaría a las partes ante una disyuntiva práctica: aportar evidencia o asumir el riesgo de perder el proceso. Otros autores, en cambio, prefieren hablar de la carga subjetiva como de una regla técnica o de una regla de experiencia procesal, destinada a orientar el comportamiento de los litigantes más que a imponerles una obligación jurídica propiamente tal[42].

Con todo, la concepción tradicional tiende a mantener la distinción entre carga subjetiva y carga objetiva, aun reconociendo la pérdida de centralidad de la primera. Esta persistencia se explica, en parte, por razones históricas y dogmáticas, pero también por la necesidad de dar cuenta de dos momentos distintos del razonamiento jurídico-procesal: el momento de la actividad probatoria y el momento de la decisión.

En lo que respecta a la carga de la prueba objetiva, esta es una regla dirigida al juez, que opera exclusivamente en el momento de dictar sentencia. Su función consiste en indicar cómo debe resolverse el caso cuando, tras la valoración de las evidencias disponibles, no se ha alcanzado el grado de convicción requerido para tener por probado un hecho relevante.

Rosenberg formula esta idea de manera particularmente clara al sostener que la carga objetiva establece las consecuencias jurídicas de la incertidumbre fáctica, con independencia de la actividad probatoria desplegada por las partes o incluso por el propio tribunal[43]. Si un hecho relevante no ha sido acreditado, la consecuencia será la derrota de la parte en cuyo favor habría operado la norma sustantiva de haberse probado dicho hecho.

La justificación de esta regla de juicio se encuentra en la prohibición del *non liquet*: los jueces deben siempre afirmar o negar la consecuencia jurídica que es objeto de lo pedido en la demanda, así como condenar o absolver en materia penal. Los tribunales están obligados a resolver todos los casos sometidos a su conocimiento, incluso cuando persiste la incertidumbre sobre los hechos[44]. En ausencia de una

41 Paula Ramos (2020) p. 56.

42 Ferrer Beltrán (2019) p. 63.

43 Rosenberg (2019) p. 21.

44 Paula Ramos (2020) pp. 54-55.

regla que distribuya el riesgo de la falta de prueba, el sistema decisional quedaría incompleto. La carga objetiva cumple, así, una función de cierre: permite al juez conceder o rechazar la consecuencia jurídica solicitada, aun cuando no haya podido formarse una convicción plena sobre los hechos.

V. PROBLEMAS DE LA CONCEPCIÓN TRADICIONAL

La reconstrucción precedente permite identificar los principales rasgos de la concepción tradicional de la carga de la prueba. La dificultad central de esta concepción no reside en la caracterización de la carga objetiva como regla de juicio, sino en la pretensión de integrar dentro de la misma categoría conceptual una supuesta carga subjetiva que regularía la actividad probatoria de las partes.

Las críticas contemporáneas más relevantes se concentran precisamente en este punto. Autores como Jordi Ferrer, Nieva Fenoll y Priori[45] han mostrado, desde distintos ángulos, que la llamada carga subjetiva de la prueba no puede ser entendida coherentemente como una dimensión de la carga de la prueba, y que su mantenimiento responde más a inercias dogmáticas que a exigencias conceptuales o funcionales del proceso moderno.

El primer problema que enfrenta la noción de carga subjetiva es de naturaleza estrictamente conceptual. La carga subjetiva suele describirse como una regla dirigida a las partes, que les indica qué hechos deben probar si pretenden obtener un resultado favorable. Sin embargo, esta descripción oscila de manera constante entre dos caracterizaciones incompatibles: por un lado, se insiste en que la carga subjetiva no es un deber jurídico, sino un mero imperativo procesal carente de sanción; por otro, se afirma que su incumplimiento conlleva una consecuencia claramente desfavorable para la parte, a saber, el riesgo de perder el proceso.

Ferrer ha subrayado que esta forma de hablar introduce una confusión conceptual grave. Si la llamada carga subjetiva no impone un deber jurídico, entonces no puede considerarse una norma prescriptiva en sentido propio. Pero si, en cambio, se le atribuye un contenido normativo suficiente como para condicionar racionalmente la conducta de las partes bajo la amenaza de una consecuencia adversa, resulta inevitable preguntarse en qué se distingue, desde el punto de vista normativo, de un deber procesal. La respuesta habitual (que la carga no está sancionada) no resulta convincente, pues la derrota procesal no es un mero efecto colateral, sino precisamente la consecuencia que la propia doctrina invoca para explicar la eficacia de la carga[46].

Este problema se agrava cuando se examina con atención la estructura del razonamiento que pretende derivar la carga subjetiva de la carga objetiva. Según esta tesis, la regla de juicio que distribuye el riesgo de la falta de prueba generaría indirectamente incentivos para la aportación de evidencia por las partes. Ahora bien,

[45] Ferrer Bletrán (2019) pp. 69-70; Nieva Fenoll (2019) p. 409; Priori Posada (2016) p. 181.

[46] Ferrer Beltrán (2019) pp. 60-63.

como insiste Ferrer, el hecho de que una regla produzca indirectamente ciertos incentivos conductuales no autoriza a reconstruir esos incentivos como el contenido normativo de una regla distinta. Muchas normas procesales y sustantivas generan incentivos para las partes, pero ello no justifica multiplicar las categorías normativas ni duplicar las instituciones conceptuales[47].

Desde esta perspectiva, la carga subjetiva no sería más que una consecuencia pragmática de la existencia de una regla de decisión que asigna el riesgo de la incertidumbre fáctica. Pero si ello es así, no hay razón para conceptualizarla como una dimensión autónoma de la carga de la prueba[48]. Más aún, la inferencia desde los efectos motivacionales de una regla a la existencia de una regla adicional dirigida a las partes constituye, en términos analíticos, una falacia de afirmación del consecuente: del hecho de que una regla produzca incentivos no se sigue que exista una regla cuyo contenido consista precisamente en esos incentivos.

Nieva Fenoll ha desarrollado una crítica convergente, poniendo el acento en la incompatibilidad entre la noción de carga subjetiva y el principio de adquisición de la prueba[49]. De acuerdo con este principio, una vez que las evidencias han sido incorporadas al proceso, dejan de pertenecer a la parte que las aportó y pasan a integrar el acervo probatorio común, de modo que pueden beneficiar indistintamente a cualquiera de las partes. En este contexto, afirmar que una parte «debe» probar determinados hechos pierde buena parte de su sentido, puesto que lo decisivo ya no es quién aporta la evidencia, sino qué hechos resultan finalmente acreditados.

En los sistemas procesales contemporáneos, una vez que las evidencias probatorias han sido incorporadas al proceso, su valoración es independiente de la parte que las haya aportado. El juez puede fundar su decisión en evidencias ofrecidas por cualquiera de las partes, o incluso en evidencias aportadas o practicadas de oficio, siempre que ello esté permitido por el sistema.

El principio de adquisición de la prueba pone de manifiesto que la pregunta relevante para la decisión judicial no es quién aportó la evidencia, sino si el hecho ha sido o no acreditado conforme al estándar probatorio aplicable. En consecuencia, la idea de una carga subjetiva entendida como deber de aportación de evidencias pierde su fundamento. Como señala Nieva Fenoll, la carga subjetiva se construye sobre la base de un modelo de proceso superado, en el que la prueba era concebida como un patrimonio de las partes y no como un elemento del sistema de decisión judicial[50].

Priori, por su parte, ha insistido en que la función decisoria de la carga de la prueba basta por sí sola para explicar el funcionamiento del sistema, sin necesidad de postular una carga subjetiva adicional[51]. En su análisis, la carga de la prueba

47 Ferrer Beltrán (2019) pp. 70-71.

48 Ferrer Beltrán (2019) pp. 70-75.

49 Nieva Fenoll (2020) pp. 413 y 417; Taruffo (2012) p. 248.

50 Nieva Fenoll (2020) p. 413.

51 Priori Posada (2016) pp. 182-183.

debe entenderse como una regla que permite al juez resolver el caso cuando no se alcanza el grado de convicción requerido sobre un hecho relevante. Esta regla opera en el momento de la decisión y tiene un carácter residual. Todo lo que ocurra antes (la aportación de evidencias, las estrategias probatorias de las partes, la distribución de los medios de prueba a lo largo del proceso) pertenece a un plano distinto, que no puede ser subsumido sin más bajo la noción de carga de la prueba.

Un elemento adicional de crítica se encuentra en la constatación de que la carga subjetiva carece de un contenido normativo estable. Mientras que la carga objetiva puede formularse de manera relativamente precisa (si un hecho no ha sido probado, pierde la parte a la que beneficiaría su prueba), la carga subjetiva se formula de manera vaga e indeterminada. No está claro si impone una obligación, una facultad, una mera recomendación estratégica o una expectativa racional de comportamiento. Esta indeterminación conceptual contrasta con la pretensión de presentarla como una dimensión esencial de la carga de la prueba[52].

Todo ello conduce a una conclusión provisional: carece de sentido entender la carga subjetiva de la prueba como una dimensión de la carga de la prueba. No se trata de negar que el proceso genere incentivos para la aportación de evidencia por las partes, ni de desconocer que ciertas reglas procesales orienten su comportamiento. Se trata, más bien, de reconocer que esos incentivos y reglas pertenecen a un plano normativo distinto y que su subsunción bajo la noción de carga de la prueba introduce confusión conceptual. La confusión se ve reforzada cuando la controversia fáctica se estructura de modo genérico (recepción «en masa»), porque en ese contexto la decisión tiende a resolverse por convicción global y a justificarse, *ex post*, como incumplimiento del supuesto «deber» de probar. El siguiente paso es mostrar, en el campo tributario y con el ejemplo de las facturas, cómo este atajo reordena la motivación probatoria: desplaza la explicitación del análisis inferencial y convierte la insuficiencia de evidencia (o de corroboración) en reproche.

VI. APLICACIÓN AL CASO TRIBUTARIO: PROBLEMA CENTRAL Y FACTORES QUE AGRAVAN SU EFECTO

El ejemplo de las facturas falsas permite observar con nitidez cómo un problema conceptual central –la comprensión de la carga de la prueba como «deber» de la parte– se traduce en una forma defectuosa de decidir sobre los hechos. Otros rasgos de la práctica que hemos observado –la recepción de la causa a prueba «en masa» y la invocación ritual de la sana crítica– no constituyen aquí el objeto principal de crítica, pero sí constituyen factores que facilitan y agravan ese desplazamiento.

En particular, si se asume –como suele ocurrir en la práctica– que el artículo 21 del CT impone a la reclamante un «deber» de probar la efectividad de las operaciones y pagos, el razonamiento se cierra, ante la duda, mediante una lógica de incumplimiento: si no se acredita suficientemente, corresponde rechazar el reclamo

[52] Gómez Pomar (2001) p. 5.

por no haberse satisfecho ese «deber». Incluso si se considera que, en virtud del artículo 132 inciso 4, la carga es del contribuyente y del Servicio, ella se entiende como un «deber» cuyo incumplimiento tiene como «sanción» la derrota en el juicio[53].

En un sistema de sana crítica, en cambio, lo esperable es que el tribunal individualice las proposiciones fácticas relevantes, valore comparativamente la fuerza de corroboración de cada evidencia y explique inferencialmente por qué, a partir de ese conjunto probatorio, tiene por acreditados (o no) determinados hechos que, a su vez, permiten establecer (o no) la falsedad de las facturas. Solo si, después de ese examen, persiste una insuficiencia probatoria sobre un hecho decisivo, corresponde activar la carga como regla de juicio residual dirigida al juez.

El problema aparece cuando esa secuencia se invierte. Si la carga probatoria se concibe como un «deber», el razonamiento se degrada: la motivación se reduce –o se vacía– y el cierre se produce mediante una fórmula de derrota («no acreditó», «no cumplió su carga», «no desvirtuó»), presentada como si bastara por sí sola para justificar la decisión. La recepción «en masa» de la causa a prueba y la referencia ritual a la sana crítica agravan esta deriva, porque facilitan una valoración global y opaca; pero la patología conceptual de base sigue siendo la misma: transformar una regla de juicio residual en un deber cuyo supuesto incumplimiento reemplaza la justificación del razonamiento probatorio.

Veamos el punto con mayor detención.

a. Cómo se degrada la motivación cuando la carga se entiende como «deber»

Cuando la carga probatoria se concibe como un «deber» del contribuyente (en línea con la lectura tradicional del artículo 21 del CT), el razonamiento suele operar de un modo distinto al que exige un sistema de sana crítica.

Primero, la controversia puede quedar formulada en términos excesivamente genéricos («efectividad» o «falsedad» de las facturas), lo que facilita que el tribunal no diferencie las proposiciones fácticas relevantes. En ese contexto, resulta más sencillo sustituir la evaluación comparativa de la evidencia por un juicio global de convicción («no se adquirió convicción suficiente», «no se acreditó»), a veces expresado en clave marcadamente subjetivista («este tribunal ha adquirido/no ha adquirido convicción»).

Segundo, una vez sustituida la valoración analítica por una convicción –subjetiva– global, el discurso del «deber» opera como cierre retórico: si «no se acreditó» o el Tribunal «no adquirió la convicción» y «la carga es del contribuyente», entonces la derrota se justifica como incumplimiento (el contribuyente «no cumplió con su

[53] Así, por ejemplo, el Primer TTA de la Región Metropolitana sostiene que, «…conforme lo dispuesto en el artículo 132 del Código Tributario, tanto el Servicio de Impuestos Internos como el contribuyente reclamante tienen la carga de la prueba respecto de sus respectivas pretensiones en el proceso. Esto significa que cada parte *debe* aportar los antecedentes suficientes y adecuados para acreditar los hechos que fundamentan sus alegaciones» (el destacado es nuestro). Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 08/02/2025, cons. 9°.

carga», «no desvirtuó»), como si se tratara de una sanción por una omisión. Con ello, la insuficiencia probatoria deja de ser un diagnóstico epistemológico y se convierte en un reproche procesal.

En esa reconstrucción, el resultado parece derivar del supuesto «deber» de probar del contribuyente (o, en su caso, del Servicio), no de una justificación inferencial que muestre por qué la evidencia disponible corrobora o no los hechos alegados por las partes. La carga deja entonces de operar como regla de juicio residual y pasa a actuar como un sustituto de la motivación.

En el ejemplo, esto permite explicar decisiones del siguiente tipo: el tribunal no discute si la máxima de experiencia invocada por el Servicio está suficientemente justificada; no evalúa con precisión qué peso atribuir al testimonio del gerente o encargado de finanzas considerando su vínculo con la reclamante; no contrasta la verificación de capacidad productiva con la posibilidad de tercerización, reventa o intermediación; no examina la trazabilidad (guías, recepción, movimientos de bodega, correlatos contables) como un conjunto de indicios que puede, eventualmente, establecer la existencia de las operaciones. En lugar de ello, se pondera todo «en bloque», se afirma que no se acreditó la efectividad y se cierra con la fórmula: la reclamante no cumplió con su «deber» de probar.

b. Parámetro de contraste: exigencias de una valoración racional de la evidencia bajo sana crítica

El ejemplo utilizado no exige calificaciones institucionales especialmente complejas ni valoraciones jurídicas: se discute principalmente la efectividad de determinadas operaciones y pagos. Precisamente por eso, el caso es útil para mostrar qué significa valorar racionalmente la evidencia y, sobre todo, qué significa eludir esa tarea.

Un análisis adecuado exigiría, al menos, tres operaciones:

i) Formulación de proposiciones sobre hechos: No basta con un punto de prueba genérico («falsedad de las facturas» o «efectividad de operaciones»). Deben precisarse proposiciones fácticas susceptibles de corroboración: por ejemplo, si existió un proceso de ampliación del giro; si hubo acumulación de inventario; si es verosímil el pago reiterado en efectivo de montos elevados en ese rubro y circunstancias; si la capacidad material del proveedor hace plausible la producción y entrega de las cantidades de que dan cuenta las facturas; qué peso puede tener la información de que terceros utilizaron facturas del proveedor para rebajar su carga impositiva. Sin esa desagregación, la controversia queda formulada de un modo que favorece decisiones sin análisis.

ii) Evaluar fuerza corroborativa: Cada hipótesis ofrecida por el Servicio y el contribuyente debe ser evaluada atendiendo a su calidad, origen y poder explicativo. Por ejemplo: la «máxima de experiencia» sobre pagos mediante transferencias o documentos cuando son por ciertos montos puede ser razonable, pero debe justificarse y contrastarse con antecedentes del propio

contribuyente (por ejemplo, forma de otros pagos por montos similares). Del mismo modo, el testimonio del encargado de finanzas o del gerente en relación con el pago y entrega de mercadería puede ser relevante, pero su fuerza corroborativa deberá evaluarse considerando su posición e interés como empleado de la reclamante, y su concordancia con evidencia documental (registros de caja, retiros, flujos, etc.). Nada de eso se resuelve con una afirmación global.

iii) Construir inferencias explícitas: El tribunal deberá mostrar –paso a paso– por qué, considerando el conjunto de evidencias y sus contrapruebas, resulta más plausible que las operaciones existieron (o no existieron). Ese es el núcleo de la sana crítica: no es, como suele observarse, un catálogo ritual de criterios –provenientes del CT o de la doctrina–, sino una motivación que haga visible el tránsito inferencial desde la evidencia hacia los hechos. Cuando esa inferencia no se muestra, no resulta posible someter la decisión a un control racional.

c. Contraste: regla de juicio residual dirigida al juez versus regla de decisión central y anticipada (lenguaje del «deber»)

Este contraste permite precisar el punto central del trabajo. Si la carga de la prueba se entiende correctamente como regla de juicio residual dirigida al juez, su uso es excepcional: solo aparece después de que el tribunal ha valorado la evidencia y, aun así, permanece una insuficiencia probatoria respecto de hechos alegados que sustentan las pretensiones de las partes. En tal caso, la carga opera como regla de cierre para decidir quién soporta el riesgo probatorio.

Bajo el discurso actual de interpretar las fuentes del derecho tributario como fuentes de un «deber» de las partes (y, generalmente, de los contribuyentes), su rol deja de ser residual y pasa a ser central: reordena la motivación, desplaza el análisis inferencial y convierte la insuficiencia probatoria –que debería ser un diagnóstico epistemológico tras una valoración comparativa– en un reproche procesal por «no haber probado», como si la derrota fuera una sanción y no el resultado de una inferencia justificada. La recepción «en masa» agrava esta deriva: cuanto más genérica es la fijación de puntos de prueba, más fácil resulta sustituir la justificación analítica por una convicción global y, luego, por una derrota fundada en el «deber». La carga deja de ser regla de cierre: pasa a operar como sustituto de la motivación. Así, el tribunal no aplica una regla de juicio al término de un razonamiento probatorio, sino que reemplaza ese razonamiento por la fórmula de derrota asociada al supuesto «deber» de probar.

Esta reconstrucción permite conectar el diagnóstico inicial con la reinterpretación normativa que sigue: si el problema de la práctica tributaria consiste en transformar la carga de la prueba en un deber de las partes, entonces la corrección no exige redistribuir ese supuesto deber, sino reconstruir los artículos 21, 132 inciso 4 y 4 bis inciso final del CT como reglas compatibles con la valoración racional de la evidencia y con el carácter residual de la carga objetiva.

VII. REINTERPRETACIONES Y PROPUESTAS

Las secciones anteriores han mostrado que la práctica tributaria chilena se sostiene sobre un conjunto de confusiones conceptuales: el artículo 21 del CT se ha leído como si estableciera una regla general en contra del contribuyente, la llamada carga de la prueba «subjetiva» se invoca como premisa decisoria principal, y el lenguaje del «deber» desplaza la valoración racional de la evidencia. Esta sección propone dos operaciones correctivas. Primero, identifica las tesis dominantes del discurso tributario y exhibe sus errores conceptuales (VIII). Segundo, reinterpreta el CT en coherencia con el marco anterior (IX.a), mostrando su impacto metodológico en la decisión probatoria (IX.b) y abriendo, como cuestión distinta, la discusión sobre deberes probatorios y sanciones (IX.c).

1. Desmitificaciones en el discurso actual

En esta sección se identifican tres fórmulas recurrentes del discurso tributario sobre la carga de la prueba que, en la práctica, operan como atajos decisorios más que como categorías analíticas útiles. En cada caso, el objetivo es separar planos normativos distintos que suelen quedar indebidamente mezclados y mostrar las confusiones que esa amalgama origina en la práctica decisoria.

a. «El contribuyente debe cumplir con la carga de la prueba»

Este enunciado capta uno de los presupuestos implícitos de la práctica tributaria chilena y, a la vez, da cuenta de la lectura dominante del artículo 21 del CT. Dicho en breve, se asume que el contribuyente estaría normativamente obligado a probar los hechos en que funda su pretensión y que, si no lo hace, debe necesariamente perder.

Esta construcción es conceptualmente problemática porque amalgama aspectos normativos heterogéneos que conviene mantener analíticamente diferenciados:

i) En primer lugar, el referido artículo 21 establece un deber de respaldo documental y contable al contribuyente. Se trata de un deber de exhibición frente a la Administración, propio de la fase de fiscalización, que regula la forma en que el Servicio debe establecer los impuestos.

ii) En segundo lugar, suele invocarse el hecho de que el contribuyente tiene un incentivo práctico para aportar evidencia, en la medida en que la falta de acreditación de ciertos hechos puede conducir a una decisión desfavorable. Pero de ello no se sigue la existencia de una carga subjetiva entendida como una categoría normativa autónoma dirigida a las partes. Ese incentivo es una consecuencia de cualquier regla de decisión que opere bajo condiciones de incertidumbre probatoria; no añade nada desde el punto de vista normativo.

iii) En tercer lugar, lo único que puede afirmarse con precisión es la existencia de una regla residual de cierre. Si, una vez realizada la valoración racional de las evidencias disponibles, persiste una insuficiencia probatoria respecto de un hecho cuya acreditación beneficiaría al contribuyente, entonces esa regla resi-

dual opera en su contra. Pero esto no equivale a sostener que el contribuyente «tiene la carga de la prueba» como una cualidad general, previa y abstracta, atribuible con independencia del resultado del razonamiento probatorio. Equivale, más bien, a afirmar que, en un escenario de indeterminación fáctica, el contribuyente soporta el resultado adverso.

En consecuencia, allí donde la jurisprudencia afirma que «el contribuyente tiene la carga de la prueba», debería decirse, con mayor precisión conceptual, que, si los hechos que favorecen al contribuyente no resultan acreditados tras la valoración racional de las evidencias disponibles, el contribuyente se expone a perder el juicio.

Una relectura posible de este enunciado, por parte de los tributaristas, sería decir que los contribuyentes no tienen la carga de la prueba, sino que deben «cumplir con ella». Ello, a efectos de expresar que no estamos frente a una cualidad, sino frente a la exigencia de cumplir con un mandato jurídico. Esta reformulación tampoco sería satisfactoria. En efecto, el lenguaje del «cumplimiento» introduce un deslizamiento conceptual incorrecto: pretende mostrar la carga como un deber. Pero si la carga no es un deber, entonces no puede hablarse con propiedad de «cumplimiento» o «incumplimiento». Como se mostró en la sección V, la oscilación entre «carga» y «deber» es una de las fuentes del problema: se formula como carga para evitar el lenguaje del deber, pero se usa como si fuera un deber cuando opera como premisa decisoria. Además, el lenguaje del «cumplimiento» ignora el principio de adquisición probatoria. Una vez incorporadas al proceso, las evidencias probatorias dejan de «pertenecer» a quien las aportó y pasan a integrar el acervo común. Por tanto, la pregunta relevante no es si el contribuyente «cumplió» con aportar evidencias, sino si el conjunto de evidencias disponibles (aportadas por cualquiera de las partes, o incorporadas de oficio) permite acreditar los hechos relevantes conforme al estándar aplicable.

b. «Basta que el Servicio formule imputaciones fundadas en hechos determinados»

Se suele asumir que si el Servicio ha formulado imputaciones «fundadas en hechos determinados» (ver sección II.1.a), la carga se desplaza al contribuyente, quien debe «desvirtuar» esas imputaciones. Ello podría ser interpretado de manera que al Servicio le bastaría con señalar indicios o sospechas, y sería el contribuyente quien debería probar que las operaciones fueron efectivas, que los gastos fueron necesarios, etc.

Esta idea es equivocada dado que confunde elementos que deben ser diferenciados. En primer lugar, el Servicio tiene el deber de fundar sus liquidaciones, indicando los hechos en que se basan y las normas aplicables. Eso no significa que haya «cumplido su carga de probar». Significa que ha satisfecho un requisito formal de validez, la motivación del acto administrativo, no que se haya justificado una proposición sobre hechos pasados imputada al contribuyente. Este deber general de

fundamentación de los actos de la administración, reforzado en materia tributaria por las exigencias de motivación a que se refiere el artículo 8 bis, Nº 4, del Código Tributario, resulta consistente con el hecho de que en nuestra tradición jurídica los actos administrativos gozan de presunción de legalidad, imperio y exigibilidad (artículo 3, inciso final, de la Ley Nº 19.880, de 2003, de Bases del Procedimiento Administrativo, en adelante LBPA), además de ejecutividad y ejecutoriedad (artículo 51 de la Ley Nº 19.880, de 2003, LBPA). Se trata de un deber de fundamentación correlativo al hecho de que los actos emanados de la Administración pueden ser ejecutados de inmediato por la Administración, sin intervención de los tribunales, esto es, por la autotutela declarativa de que goza. Ello no significa, sin embargo, que haya probado hecho alguno.

En segundo lugar, los TTA deben valorar todas las evidencias disponibles, aportadas por el Servicio o por el contribuyente. No basta con que el Servicio haya formulado «imputaciones fundadas». Lo que importa es si esas imputaciones están respaldadas por evidencias que, valoradas conforme a sana crítica, corroboran la hipótesis propuesta por el Servicio por sobre la propuesta por el contribuyente. La fórmula de «hechos determinados» no puede operar como sustituto de la valoración probatoria.

En tercer lugar, solo si, tras valorar todas las evidencias, persiste la insuficiencia probatoria, corresponde activar la regla residual: la carga de la prueba. Pero esa regla no se activa porque el Servicio formuló impugnaciones «fundadas», sino porque, a pesar de la valoración racional, los hechos no quedaron acreditados con el grado de convicción exigido.

c. «Servicio y contribuyentes deben acreditar sus pretensiones»

Como se indicó en la sección II.1.c, la reforma de 2020 introdujo en el artículo 132, inciso 4, del CT la siguiente fórmula: «El Servicio y el contribuyente deberán acreditar sus respectivas pretensiones dentro del procedimiento». Esta disposición se presentó como una solución al problema interpretativo generado por la lectura tradicional del artículo 21. Sin embargo, esta posee sus propios problemas.

En primer lugar, la disposición se refiere a la prueba de las «pretensiones», cuando el objeto inmediato de la actividad probatoria no son las pretensiones, sino los hechos en que aquellas se sostienen. Esta imprecisión no es meramente terminológica: oscurece la distinción entre acreditación de hechos y calificación jurídica, distinción que resulta fundamental en materias tributarias donde concurren elementos fácticos y elementos evaluativos.

En segundo lugar, el uso de la forma verbal «deberán» genera una ambigüedad problemática. Si se trata de un deber en sentido estricto, cabría esperar la identificación de una sanción o consecuencia jurídica específica para su incumplimiento, distinta de la mera pérdida del proceso. Pero si no hay tal sanción, entonces lo que se presenta como un deber sería, en realidad, una carga en sentido técnico. La dificultad reside en que el texto legal no aclara si estamos ante un deber procesal propiamente tal o ante una formulación retórica de la carga de la prueba.

En tercer lugar, y esto es lo más relevante, la disposición no precisa cuál sería la consecuencia procesal de la insuficiencia probatoria. Es decir, no indica expresamente qué parte soporta la decisión adversa en caso de que, tras la valoración de las evidencias disponibles, persista la incertidumbre sobre los hechos relevantes. A diferencia del artículo 1698 del Código Civil, que establece una regla de cierre asociada al riesgo de la falta de prueba (quien alega la obligación o su extinción debe probarla), el artículo 132, inciso 4, del CT se presenta como un enunciado simétrico de acreditación, sin explicitar una pauta de derrota.

Esto podría sugerir dos vías interpretativas alternativas. Una primera opción sería entender que el artículo 132, inciso 4, no establece propiamente una regla sobre distribución del riesgo probatorio, sino una regla sobre el objeto de la actividad probatoria: señala que tanto el Servicio como el contribuyente tienen la posibilidad (y el incentivo) de aportar evidencias en respaldo de sus respectivas hipótesis. Desde esta perspectiva, la norma no sustituiría ni modificaría las reglas de cierre que deben operar en caso de insuficiencia probatoria, sino que se limitaría a recordar que ambas partes están habilitadas –y motivadas– para probar. Como tal, sería una reforma meramente declarativa.

Una segunda opción interpretativa consistiría en entender que la norma sí establece una regla sobre distribución del riesgo probatorio, pero que dicha regla debe ser reconstruida a partir de lo señalado en la sección IV y de las características propias del proceso tributario. En esta línea, podría sostenerse que el artículo 132, inciso 4, debe leerse como una remisión implícita a los criterios generales de distribución de la carga objetiva de la prueba, conforme a los cuales cada parte asume el riesgo de la falta de acreditación de los hechos que constituyen el presupuesto de aplicación de la norma sustantiva que invoca a su favor. Esta segunda lectura, sin embargo, no está exenta de dificultades. En particular, plantea el problema de determinar qué norma sustantiva es la que se invoca «a favor» de cada parte. En el caso del contribuyente que reclama contra una liquidación, podría sostenerse que invoca las normas que limitan la potestad impositiva o que exigen la concurrencia de ciertos presupuestos para la aplicación del tributo. En el caso del Servicio, podría argumentarse que invoca las normas que establecen el hecho gravado y que habilitan la determinación de la obligación tributaria. Pero esta reconstrucción vuelve a introducir, de manera indirecta, la idea de que cada parte «debe» probar ciertos hechos, cuando lo decisivo es si los hechos resultaron acreditados tras valorar el conjunto de evidencias disponibles.

Por nuestra parte, consideramos que cabe una posible interpretación viable en tres pasos. Primero, constituye una explicitación de que ambas partes están habilitadas para aportar prueba, y el tribunal debe valorar todas las evidencias disponibles con independencia de quién las haya ofrecido. En este sentido, la norma refuerza el principio de adquisición probatoria y descarta cualquier interpretación que pretenda limitar la valoración judicial al material probatorio aportado por una sola de las partes. Segundo, la disposición, en coherencia con el sistema de sana crítica y con el estándar probatorio, significa que el tribunal no puede eludir su deber de valorar

racionalmente las evidencias aportadas alegando, sin más, que una u otra parte «no cumplió con su carga». La exigencia de que «el Servicio y el contribuyente deberán acreditar sus respectivas pretensiones» daría cuenta de una regla dirigida al juez que le impone el deber de examinar si los hechos controvertidos han sido o no acreditados. Ciertamente, no autoriza a sustituir ese examen por una fórmula ritual de carga de la prueba. Tercero, y solo en caso de que, tras una valoración exhaustiva y motivada de las evidencias, persista la insuficiencia probatoria respecto de un hecho relevante, correspondería activar la regla de cierre.

IX. PROPUESTA INTERPRETATIVA

En esta sección proponemos una reinterpretación del CT coherente con el marco teórico presentado. El objetivo no es negar la existencia de reglas relativas a la distribución del riesgo probatorio, sino reconstruir su alcance real: tales reglas no operan como deberes dirigidos a las partes, sino como reglas de juicio dirigidas al juez, y tienen un carácter residual, pues solo adquieren relevancia una vez agotada la valoración racional de la prueba conforme a sana crítica y al estándar probatorio aplicable.

a. Reinterpretación del CT: alcance real de la carga de la prueba

Desde esta perspectiva, la lectura tradicional del artículo 21 del CT resulta insostenible. El artículo 21 regula el eje autodeclaración–fiscalización–impugnación y no la distribución del riesgo de la insuficiencia probatoria en sede jurisdiccional. En su inciso primero establece un deber de respaldo documental y contable dirigido al contribuyente en el contexto de la fiscalización administrativa; se trata de un deber de colaboración frente al Servicio, no de una regla que determine quién pierde en juicio si un hecho no se acredita. En el inciso segundo, en su primera parte, consagra una garantía a favor del contribuyente diligente, impidiendo que el Servicio prescinda de una contabilidad llevada conforme a la ley y de manera fidedigna. En su segunda parte, habilita al Servicio a prescindir de la contabilidad no fidedigna, siempre que funde adecuadamente esa calificación y observe los trámites legales. Finalmente, cuando señala que el contribuyente debe impugnar la liquidación para obtener su anulación o modificación, no introduce una carga probatoria general, sino que se limita a recordar una consecuencia propia de la presunción de legalidad del acto administrativo: si no se impugna, queda firme.

Esta lectura se comprende mejor si se atiende al lugar que el artículo 21 ocupa en un sistema de autodeclaración. La determinación de la obligación tributaria descansa, como regla general, en declaraciones que el propio contribuyente formula y respalda. Es él quien tiene acceso privilegiado a los antecedentes de sus operaciones y quien se encuentra en mejor posición para conservarlos y exhibirlos. Por eso, cuando el inciso primero exige «probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios» la «verdad de sus declaraciones», no está distribuyendo el riesgo de la falta de prueba en juicio, sino estableciendo una condición de verificabilidad de

la autodeclaración frente a la Administración: una regla que fuerza la producción y conservación de la información por quien dispone de ella. Su incumplimiento no acarrea, por sí mismo, la derrota en un eventual reclamo, sino consecuencias propias de la fase de fiscalización (que el Servicio pueda tasar, liquidar sobre la base de otros antecedentes o prescindir de una contabilidad no fidedigna en los términos del inciso segundo)[54].

Entender el artículo 21 como un deber de aportación de información, anclado en la asimetría informativa que es estructural a un sistema de autoliquidación, y no como una regla de juicio dirigida al tribunal, permite explicar por qué su incumplimiento produce consecuencias en sede administrativa y no una automática pérdida del juicio. En efecto, no se trata de repartir entre dos partes el costo de la incertidumbre ante el juez, sino de asegurar que quien declara su propia obligación pueda sostener documentadamente lo declarado ante el órgano que fiscaliza.

De ello se sigue que del artículo 21 no puede deducirse una regla general conforme a la cual la carga (subjetiva) de la prueba recaería siempre sobre el contribuyente. La distribución del riesgo probatorio en juicio debe reconstruirse a partir de otros elementos.

En este punto adquiere relevancia el artículo 132, inciso cuarto, que dispone que el Servicio y el contribuyente «deberán acreditar sus respectivas pretensiones» (que, como se ha explicado, debe entenderse como acreditación de los hechos en que se basan las pretensiones). Consideramos que esta norma no autoriza a sustituir la valoración probatoria por fórmulas de «incumplimiento», sino que refuerza el deber del tribunal de valorar racionalmente todas las evidencias disponibles, con independencia de quién las haya ofrecido, conforme al principio de adquisición probatoria.

Esta reconstrucción permite comprender por qué en ciertos ámbitos –como los casos de elusión regulados en el artículo 4 bis del CT– se justifica una distribución específica del riesgo probatorio. En esos supuestos no suele discutirse la inexistencia material de operaciones, sino la calificación jurídica de actos formalmente válidos como abusivos o simulados. No se trata solo de hechos, sino de una calificación basada en elementos valorativos. Si el Servicio pretende desconocer los efectos tributarios de una estructura negocial lícita, para ello se le exige acreditar elementos adicionales: la ausencia de efectos jurídicos o económicos relevantes, la obtención indebida de una ventaja tributaria, la simulación y –en la generalidad de los ordenamientos jurídicos– el carácter artificioso de las operaciones realizadas. Si esos elementos no quedan suficientemente acreditados, la ausencia de acreditación de tales elementos debe operar en contra del Servicio, manteniéndose la operación tal como fue configurada. Esto no elimina los incentivos del contribuyente para apor-

[54] Sobre la autoliquidación como regla general del sistema tributario chileno y su conexión con las facultades de fiscalización de la Administración tributaria, ver Navarro Schiappacasse (2022). Sobre la necesidad de distinguir el papel de la prueba en los procedimientos de aplicación de los tributos y en los procedimientos de revisión o contencioso tributario, ver, por todos, Cordero (2025).

tar prueba, pero sí fija correctamente el punto de cierre y la carga argumentativa del Servicio. Dicho de otro modo, la cuestión no es si existe una regla de cierre, sino cuándo corresponde activarla: solo después de valorar racionalmente la evidencia y constatar una insuficiencia probatoria. La mejor interpretación del artículo 4 bis del CT no es que establezca una carga subjetiva de la prueba, sino, como se ha visto, una objetiva que distribuye el riesgo de insuficiencia probatoria.

b. Consecuencia metodológica: decidir el ejemplo sin el atajo de la carga

La utilidad de esta reconstrucción se aprecia con claridad al reconsiderar el ejemplo ya detallado de las facturas supuestamente falsas. Si la carga es una regla residual de cierre, entonces no puede operar como premisa decisoria principal, ni reemplazar la justificación inferencial exigida por la sana crítica y el estándar de mera prevalencia.

El análisis correcto exige, en primer término, identificar el hecho principal en discusión, que es puramente empírico: la efectividad o no de las operaciones documentadas. En segundo lugar, debe inventariarse la evidencia disponible, tanto la aportada por el Servicio como la presentada por el contribuyente. En tercer lugar, corresponde valorar cada evidencia individualmente y de manera conjunta, examinando su fuerza corroborativa, su coherencia y su consistencia con las hipótesis en conflicto. Solo a partir de esa valoración puede determinarse si una de las hipótesis resulta más corroborada que la otra. Si ello ocurre, el estándar de mera prevalencia se satisface y la decisión se justifica sin necesidad de invocar la carga de la prueba.

La regla residual solo entra en juego en un escenario excepcional de insuficiencia probatoria, esto es, cuando, pese a una valoración exhaustiva y motivada, el tribunal no puede inclinarse racionalmente por ninguna de las hipótesis. Solo entonces debe preguntarse quién asume el riesgo, cuestión que se resuelve atendiendo a la norma sustantiva aplicable y al hecho que constituye su presupuesto.

c. Un problema distinto: deberes de prueba e instrumentos institucionales para la verdad

Además de las propuestas de reinterpretación recién expuestas, permanece abierta (y explica en buena medida la resistencia jurisprudencial al abandono del esquema tradicional) la que parece ser una preocupación central de los tribunales: cómo generar mecanismos que permitan garantizar, en la mayor medida posible, la averiguación de la verdad en los procesos tributarios. Esta preocupación debe entenderse, a su vez, en un sentido preciso: la necesidad de asegurar que el proceso disponga de todos los medios jurídicos y epistémicos relevantes para reconstruir adecuadamente lo ocurrido en el pasado y, sobre esa base, determinar cuál es la calificación jurídica que corresponde atribuir al contribuyente.

Desde este ángulo, la discusión sobre la carga de la prueba no agota el problema. Incluso si se acepta (como aquí se ha sostenido) que la carga opera solo como una regla residual y no como un sustituto de la motivación probatoria, subsiste la

pregunta por los incentivos y deberes que estructuran la actividad probatoria de las partes. En este punto resulta sugerente la propuesta formulada por Paula Ramos[55], consistente en introducir normas prescriptivas en materia probatoria cuyo cumplimiento esté respaldado por sanciones. La idea no es reconducir subrepticiamente la carga de la prueba a un deber encubierto, sino reforzar institucionalmente la disponibilidad de información relevante para el tribunal.

Una vía plausible para avanzar en esta dirección sería incorporar en el CT un deber probatorio en sentido estricto, garantizado mediante consecuencias jurídicas frente a su incumplimiento. Esta opción no exigiría un cambio de paradigma en el derecho chileno ni la adopción de construcciones conceptuales innovadoras. Podría lograrse, por ejemplo, mediante un reenvío expreso o una incorporación adaptada al ámbito tributario de lo dispuesto en el artículo 349 del Código de Procedimiento Civil[56]. Dicho de forma breve, se trataría de habilitar al tribunal para imponer multas u otro tipo de sanciones a quien, habiendo sido requerido por la contraparte (y eventualmente por el propio juez), se niegue injustificadamente a exhibir una evidencia relevante que se encuentre bajo su control[57].

Una regulación de este tipo tendría, además, la ventaja de ser simétrica. El deber de exhibición y las sanciones asociadas no recaerían exclusivamente sobre el contribuyente, sino también sobre el Servicio. De este modo, se reforzaría la lógica cooperativa del proceso probatorio sin desnaturalizar la función de la carga de la prueba como regla residual, preservando al mismo tiempo las exigencias de valoración racional y motivación que deben guiar la decisión jurisdiccional.

CONCLUSIONES

La propuesta interpretativa del presente trabajo se articula en tres elementos. Primero, el artículo 21 del CT debe entenderse primariamente como una regla de ordenación del sistema de declaración y control, no como una directiva general de decisión probatoria para el tribunal, mucho menos como una regla general que fija en los contribuyentes la carga o «deber» de prueba. Su sentido principal es estructurar ese sistema –incluida la lógica de verificación de la Administración– de modo que su proyección al proceso jurisdiccional exige cautela, evitando que opere como premisa automática de derrota probatoria o como sustituto del razonamiento conforme a sana crítica. Segundo, el artículo 132, inciso 4, del CT –al disponer que «el Servicio y el contribuyente deberán acreditar sus respectivas pretensiones»– no consagra un «deber de probar» en sentido propio ni autoriza a decidir por la vía ritual del incumplimiento; su función es compatible con la adquisición procesal y con la sana crítica, en cuanto presupone la valoración racional de toda la evidencia disponible y solo deja espacio, en último término, para una regla residual de cierre.

[55] Paula Ramos (2020) Cap. III.

[56] Los autores agradecen a Carla Israel Guzmán por sus recomendaciones y críticas sobre este punto.

[57] Chile, Código de Procedimiento Civil.

Tercero, el artículo 4 bis, inciso final, del CT no establece «deberes probatorios», sino exigencias argumentativas para la Administración cuando aspira a negar efectos jurídicos a actos y operaciones lícitos. En lo esencial, desplaza el foco hacia la justificación reforzada de esa negación, ya sea por carecer de efectos jurídicos o económicos relevantes, por suponer una obtención indebida de beneficios tributarios, por ser simulados o por constituir –en los términos usuales del derecho continental– operaciones artificiosas.

Conviene, por ello, mantener separadas dos discusiones que en la práctica suelen confundirse. Una cosa es la carga de la prueba –como regla de juicio de cierre, subsidiaria y residual– y otra, distinta, es la discusión sobre deberes probatorios orientados a enriquecer el acervo probatorio y sus consecuencias en caso de incumplimiento. Este trabajo sostiene que esa segunda discusión puede ser valiosa, precisamente para mejorar la información disponible y reducir la incertidumbre; pero su utilidad depende de no presentarla como sustituto del razonamiento probatorio ni de reintroducir, por vía indirecta, una regla general «en contra» de una de las partes.

La consecuencia es, entonces, un reordenamiento del razonamiento. En procedimientos regidos por sana crítica y adquisición procesal, la carga de la prueba objetiva conserva un rol subsidiario y residual, pero solo se activa una vez agotadas las etapas propiamente probatorias: i) delimitación analítica de los hechos a probar; ii) identificación de la evidencia relevante y de su poder corroborativo; iii) explicitación del tránsito inferencial desde la evidencia hacia la hipótesis fáctica; y iv) decisión sobre si subsiste una incertidumbre decisiva que haga necesario acudir a una regla de cierre. Solo en ese punto la carga cumple su función institucional propia, sin sustituir el razonamiento ni degradar la exigencia de motivación. El ejemplo analizado ilustra ambas caras: muestra, por una parte, cómo la invocación prematura de la carga funciona como atajo decisorio; y, por otra, cómo su uso puede ser institucionalmente correcto cuando se activa solo al término de una valoración exhaustiva y motivada, como regla residual de cierre.

BIBLIOGRAFÍA

Boetsch, Cristián (2016): *La Norma General Antielusión. Análisis desde la perspectiva del Derecho Privado* (Santiago, Ediciones Universidad Católica de Chile).

Carbonell Bellolio, Flavia (2019): "Sana crítica y razonamiento judicial", en Benfeld Escobar, Johann y Larroucau Torres, Jorge (edits.), *La sana crítica bajo sospecha* (Valparaíso, Ediciones Universitarias de Valparaíso) pp. 35-47.

Cordero González, Eva M. (2025): «Cuestiones controvertidas sobre la prueba en la revisión y el contencioso tributario: aportación tardía de pruebas y límites al complemento administrativo del expediente», *Revista Jurídica de Asturias*, Nº 48: pp. 41-72.

Ferrer Beltrán, Jordi (2019): "La carga dinámica de la prueba. Entre la confusión y lo innecesario", en Nieva Fenoll, Jordi, Ferrer Beltrán, Jordi y Giannini, Leandro J. (edits.), *Contra la carga de la prueba* (Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales) pp. 57-115.

Gómez Pomar, Fernando (2001): "Carga de la prueba y responsabilidad objetiva", *InDret. Revista para el Análisis del Derecho*, Nº 1: pp. 1-17.

Massone, Pedro (2013): *Principios del Derecho Tributario* (Santiago, Legal Publishing (Thomson Reuters), 3ª edición revisada y ampliada).

Matus, Marcelo (2017): "Sobre la carga de la prueba en materia tributaria", *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, vol. 1: pp. 49-54.

Navarro Schiappacase, María Pilar (2022): "Acerca del carácter objetivo de las normas generales antielusivas chilenas", *Ius et Praxis*, vol. 28, Nº 1: pp. 141-161.

Nieva Fenoll, Jordi (2019): "La carga de la prueba: una reliquia histórica que debiera ser abolida", en Nieva Fenoll, Jordi, Ferrer Beltrán, Jordi y Giannini, Leandro J. (edits.), *Contra la carga de la prueba* (Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales) pp. 9-55.

Nieva Fenoll, Jordi (2020): "Carga de la prueba y estándares de prueba: dos reminiscencias del pasado", *InDret. Revista para el Análisis del Derecho*, Nº 3: pp. 406-437.

Nieva Fenoll, Jordi (2024): *Trilogía sobre la carga de la prueba: hacia su abolición* (Madrid, Palestra Europa).

Nieva Fenoll, Jordi (2025): «Autopsia de la carga de la prueba», *InDret*, Nº 3: pp. 431-449.

Osorio, Hugo (2019): "Carga de la prueba y estándar probatorio en los procedimientos sancionatorios tributarios", *Revista de Estudios Tributarios*, Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile, Año 2019, Nº 21: pp. 185-207.

Paula Ramos, Vitor de ([2015] 2020): *La carga de la prueba en el proceso civil. De la carga al deber de probar* (Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales).

Priori Posada, Giovanni F. (2016): "La carga de la prueba en la motivación de resoluciones judiciales", en Priori Posada, Giovanni F. (coord.), *Argumentación jurídica y motivación de las resoluciones judiciales* (Lima, Palestra Editores) pp. 179-196.

Rosenberg, Leo (2019): *La carga de la prueba* (Montevideo/Buenos Aires, Editorial B de F, segunda traducción de la tercera edición).

Taruffo, Michele (2012): "La valutazione delle prove", en Taruffo, Michele, *La prova nel processo civile, en Commentario del codice civile* (Milán, Giuffrè) pp. 209-295.

Taruffo, Michele (2019): "Casi una introducción", en Nieva Fenoll, Jordi, Ferrer Beltrán, Jordi y Giannini, Leandro J., *Contra la carga de la prueba* (Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales) pp. 9-21.

Ugalde, Rodrigo (2004): *Prueba de las Obligaciones Tributarias en el Derecho Tributario Chileno* (Santiago, LexisNexis).

NORMAS CITADAS

Chile, *Código Civil* (s.d.).

Chile, *Código de Procedimiento Civil* (30/08/1902).

Chile, *Ley Nº 20.780. Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario* (29/09/2014).

Chile, *Ley Nº 21.210. Moderniza la legislación tributaria* (24/02/2020).

Chile, Ministerio de Hacienda, Decreto Ley 824, *Aprueba Texto que Indica la Ley Sobre Impuesto a la Renta* (31/12/1974).
Chile, Ministerio de Hacienda, Decreto Ley 825, *Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios* (31/12/1974).
Chile, Ministerio de Hacienda, Decreto Ley 830, *Código Tributario* (31/12/1974).

JURISPRUDENCIA CITADA

Corte de Apelaciones de Concepción, 04/08/2025, Rol IC 51-2024, apelación.
Corte Suprema, 11/04/2002, rol 1.573-2000, casación en la forma y fondo.
Corte Suprema, 16/11/2011, rol 8.004-2011, casación en el fondo.
Corte Suprema, 21/07/2014, rol 6.764-2013, casación en el fondo.
Corte Suprema, 27/07/2012, rol 2.596-2010, casación en el fondo.
Corte Suprema, 20/01/2014, rol 4.609-2013, casación en el fondo.
Corte Suprema, 08/04/2015, rol 907-2015, casación en el fondo.
Tribunal Tributario y Aduanero de Antofagasta, 23/03/2011, RIT GR-03-00011-2010, general de reclamaciones.
Tribunal Tributario y Aduanero de la Araucanía, 24/08/2015, RIT GR-08-00036-2014, general de reclamaciones.
Tribunal Tributario y Aduanero de Arica y Parinacota, 03/04/2012, RIT GR-01-00003-2011, general de reclamaciones.
Tribunal Tributario y Aduanero de Aysén, 24/10/2012, RIT GR-13-00004-2012, general de reclamaciones.
Tribunal Tributario y Aduanero del Biobío, 07/12/2012, RIT GR-10-00019-2012, general de reclamaciones.
Tribunal Tributario y Aduanero de Coquimbo, 14/06/2013, RIT GR-06-00048-2012, general de reclamaciones.
Tribunal Tributario y Aduanero de Los Lagos, 31/10/2012, RIT GR-12-00011-2012, general de reclamaciones.
Tribunal Tributario y Aduanero de Los Ríos, 06/03/2013, RIT GR-11-00022-2012, general de reclamaciones.
Tribunal Tributario y Aduanero de Magallanes y Antártica Chilena, 19/01/2013, RIT GR-09-00008-2012, general de reclamaciones.
Tribunal Tributario y Aduanero de Magallanes y Antártica Chilena, 05/02/2014, RIT GR-09-00009-2013, general de reclamaciones.
Tribunal Tributario y Aduanero del Maule, 13/03/2012, RIT GR-07-00007-2011, general de reclamaciones.
Tribunal Tributario y Aduanero del Maule, 18/07/2015, RIT GR-07-00029-2014, general de reclamaciones.
Tribunal Tributario y Aduanero de Tarapacá, 07/06/2012, RIT GR-02-00065-2011, general de reclamaciones.
Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 24/07/2015, RIT GR-15-00026-2015, general de reclamaciones.

Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 05/02/2025, RIT GR-15-00025-2021, general de reclamaciones.

Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 08/02/2025, RIT GR-15-00169-2020, general de reclamaciones.

Segundo Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 17/03/2025, RIT GR-16-00026-2020, general de reclamaciones.

Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 30/01/2025, RIT GR-17-00004-2020, general de reclamaciones.

Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 03/01/2025, RIT GR-18-00151-2016, general de reclamaciones.