

Análisis del principio “*in dubio contra fiscum*” en la legislación tributaria colombiana

Analysis of the principle “*in dubio contra
fiscum*” in Colombian tax legislation

Análise do princípio “*in dubio contra fiscum*”
na legislação tributária Colombiana

JAIME ANTONIO BARROS ESTEPA¹

*Lex Prova Abogados Corporativos y Jaime Barros & Asociados -
Cúcuta, Colombia*

Para citar este artículo / To reference this article

Jaime Antonio Barros Estepa. *Análisis del principio “in dubio contra fiscum” en la legislación tributaria Colombiana*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 81. Enero de 2020. At. 123.

Recibido: 31 de julio de 2019

Aprobado: 04 de diciembre de 2019

Página inicial: 123

Página final: 150

Resumen

El artículo 745 del Estatuto Tributario, consagra el principio *in dubio contra fiscum*, como una causa favorable al contribuyente, al tratarse de un presupuesto aplicable al momento de la valoración probatoria y previo a la decisión de la Administración de Impuestos, es así, como en el presente escrito se realizó un análisis del mismo, siendo importante abordar los siguientes temas al respecto: 1) Los hechos que generaron el nacimiento de las obligaciones fiscales; 2) La responsabilidad de la Administración de Impuestos y el contribuyente respecto a la carga de la prueba

1 Contador y Abogado de la Universidad Libre Seccional de Cúcuta Colombia. Máster en Razonamiento Probatorio de la Universidad de Génova Italia y de la Universidad de Girona España. Magister en Derecho del Programa en Tributación de la Universidad Externado de Colombia. Especialista en Derecho Probatorio de la Universidad Sergio Arboleda. Especialista en Derecho Tributario Internacional. Diplomado en Administración en negocios internacionales de la Universidad Libre Seccional Cúcuta y Diplomado en Procedimiento Tributario y Contencioso Administrativo del ICDT. Correo electrónico: jaimebarros10@4gmail.com

en el procedimiento tributario y 3) La libre valoración de la prueba y la aplicación del principio *in dubio contra fiscum* ante la ausencia o deficiencia probatoria.

Palabras clave: Principio *in dubio contra fiscum*, Contribuyente, Autoridad fiscal, Carga de la prueba, Vacío probatorio.

Abstract

Article 745 of the Tax Statute, enshrines the principle *in dubio contra fiscum*, as a favorable cause to the taxpayer, the treatment of a provision that is applicable at the time of the evidentiary appraisal and prior to the decision of the Tax Administration. This is how, in the present document, an analysis of it was carried out, where it is important to address the following issues in this regard: 1) The facts that generate the birth of tax obligations; 2) The responsibility of the Tax Administration and the taxpayer regarding the burden of proof in tax proceedings and 3) The free valuation of the evidence and the application of the principle *in dubio contra fiscum* in the absence of probation deficiency.

Keywords: Principle *in dubio contra fiscum*, Taxpayer, Tax Authority, Burden of proof, Evidence void.

Resumo

O artigo 745 do Estatuto Tributário, consagra o princípio *in dubio contra fiscum*, como uma causa favorável ao contribuinte, ao tratar-se de um pressuposto aplicável no momento da valoração provatória e prévio à decisão da Administração de Impostos. É assim, como no presente escrito se realizou uma análise do mesmo, sendo importante abordar os seguintes temas a este respeito: 1) Os factos que geraram o nascimento das obrigações fiscais; 2) A responsabilidade da Administração de Impostos e o contribuinte respeito à carga da prova no procedimento tributário e 3) A livre valoração da prova e a aplicação do princípio *in dubio contra fiscum* ante a ausência ou deficiência probatória.

Palavras chave: Princípio *in dubio contra fiscum*, Contribuinte, Autoridade fiscal, Carga da prova, Vazio probatório.

Sumario

Introducción; 1. Los hechos generadores de obligaciones fiscales, 1.1. Importancia del “*thema probandum*” respecto del “*in dubio contra fiscum*”; 2. La responsabilidad de las partes respecto a la carga de la prueba; 3. Valoración de la prueba

y la aplicación del principio “*in dubio contra fisco*”, 3.1. Vacíos probatorios y el principio *in dubio contra fisco*, 3.2. Tarifa legal; 4. Conclusiones; Bibliografía.

Introducción

El concepto de prueba a la luz de las normas constitucionales en Colombia constituye la esencia del derecho fundamental al debido proceso, esto es la exigencia de la existencia de pruebas que soporten cualquier decisión judicial o administrativa y su recaudación atendiendo a las exigencias específicas de cada medio de prueba y el respeto por las oportunidades procesales previstas para conocer, aportar y controvertir las pruebas. En la legislación tributaria el art. 742 del Estatuto Tributario Nacional establece:

“Las decisiones de la administración deben fundarse en los hechos probados. La determinación de tributos y la imposición de sanciones tienen que fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de pruebas señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con aquellos”.

Es importante resaltar que la mayoría de la doctrina ha concentrado el estudio de la prueba en el escenario litigioso, es decir, cuando existe un proceso donde el juez de manera imparcial e independiente realiza un juicio de valoración sobre la responsabilidad de la carga de prueba que corresponde a cada una de las partes en litigio, verifica los hechos, valora los elementos probatorios y con base en ello adopta una decisión que plasma en su sentencia.

Lo anterior en un escenario tributario sirve para advertir que en estos procesos en que la prueba, antes de llegar al proceso judicial debe transitar en el procedimiento de gestión fiscal y, por tanto, su valoración debe responder a las exigencias probatorias de la normativa fiscal y de manera residual al régimen probatorio general. Es decir, que la idoneidad de las pruebas en materia fiscal atiende en primer término a las exigencias legales específicas².

Tal como está concebido el procedimiento administrativo tributario en la legislación colombiana, la autoridad fiscal actúa como juez y parte, que se le considera como aquello que desdibuja la verdadera esencia de la prueba, puesto

2 Decreto 624 de 1989. Por medio del cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Marzo 30 de 1989. D.O. N° 38756. Artículo 743 *“Idoneidad de los medios de prueba. La idoneidad de los medios de prueba depende, en primer término de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúen las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse y a falta de unas y otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuirseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica”.*

que a la hora de definir la obligación tributaria esta valora tanto las pruebas aportadas por el sujeto investigado como las recaudadas por ella, lo cual llama la atención de Javier Pérez Arraiz, ya que al ser la prueba un instituto típicamente procesal se inserte en los procedimientos tributarios en los que la Administración actúa como juez y parte, por lo que parece que se está desvirtuando su esencia, en relación a la función que tiene la prueba en el proceso³.

En esta línea de pensamiento cuando la administración utiliza medios de prueba semejantes a los procesales para comprobar los presupuestos de legitimidad de sus actos, ello es porque tales medios son comunes a cualquier actividad de conocimiento humano; pero los principios jurídicos por los que se rige esta utilización son distintos de los que presiden la prueba procesal. Es por esta razón, que algunos manifiestan que “...en el procedimiento administrativo solo puede hablarse de prueba en sentido impropio...”⁴, y que por consiguiente es la justicia ordinaria -administrativa- la que en el juicio debe hacer el control de legalidad *a posteriori* y entrar a verificar si la autoridad tributaria promovió sus actuaciones ajustadas a las reglas y en derecho, es decir, si realizó correctamente su actividad de comprobación.

Para el profesor Palao Taboada, citado por el profesor Juan Zornoza Pérez, -la actividad de la autoridad fiscal en los procedimientos tributarios es “una actividad de comprobación y no de prueba en sentido técnico”, resaltando así que cuando la Administración aplica las normas tributarias y exige el cumplimiento de las obligaciones correspondientes, no prueba los hechos que justifican el dictado del acto de liquidación, sino que comprueba que han tenido lugar los presupuestos que lo legitiman, por lo que en el procedimiento administrativo solo podría hablarse de “prueba en sentido impropio”⁵.

El tema objeto del presente escrito, es hacer un análisis sobre la aplicación del principio *in dubio contra fiscum*, que se encuentra consagrado en el Estatuto Tributario Nacional en los siguientes términos del Art. 745:

“Las dudas provenientes de vacíos probatorios se resuelven a favor del contribuyente. Las dudas provenientes de vacíos probatorios existentes en el momento de practicar las liquidaciones o de fallar los recursos, deben resolverse, si no hay modo de eliminarlas, a favor del contribuyente cuando

3 Javier Pérez Arraiz. *La simplificación de trámites en las actuaciones de la inspección ante la existencia de una prueba pre constituida*. 112 Crónica tributaria, No. 113. Mes de 2004. At.

4 Carlos Romero Plaza. *Prueba y Tributos*. Pág. 33. Ed. Tirant lo Blanch. (2015). Quien cita a Palao Taboada C, *Naturaleza y estructura óp*. Cit, pp 23 y 24.

5 Juan José Zornoza Pérez. *La prueba en el Derecho Tributario, en Trigésimas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, No. 23. Mes de 2006. At. ?.

este no se encuentre obligado a probar determinados hechos de acuerdo con las normas del Capítulo III de este Título”.

Se trata de un presupuesto aplicable al momento de la valoración probatoria y previo a la decisión de la autoridad tributaria que se traduce en una causa favorable al contribuyente, de donde surge el interés de abordar el tema.

Lo primero que se observa es que la oportunidad legal para aplicar este principio es al momento de practicar la liquidación oficial de impuesto o de fallar los recursos, es decir, que la obligación recae inicialmente sobre la autoridad tributaria quien debe establecer en qué casos existe vacío probatorio y si no es posible eliminarlo debe decidir a favor del contribuyente. Sin embargo, se considera que hoy día los contribuyentes en Colombia están huérfanos de una verdadera aplicación de este principio, con actuaciones administrativas en sentido contrario lo cual hace que se incrementen innecesariamente los litigios fiscales.

Indudablemente la aplicación de este principio en el marco del procedimiento de gestión tributaria siempre va a estar afectado por la falta de imparcialidad e independencia de los funcionarios encargados de resolver a nivel administrativo la obligación fiscal, de donde surge la importancia de abordar el tema objeto de este trabajo que sin duda es de interés de la ciudadanía en general, los funcionarios de la administración tributaria, jueces, magistrados y la academia.

Según la profesora Whittingham “...*la distribución de la carga de la prueba le corresponde a las partes atendiendo a la posición en que se encuentren respecto de la norma cuyas consecuencias jurídicas le son favorables en el caso concreto...*”⁶ Desde esta perspectiva, el tema planteado adquiere relevancia en materia tributaria, no solo porque surge como una regla excepcional ante la ausencia de reglas aplicables al derecho tributario sino por el hecho que la administración tributaria tiene la facultad de desplegar una actividad probatoria que supla o complemente la actividad del contribuyente, con la finalidad de probar los elementos constitutivos de la obligación fiscal.

Para concluir esta primera parte introductoria, es pertinente la definición de la prueba en derecho tributario, presentada por el profesor Romero Plaza, quien manifiesta “... que es la actividad encaminada a cerciorarse por la cual se dan los presupuestos del hecho imponible o más ampliamente los presupuestos para practicar una liquidación o autoliquidación. Esta actividad la puede realizar bien la Administración o el propio administrado, quien cuando practica una

6 Elizabeth Whittingham García. Las pruebas en el proceso tributario. Pág. 24. Ed. Temis.2011.

autoliquidación lo hace en función de los medios de prueba que sostienen la medida en que se ha realizado el hecho imponible...”⁷.

También es importante contraponer el sentido del principio *in dubio contra fiscum*, desde la iniciativa del legislador ante la prohibición de dudar o no haber obtenido la certeza en la fase probatoria de investigación oficiosa y evitar a toda costa lesionar al investigado. Esto nos puede abrir el camino en el sentido de imponer a la administración tributaria el principio de certeza jurídica a favor del contribuyente acerca de la existencia de la obligación fiscal o la sanción derivada de una infracción, principio que sirve como estándar de la prueba y la definición de la obligatoriedad de la administración de asumir con responsabilidad la carga probatoria.

Bajo el principio de certeza jurídica se considera que ante la duda originada de la insuficiencia probatoria, la autoridad fiscal no puede imponer al contribuyente sanciones ni cargas tributarias adicionales a las ya declaradas e informadas por él, puesto que la ley obliga a que en tal evento se aplique el principio *in dubio contra fiscum*, lo cual no ocurre en la práctica, de donde surge la necesidad de realizar un análisis crítico sobre el tema propuesto.

Por último, es preciso retomar el informe solicitado por el Gobierno Nacional para el proyecto de reforma tributaria que terminó en la Ley 1819 del 2016. Respecto al documento elaborado por la comisión de expertos y dentro del capítulo denominado ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA se sugiere que es necesario la creación de un Tribunal Jurídico Tributario y Aduanero independiente de la DIAN (pág. 247 informe de expertos), debido a que se ha detectado que la hoy subdirección de recursos jurídicos tiene una marcada tendencia a confirmar las liquidaciones oficiales y la aplicación de sanciones en más del 90%. Estas mismas actuaciones sometidas al control de legalidad en el Consejo de Estado tienden a revocarse en un porcentaje del 69% según las estadísticas de la comisión de expertos, así que estas cifras revelan que se hace necesaria una reestructuración de la DIAN, especializarla en la investigación, fiscalización, determinación y cobro de los impuestos, pero adicional demuestra que la fortaleza de las decisiones a la hora de realizar el examen de legalidad por los organismos jurisdiccionales dejan al descubierto vacíos y debilidades propias del debido proceso tributario.

1. Los hechos generadores de obligaciones fiscales

Es necesario primero establecer la diferencia sustancial entre el nacimiento de una obligación fiscal con ocasión a la ocurrencia de un hecho previsto en la

7 Carlos Romero Plaza. Prueba y Tributos. Pág. 33. Ed. Tirant lo Blanch. (2015). Quien cita a Palao Taborda C, Naturaleza y estructura op. cit, Pág. 67.

ley como generador del tributo, que ha sido denunciado por el contribuyente y sobre el cual ha pagado el respectivo impuesto, hecho sobre el cual la actividad probatoria de la autoridad fiscal está encaminada a verificar el hecho generador y su adecuación a las exigencias legales. Por otro lado, en un segundo momento establecer el nacimiento de una obligación fiscal con ocasión de la ocurrencia de los hechos que no han sido denunciados por el contribuyente y sobre los que no ha pagado impuesto, en donde la actividad probatoria de la administración está encaminada a comprobar la existencia de ese hecho mediante un procedimiento de gestión fiscal.

Entendemos entonces, desde la perspectiva enunciada, que el tema de “Los hechos generadores de la obligación tributaria” se aborda desde el *thema probandum*, es decir, de la necesidad de establecer cuáles son los hechos que deben estar debidamente probados en un proceso para que pueda declararse la existencia de la obligación sustancial de pagar el tributo, qué es lo que la doctrina define como “el tema de la prueba” y que en palabras del profesor Devis Echandia “...es el conjunto de hechos materiales o psíquicos, en sentido amplio, que sirven de presupuesto a las normas jurídicas aplicables en cada proceso, en vista de las peticiones o excepciones de las partes o del efecto jurídico perseguido y que la ley exige probar por medios autorizados...”⁸.

El *thema probandum* recoge el principio universal del derecho probatorio que nace de la *necesidad de prueba*, principio del cual se ocupa la legislación colombiana de manera especial en el artículo 742 del Estatuto Tributario Nacional⁹ y de manera general en el artículo 164 del Código General del Proceso¹⁰. Principio según el cual toda decisión administrativa o judicial debe corresponder a la valoración de las pruebas que obran en el respectivo expediente y que fueron aportadas por las partes involucradas en el procedimiento administrativo o en el proceso judicial.

En materia tributaria debe partirse primero de la norma sustantiva que consagra el beneficio tributario, la exención, el descuento, la deducción o la obligación tributaria concreta para identificar cuáles son los hechos que dan origen al

8 Hernando Devis Echandia. Teoría general de la prueba judicial tomo I. Pág. 178. Ed. Temis. (2012).

9 Decreto 624 de 1989. Por medio del cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Marzo 30 de 1989. D.O. N° 38756. Art. 742 “Las decisiones de la administración deben fundarse en los hechos probados. La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de pruebas señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con aquellos”.

10 Código General del Proceso [CGP]. Ley 1564 de 2012. Julio 12 de 2012. (Colombia). Art. 164 “Necesidad de la prueba. Toda decisión judicial debe fundarse en las pruebas regulares y oportunamente allegadas al proceso. Las pruebas obtenidas con violación del debido proceso son nulas de pleno derecho”.

beneficio o generan la obligación, cuáles son las circunstancias de tiempo, modo y lugar que acompañan a tales hechos y cuáles son los requisitos que según la norma deben cumplirse para su reconocimiento. Los hechos, circunstancias y los requisitos descritos en la norma constituyen el tema de la prueba¹¹.

El tema de prueba ha sido de importancia relevante en la aplicación del derecho tributario en la jurisprudencia nacional, tratándose de buscar el mayor grado de efectividad posible de la actividad probatoria, entendido por solo aquello que interesa al proceso, por constituir los hechos sobre los cuales versa el debate¹².

Para una mayor ilustración, podemos mencionar como ejemplo el reciente beneficio fiscal que señaló el Gobierno Nacional, para otorgar exención en el impuesto de renta y complementarios para aquellas empresas nuevas que se instalen en los municipios afectados por el conflicto armado en Colombia, siempre y cuando se cumplan los requisitos señalados en la ley y sus decretos reglamentarios. Uno de ellos es que el 100% de la actividad económica se desarrolle dentro de los municipios declarados como zonas más afectadas por el conflicto armado- ZOMAC-. Para este ejemplo el tema de prueba o los hechos que deben estar probados para acceder al beneficio de la renta exenta, son (i) que se cumpla con el requisito del monto mínimo de la inversión y (ii) que el 100% de las actividades se desarrollen dentro de las zonas afectadas. Probados estos hechos la consecuencia jurídica es que la autoridad fiscal debe reconocer o no el beneficio tributario dependiendo de las pruebas que aporten las partes.

En otro ejemplo, podemos señalar la obligación de declarar para las personas naturales comerciantes, en donde, los hechos materia de prueba son los ingresos percibidos durante el período fiscal y el patrimonio bruto al corte del 31 de diciembre del año sujeto a verificación, la consecuencia jurídica es la obligación de presentar declaración de renta, es decir, una obligación fiscal que puede acarrear una sanción tributaria cuando se hace de manera extemporánea o por intervención de la autoridad fiscal.

En estos ejemplos se puede visualizar que en el primero la no comprobación de los hechos que constituyen el tema de prueba puede conllevar a que no se reconozca el beneficio fiscal y en el segundo a la imposición de una sanción.

11 Elizabeth Whittingham García. Las pruebas en el proceso tributario. Pág. 15. Ed. Temis.(2011).

12 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección cuarta. Proceso 17075 (M.P. Carmen Tersa Ortiz; Marzo 10 de 2011).

1.1 Importancia del “*thema probandum*” respecto del “*in dubio contra fiscum*”

Teniendo en cuenta la estructura del procedimiento de gestión tributaria, donde toda la determinación impositiva y sancionatoria debe fundarse en hechos probados, se sitúa el problema jurídico en estudio, no en el juicio ordinario contencioso, sino en el procedimiento administrativo tributario posterior al cierre de la etapa de pruebas y en el momento en que el funcionario liquidador tenga que establecer cuáles son los hechos que deben estar probados por las partes, justo antes de hacer las determinaciones fiscales. Con ello se quiere decir que el vacío probatorio (insuficiencia de prueba), se origina precisamente por los defectos de las partes en su actividad probatoria iniciando la discusión fiscal, respecto de los hechos objeto de prueba.

Uno de los temas que preocupan en general a los contribuyentes, versa sobre el hecho que no obstante haber aportado todas las pruebas que soportan los hechos por ellos declarados, en el momento que la autoridad fiscal realiza la actividad comprobatoria de esos hechos se presente ausencia y/o un bajo nivel de recaudo probatorio, respecto de los hechos que según la autoridad fiscal han de probarse, de donde puede surgir lo que el legislador ha denominado “*como vacío probatorio*”. Se aclara por supuesto, que el vacío es sobre los hechos que el contribuyente no esté obligado a probar en esa etapa inicial pues no se trata de aliviar la responsabilidad probatoria del investigado, sino de confirmar la existencia de todas las pruebas que debe poseer el contribuyente respecto de sus hechos y valores denunciados en sus declaraciones tributarias.

Sin embargo, como los hechos generadores de impuesto en su mayoría se originan en transacciones económicas que involucran terceras personas, respecto de las comprobaciones sobre esos terceros pueden generarse vacíos probatorios que lleven a la autoridad fiscal a dudar sobre la realidad de tales transacciones, dudas que debe resolver la autoridad fiscal y, si no puede eliminarlas, tampoco trasladar al investigado la carga de la prueba; y es aquí donde debe aplicar el principio de *in dubio contra fiscum*.

Conforme a lo anterior es evidente que, en materia fiscal, el concepto del tema de la prueba es amplio y complejo, debido a que generalmente los hechos que generan la controversia entre las partes se originan de transacciones en las que participa un contribuyente y terceros (por ejemplo proveedores de bienes y servicios), por tanto, estos hechos deben ser confrontados y verificados por la autoridad fiscal a fin de determinar su realidad. De donde se puede evidenciar que los hechos a probar en materia fiscal tienden a tener cierto grado de

complejidad, que han sido denominados por el profesor Taruffo “**hecho colectivo**”, definido como el antecedente de una consecuencia jurídica donde existen situaciones en las que el hecho relevante para las partes puede producir efectos jurídicos respecto de sujetos distintos para las partes implicando necesariamente a terceros. Debe destacarse que, incluso cuando la dimensión subjetiva de la situación jurídicamente relevante se complica en función de aspectos que puedan implicar terceros se permanece – por lo general – individualizado o individualizables. Por un lado, no es normal que una situación de hecho implique jurídicamente a un amplio número de personas; no por casualidad la mayor parte de los conceptos y de instituciones del procedimiento civil, en casi todos los ordenamientos, están basados en el presupuesto más o menos implícito de que ese proceso tiene que ver con situaciones que, generalmente, implican pocos sujetos, siendo el ideal que estos sujetos sean únicamente dos y desempeñen los papeles canónicos de actor y demandado¹³.

Por tanto y como se explicaba, si en una operación de compra-venta, pueden intervenir el proveedor, el transportista, el fabricante o importador, los intermediarios financieros, y el sitio donde se almacena la mercancía es obvio que esos terceros están implicados en el mismo hecho. De manera que cada uno de ellos debe responder a los requerimientos de su intervención, puesto que la autoridad fiscal está facultada para investigar a todos los que participaron en el mismo hecho.

En este evento, es probable que en desarrollo de la actividad comprobatoria se presenten ausencias o deficiencias probatorias imputables a esos terceros (por ejemplo que uno de estos terceros no lleve la contabilidad en debida forma o no presentando sus declaraciones tributarias oportunamente) y que la administración pueda adoptar decisiones en contra del contribuyente investigado, y es aquí donde cobra importancia el amparo legal del contribuyente mediante la aplicación del “*in dubio contra fiscum*”.

2. La responsabilidad de las partes respecto a la carga de la prueba

Los hechos económicos que están previstos en la ley como presupuestos de las cargas y obligaciones tributarias son ejecutados por el contribuyente con la finalidad de declarar y pagar los impuestos generados por la ocurrencia de tales hechos.

Este tema se aborda desde la perspectiva de la obligación que tiene el contribuyente de probar los hechos económicos ejecutados en desarrollo de su

13 Michele Taruffo. La prueba de los hechos. Pág. 150. Ed. Trotta. (2009).

actividad, presupuesto esencial para la aplicación del principio *in dubio contra fiscum*, que no implica exonerarlo de dicha obligación.

Para el estudio se abordan dos temas básicos en materia probatoria, a saber: quién debe probar y para quién se prueba, es decir, nos apartamos del concepto de carga dinámica de la prueba para efectos fiscales, y decimos entonces que estamos frente del “deber-obligación de aportación”, porque al tratarse de un procedimiento de comprobación en donde el contribuyente investigado ha denunciado previamente unos hechos y valores en la declaración tributaria, es lógico que sea él quien posea las pruebas y por ende esté obligado a suministrarlas a la autoridad fiscal cuando esta actúa para comprobar la realidad y veracidad de tales hechos. La razón del porque no resulta válida la aplicación de concepto de la carga dinámica de la prueba es porque resultaría ilegal su traslado a una de las partes, es decir, el deber de aportación probatoria de un contribuyente frente al estado no es una variable flexible respecto a la cercanía de la prueba.

Precisado lo anterior, debe decirse que corresponde probar a quien afirma o pretende algo respecto de los hechos constitutivos de su pretensión y quien contradiga la pretensión de su adversario o contraparte tiene la carga de probar los hechos modificativos, impeditivos o extintivos de aquella pretensión. En derecho tributario el primero en afirmar la existencia de hechos que generan obligaciones fiscales es el contribuyente, en consecuencia es quien está obligado a probar lo consignado en su declaración tributaria, y cuando la autoridad fiscal pretenda negar o formular una hipótesis contraria o distinta, esta obligada a probar sus pretensiones.

El profesor Taruffo, menciona el tema del vacío probatorio integrado a las cargas de prueba, de la siguiente manera “...cuando el enunciado acerca del hecho principal es considerado como verdadero sobre la base de las pruebas debidamente presentadas, se resuelve el hecho en disputa, la incertidumbre respecto de ese hecho queda superada y se puede aplicar la norma jurídica sustantiva que rige el supuesto hecho a fin de tomar la decisión final del caso. Cuando esto no sucede, porque no han sido probados todos o algunos de los hechos principales, surgen importantes problemas. Esta situación puede darse en varios supuestos: a) cuando las pruebas no ofrecen el suficiente apoyo para una decisión acerca de la existencia o inexistencia de los hechos, e, g., porque existen algunas pruebas, pero no son suficientes para demostrar los hechos, o porque las pruebas positivas y negativas se compensan; b) cuando las partes no han presentado, ni el juez ordenado, ninguna prueba sobre un hecho principal;

c) cuando los medios de prueba demuestran que un enunciado sobre un hecho principal es falso...”¹⁴.

La situación a) es, con mucho, la más común en la práctica o, al menos, este es el caso que se discute con más frecuencia, pero el problema de tomar una resolución sin la prueba de un hecho principal surge en términos similares también en otros dos casos, ya que el tribunal en todos ellos se ve obligado a acudir aun cuando no se haya demostrado un hecho principal conforme al estándar de prueba ordinario. Sin embargo, si no se ha probado un hecho principal el tribunal no puede decidir mediante la aplicación de una norma sustantiva los hechos en litigio, a falta de la condición fáctica necesaria para la aplicación apropiada de una regla así. Por consiguiente el Tribunal necesita aplicar un criterio para resolver un criterio jurídico diferente que resuelva el caso; este criterio jurídico es el principio de la carga de la prueba. La función principal de este principio es permitir resolver el caso cuando los hechos principales no han sido probados. Por ello, las reglas en las cuales se articula el principio en Alemania como *hilfsmitteln* o como *operationsregeln*, son previstas solo para el caso de falta de prueba de los hechos.¹⁵

Como se observa, el profesor Taruffo denomina la falta de prueba sobre un hecho principal como la incertidumbre que debe resolverse por un criterio de carga de prueba, este criterio no contradice lo que en materia tributaria debe resolverse mediante la aplicación del principio *in dubio contra fiscum*, porque al momento de la valoración probatoria pueden observarse insuficiencias que generen incertidumbres (duda) que tienen que resolverse decretando pruebas de oficio, y es aquí donde la autoridad fiscal asume su carga probatoria tratando de eliminarlas y de no ser posible tiene que resolver a favor del contribuyente.

Veamos, por ejemplo, el caso de un contribuyente que está haciendo uso del derecho a un gasto o deducción de una compra para reducir su base impositiva se asume como un *hecho colectivo*, puesto que interviene un tercero, en este caso el sujeto en un eventual proceso de comprobación por parte de la autoridad tributaria supera su carga probatoria entregándole toda la documentación que soporta la compra, tales como factura, comprobante de pago y fletes. Pero si la autoridad fiscal pretende corroborar la realidad del hecho decide confrontar estas pruebas con las del proveedor y transportista que se encuentran con la situación de que a ninguno pudo localizar la administración y, además, se enfrentan a una “*incertidumbre o duda sobre la realidad de la operación de compra*”, la cual está

14 Michele Taruffo. La prueba. Págs. 145-146. Ed. Marcial Pons. (2008).

15 Michele Taruffo. La prueba. Págs. 145-146. Ed. Marcial Pons. (2008).

obligada a resolver, bajo el criterio de carga probatoria, puesto que para el caso del ejemplo el sujeto investigado cumplió con su deber de producción de prueba y si la administración no tiene modo de eliminarla se debe aplicar de forma favorable al contribuyente.

Vemos entonces cómo opera el traslado de la responsabilidad de aportación de la prueba cuando la autoridad fiscal desea ir más allá, y encamina toda su actividad comprobatoria a construir una hipótesis de inexistencia de la operación con el fin de rechazar el derecho a la deducción o gasto que ha solicitado el contribuyente en su denuncia rentística. Este cambio de rol de la autoridad fiscal cuando actúa como parte, lleva a que aplique igualmente toda la obligatoriedad de la probanza conforme los medios y calidad de prueba, es decir, el reconocimiento de principio analizado aplicaría en contra de su propia incapacidad de probar la hipótesis pretendida, lo cual hace que en la práctica se haga más difícil aplicar el principio *in dubio contra fiscum*, pues se entraría en los terrenos de una autoincriminación.

Esta “duda” recurrente es propia del derecho tributario, puesto que la calidad de prueba ofrecida por los contribuyentes investigados en la mayoría de las veces son documentos privados, pruebas que son vulnerables a su alteración o fabricación posterior a los hechos, razones que en principio llevan a que la autoridad fiscal deba siempre confrontarlos con otros medios de prueba.

Adicionalmente, existen otros factores externos que llevan a la autoridad tributaria a actuar de manera rigurosa a la hora de decidir sobre la carga impositiva del contribuyente, como los altos índices de evasión fiscal (en Colombia se encuentra entre el 35% y 40%) y los recurrentes casos de simulación y fraude, factores externos y riesgos que sin duda inciden, aunque de manera indirecta, en la valoración objetiva de la pruebas y en consecuencia, la tendencia es mantener la hipótesis propuesta por la autoridad fiscal aun cuando esté presente la duda probatoria.

Otros factores que el profesor Columa denomina “incertidumbre y riesgo” y que pueden resultar relevantes al tema de la duda probatoria se originan en la dinámica económica en la que los agentes involucrados deben tomar decisiones que generan riesgo, al no conocer a ciencia cierta qué es lo que va a ocurrir con algunas variables que pueden resultar relevantes en materia impositiva. Dichas situaciones implican que los agentes económicos pueden definir sobre cuáles valores van a mover las variables sujetas a incertidumbre y asignarle unos valores.

Esta clase de incertidumbre, sostiene el profesor Columa, es la que se asocia al “riesgo”, y la que se utiliza con mayor asiduidad en el análisis económico y

precisa que dentro de las situaciones de riesgo, a su vez, puede tener importancia distinguir entre casos en los cuales la fuente de incertidumbre tiene su origen en las decisiones de los agentes económicos que participan en dicho mercado. Al primero de tales casos se le denomina “riesgo exógeno”; al segundo, “riesgo endógeno”¹⁶.

De otra parte, no puede desconocerse que la mayoría de los Estados y Gobiernos tienen la tendencia a imponer una carga fiscal cada vez más alta, y ello hace que la cultura tributaria en el ciudadano se resienta y reaccione de forma negativa al resistirse en contribuir con esas cargas impositivas buscando alternativas legales y/o fraudulentas para aliviar o eliminar sus obligaciones fiscales. Estas son situaciones que son objeto de estudio en cada uno de los países en el mundo y que tienen sus indicadores de fraude y evasión por cada tipo de impuesto, cultura del no pago de impuestos que definitivamente está influenciada por los altos índices de corrupción y despilfarro de los recursos públicos por parte de los gobernantes.

Esto casi nos lleva a afirmar que en los procesos tributarios, estos riesgos endógenos afectan la actividad probatoria de la administración y se ve reflejado en el incremento de las investigaciones en las que se busca hacer prevalecer el derecho sustancial sobre la formalidad. Por otro lado, a la hora de corroborar con los terceros que componen el hecho colectivo origen del gravamen y que viene a incidir en la resistencia de la administración y al principio *in dubio contra fiscum*. Desde esta perspectiva pueden llegar a desconocer el principio constitucional de buena fe de los contribuyentes y a incrementar el número de litigios tributarios, toda vez que la administración siempre está tras la búsqueda de la “*prueba fraudulenta*”, partiendo de la existencia de un riesgo alto que las personas no contribuyen al 100% de sus obligaciones. En ese sentido la autoridad tributaria va a intentar formular una tesis de evasión fiscal y asumir su carga de prueba, aunque no siempre pueda probarla.

En síntesis, existen factores externos que hacen que desde el inicio del procedimiento de gestión fiscal la autoridad fiscal actúe con desconfianza frente a la veracidad de las pruebas aportadas por el contribuyente, y precisamente por ello parte de una selección de posibles infractores respecto de los que presume que existen indicadores de evasión fiscal. Entonces, el recaudo de pruebas y su valoración por parte de la autoridad fiscal siempre está dirigido a demostrar que realmente existe la evasión, al margen de cualquier duda que surja respecto de las pruebas por ella recaudadas.

16 German Coloma. Análisis económico del derecho privado y regulatorio. Pág. 20. Ed. Ciudad Argentina. (2001).

Consecuentemente, esos factores externos llevan a que la autoridad fiscal se resista a aplicar el principio *in dubio contra fiscum* y a que en sus decisiones desconozca el principio constitucional de buena fe del contribuyente calificando de fraudulentas las pruebas por él aportadas, aunque no siempre pueda probarse que lo son, lo cual se ve reflejado en el incremento del número de procesos litigiosos en los que finalmente se hace prevalecer el derecho sustancial del contribuyente sobre las formalidades y dudas probatorias, cuando al valorar las pruebas la autoridad judicial encuentre que no están debidamente probados los hechos que la autoridad fiscal consideró determinantes para calificar de fraudulentas las pruebas del contribuyente y para incrementar como consecuencia de ello la carga impositiva.

Todo lo anterior nos permite ver un escenario más claro respecto de la carga de la prueba en materia fiscal. En criterio de la profesora Whittingam, hay una evolución de parte de la doctrina y la jurisprudencia respecto a esa visión individualista de la asunción de la carga probatoria que ha permitido distribuirla aplicando los principios de solidaridad y cooperación, en virtud de los cuales, la carga debe recaer sobre aquella parte que se encuentra en las mejores condiciones de suministrar la prueba. Esto implica que, cuando la autoridad fiscal no pueda aportar pruebas suficientes del hecho imponible a pesar de haber cumplido fielmente y de buena fe con la carga probatoria, el sujeto pasivo, en aplicación de su deber de cooperación, puede aportar las pruebas necesarias para lograr una definición justa de la carga impositiva, sin que ello implique suplir la falta de actividad probatoria del órgano fiscalizador¹⁷.

Ahora bien, siguiendo las enseñanzas de profesor Jordi Ferrer, respecto de la forma como se debe abordar el tema de carga de prueba, lo relevante es establecer ¿quién pierde si no se prueba? y ¿quién tiene la obligación de producir prueba?, que es distinto a mover la carga de la prueba o lo que se conoce como la carga dinámica de la prueba, tema que no se considera aplicable al procedimiento tributario, donde el sujeto investigado tiene el deber de aportación-obligación en virtud a lo que la ley le impone y no de acuerdo a su facilidad o mejor posición probatoria.

Esta tesis tiene mucho sentido de aplicación en el ámbito tributario, toda vez que es improbable la idea de que la autoridad fiscal asuma la carga de la prueba que tenga un contribuyente cuando este tiene la obligación de aportarla y cuando el fisco lo solicite. Así por ejemplo, cuando un contribuyente solicita el reconocimiento de un beneficio tributario, es a él a quien corresponde aportar las pruebas que lo hacen acreedor al mismo, sin que pueda exigirse que la autoridad fiscal

17 Elizabeth Whittingham García. Las pruebas en el proceso tributario. Pág. 24. Ed. Temis. (2011).

asuma actividad probatoria alguna, su actividad en este evento estaría encaminada a desvirtuar o refutar los hechos probados por el contribuyente, es decir, que no hay un traslado de responsabilidad en la probanza.

El profesor Taruffo, para explicar el tema de la carga de la prueba, expone una teoría similar a la de profesor Ferrer, que denomina “...*la asignación de la carga de la prueba; que enuncian como las normas que adjudican las consecuencias desfavorables de la falta de prueba de hechos principales. El criterio general para esta asignación es que cada parte cargará con los efectos negativos que se derivan de no haber probado los hechos sobre los que fundó sus pretensiones. Esto quiere decir que cada parte tiene la carga de probar esos hechos y demostrar la verdad de sus enunciados sobre ellos; y sus pretensiones serán rechazadas si no ofrece al tribunal esa demostración. Sin embargo, estos criterios muy generales y formales no son siempre efectivos en la asignación de la carga de la prueba en los casos concretos: para ello se hacen necesarias reglas específicas...*”¹⁸.

Definidos los elementos que inciden en la responsabilidad del contribuyente frente a la carga de la prueba y los que afectan la misma responsabilidad para la autoridad fiscal, veamos los tres momentos que ha enunciado el profesor Ferrer y “*que sin duda definen el contexto de la toma de decisiones jurídicas en materia de hechos probados; se trata de a) la conformación del conjunto de elementos de juicio sobre cuya base se adoptará la decisión; b) la valoración de esos elementos; y c) propiamente la adopción de la decisión*”¹⁹.

Finalmente, es pertinente concluir que la consecuencia de no asumir con responsabilidad la carga de la prueba para la autoridad fiscal es declinar sus pretensiones de incrementar la carga impositiva o modificar la declarada por el contribuyente, en aplicación del principio *in dubio contra fiscum* a la hora de la toma de decisiones, mientras para el contribuyente la consecuencia se traduce normalmente en la pérdida del beneficio fiscal reclamado en un incremento de su carga impositiva y una eventual sanción.

18 Michelle Taruffo. La prueba. Pág. 174. Editorial Marcial Pons, Madrid-Barcelona. (2008).

19 Jordi Ferrer Beltrán. La valoración racional de la prueba. Pág. 41. Editorial Marcial Pons, Madrid-Barcelona. (2007).

3. Valoración de la prueba y la aplicación del principio “*in dubio contra fiscum*”

Sobre el tema de la valoración de la prueba dice el profesor Ferrer. “Una vez conformado el conjunto de los elementos de juicio sobre cuya base deberá tomarse la decisión sobre los hechos, es el momento de valorar el apoyo empírico que esos elementos aportan individual y conjuntamente las diversas hipótesis fácticas disponibles sobre lo ocurrido. Por supuesto, ello no quiere decir que la valoración de la prueba no se realice en absoluto hasta ese momento. Se podría decir que hay una valoración *in itinere* que el juzgador realiza durante la práctica de la prueba, por ejemplo, a los efectos de determinar si es necesario ordenar (de oficio o a instancia de parte) una nueva prueba sobre la fiabilidad de una ya practicada, o una nueva prueba que verse sobre un extremo de alguna de las hipótesis en conflicto que no ha sido precisamente acreditado. Ahora bien, como se observa, esta valoración *in itinere* tiene por objetivo detectar insuficiencias en el peso o riqueza del conjunto de elementos de juicio que ya ha sido cerrado. En este momento, el objetivo es determinar el grado de corroboración que este aporte a cada una de las posibles hipótesis fácticas en conflicto”²⁰.

Según el profesor Echandía, por valoración o apreciación de la prueba se entiende la operación mental que tiene por fin conocer el mérito o valor de convicción que pueda deducirse de su contenido. Cada medio de prueba es susceptible de valoración individual y en ocasiones puede bastar una para formar la convicción de juez; pero lo ordinario es que se requieran varias de las mismas o de distinta clase para llegar a la certeza sobre los hechos discutidos, en el proceso contencioso o sobre los simplemente afirmados en el voluntario. De ahí cuando se habla de la libre apreciación o valoración de la prueba se comprende su estudio crítico de conjunto, tanto de los varios medios aportados por una parte para tratar de mostrar sus alegaciones de hecho como las que la otra adujo para desvirtuarlas u oponer otros hechos y los que el juez decretó oficiosamente²¹.

Según la profesora Whittingham, en la valoración probatoria el operador jurídico debe “...basarse en sus conocimientos básicos, experiencia y especialidad, con esto valorará de manera libre y objetiva cada uno de los medios de pruebas allegados al expediente y mediante un análisis lógico establecerá la mayor o menor credibilidad que ellos ofrecen. Esto consiste en analizar la congruencia de las pruebas frente a los hechos que son objeto de comprobación, las circunstancias en que incurrieron tales hechos y de qué manera incidieron en ellos o que

20 Jordi Ferrer Beltrán. La valoración racional de la prueba. Pág. 91. Ed. Marcial Pons. (2007).

21 Hernando Devis Echandía. Teoría general de la prueba judicial. Pág. 273. Ed. Temis. (2001).

*según la norma aplicable forman parte de ellos y mediante dicho análisis llega al convencimiento de la realidad de los hechos, según la capacidad demostrativa que pueda asignarle a cada una de la pruebas*²².

Esta importante reflexión que hace el profesor Ferrer, sobre la valoración *in itinere* encaja en el procedimiento tributario colombiano, donde el ente fiscal actúa como juez y parte, toda vez que el procedimiento incluye distintas etapas previas a la determinación oficial del impuesto en las cuales las partes aportan pruebas que van a ser valoradas por la autoridad fiscal en cada una de esas etapas.

En efecto el proceso de investigación fiscal se origina normalmente en programas preestablecidos sobre un grupo de contribuyentes o actividad económica determinados donde se detecta índices de evasión o fraude fiscal, razón por la cual además de las pruebas que provienen del contribuyente la autoridad fiscal ejerce de manera activa la búsqueda de pruebas que permitan confirmar las sospechas de evasión o desvirtuarla, lo que permite ampliar, confirmar o descartar hechos para eliminar toda duda o incertidumbre, de donde, eventualmente, puede surgir la necesidad de aplicar el principio a favor del contribuyente.

Los conceptos enunciados corresponden a lo que se ha denominado como la libre valoración de la prueba o de la sana crítica, donde interfieren las reglas de la lógica, reglas de la experiencia y de conocimiento científico de los hechos. Es bajo el procedimiento tributario normalmente en donde puede surgir la necesidad de aplicar el principio de *in dubio contra fiscum*, dado que parte de la libertad probatoria. Es decir, de la autonomía que tienen las partes para elegir los hechos objetos de la controversia, porque es precisamente en esa libertad probatoria donde puede surgir la ausencia o deficiencia de prueba que lleve a aplicar este principio.

La especialidad y complejidad del sistema tributario, hace necesario que el funcionario encargado de valorar las pruebas y proferir los actos de determinación oficial del impuesto, exija no solo que el funcionario tenga un amplio conocimiento sobre los temas debatidos sino que asuma con responsabilidad su actividad de valoración eliminando cualquier duda o vacío probatorio que lo lleve a tomar una decisión que incremente la carga impositiva del contribuyente. Sin embargo, se observa que en la práctica no se cumple lo anterior de manera adecuada y que hay una tendencia por parte de la autoridad fiscal a decidir por encima de la duda y trasladando al juez encargado esa tarea del control de legalidad de los actos administrativos .

22 Elizabeth Whittingham García. Las pruebas en el proceso tributario, segunda edición. Pág. 37. Ed. Temis. (2011).

Para solucionar lo anterior existe el principio *in dubio contra fiscum* herramienta legal contenida en el art. 745 del Estatuto Tributario Nacional que dispone “Las dudas provenientes de vacíos probatorios existentes en el momento de practicar las liquidaciones o de fallar los recursos, deben resolverse, si no hay modo de eliminarlas, a favor del contribuyente cuando este no se encuentre obligado a probar determinados hechos de acuerdo con las normas del Capítulo III de este Título”.

Veamos como aplica el principio enunciado a la hora de la valoración probatoria:

3.1. Vacíos probatorios y el principio in dubio contra fiscum

La situación de duda, es decir el *dubio* que se consagra en la normativa tributaria en Colombia, viene a ser resuelta aplicando unos procedimientos sucesivos a lo largo de la investigación que comprende el recaudo de pruebas y hasta el cierre de la etapa probatoria justo antes de decidir sobre la determinación del tributo que obligan a la autoridad fiscal sobre argumentación probatoria. Este tema puede ser resuelto, como lo indica el profesor Andrés Ibáñez, elaborando una suerte de “cuadro probatorio destinado, primero, a albergar la presentación analítica, dotada de la máxima objetividad, de todo el material de esta índole, mediante la presentación de cada fuente de prueba (lícitamente utilizable) y la concreción de lo aportado por ella”²³.

Se trata según el profesor Ibáñez de dejar constancia en el cuerpo de la decisión de exponer todos los motivos de manera honesta y expresiva, es decir, no hay lugar a la discrecionalidad. En un segundo momento, este material individualizado en sentido propio, a fin de determinar el rendimiento, todavía individual, de cada medio de prueba (de cargo y de descargo), concreta los distintos elementos con los que pueda contar y deja razón del por qué hacerlo así y también los descartes. Esto para pasar a un último momento de síntesis, en el que hay que llevar a cabo el cruce de información probatoria relevante para la decisión.

El contenido del “cuadro probatorio” debe eá ser examinado a la luz de la hipótesis en presencia, cuyo potencial explicativo ha de verificarse. Si están dotadas de la exigible coherencia interna, que es el presupuesto de partida, se trata de comprobar sí sus distintos componentes guardan relación de compatibilidad con los datos probatorios; o si por el contrario, no es así. Si alguna de ellas acoge

23 Andrés Ibáñez. Guía de estudio sobre la argumentación probatoria y su expresión en la sentencia (penal), en Jueces para la Democracia No. 88. Págs. 102-112. (2017).

armónicamente los elementos de juicio se valora su plausibilidad y si ofrece una explicación convincente racionalmente aceptable, de lo sucedido en el caso.

Para que una hipótesis pueda ser acogida como válida es preciso que resulte confirmada por una pluralidad de pruebas, que dé sentido a los datos disponibles (podría quedar un “cabo suelto” no esencial en el conjunto) y no aparezca desmentida por una prueba contraria”²⁴.

Este método de valoración mediante el diseño de un cuadro probatorio, permite sin duda descubrir los vacíos, deficiencias probatorias y la posibilidad de eliminarlas antes de adoptar la decisión que corresponda.

Veamos cómo aplica esta herramienta que nos sugiere el profesor Ibáñez a nuestro estudio en concreto:

El primer paso es identificar las pruebas con sus fuentes, es decir, de qué parte provienen y verificar si se han arrimado al proceso de forma lícita, tomando en cuenta todo el material probatorio, de esta manera se asegura que la valoración probatoria no vaya a incorporar pruebas nulas o ilícitas que conduzcan a decisiones que a la postre también resultan nulas, esto es lo que se denomina como el *filtro de licitud de pruebas*.

Adicional a lo anterior se impone la aplicación del principio de *transparencia* en el entendido de descartar cualquier manipulación en la valoración probatoria que conlleve a indicar en la resolución únicamente las pruebas que justifiquen el fallo “premeditado”, lo que se contrapone a la exigencia legal de valorar todas y cada una de las pruebas obrantes en el proceso, ya sea para aceptarlas o descartarlas como incluyentes en la decisión.

Siguiendo con el diseño del cuadro probatorio, está *la conexión individual de las pruebas* de cargo con las pruebas de descargo lo que sugiere que se haga una primera clasificación en la que se identifiquen los hechos objeto de controversia con las pruebas lícitamente allegadas al proceso, de donde ya surgen los elementos de juicio que van a ser trascendentales en la decisión. Es así que desde esta conexión se desprende el *raciocinio probatorio*; que viene a ser la motivación del por qué prosperan o caen los cargos enfrentados con el ataque probatorio de cada una de las partes. Este elemento se constituye en relevante porque excluye cualquier grado de discrecionalidad por parte del juez o funcionario en el análisis probatorio del juicio.

24 Andrés Ibáñez. Guía de estudio sobre la argumentación probatoria y su expresión en la sentencia (penal), en Jueces para la Democracia No. 88. Págs. 102-112. (2017).

Corolario de lo anterior que la información y pruebas verificadas deben ser *relevantes a la decisión* y que exista una coherencia interna, esto es que haya armonía entre la comprobación probatoria y la hipótesis formulada que, finalmente, constituye la finalidad de este método de valoración, el cual sugiere que los requisitos de validez son:

- a) Explicación convincente.
- b) Confirmada por pluralidad de pruebas.
- c) Que la hipótesis, le dé sentido a los datos disponibles.
- d) Que no pueda ser desmentida por una prueba contraria (cabo suelto no esencial en su conjunto).

Veamos qué ocurre cuando en aplicación del principio *in dubio contra fisco*; en el evento que se origine un vacío probatorio ante una ausencia de prueba que le resulta relevante a la decisión, la autoridad fiscal debe optar por decretar la prueba de oficio que le permita confirmar su hipótesis, de lo contrario tiene que eliminar el vacío y decidir lo que corresponda, ya sea en favor del contribuyente o en favor de la administración.

Ahora, si se tratara de una deficiencia probatoria, es decir, que la prueba que obra en el proceso no ofrece por sí sola la certeza que requiere el fallador para adoptar la decisión, debe decretar una prueba de oficio que le permite confirmar el hecho mismo que se está demostrando con esa prueba.

Así que, en los dos eventos anteriores aunque existe el mecanismo legal para eliminar la duda, como lo es el decreto de pruebas de oficio en cualquier momento del proceso y antes de tomar la decisión, tanto el juez como la autoridad fiscal deben hacer uso de estas facultades; pero si por circunstancias diversas no es posible obtener la prueba o suplir con otra prueba la deficiencia probatoria es cuando surge la duda o vacío probatorio que obliga que, al no poder eliminarse, se aplique el principio de *in dubio contra fisco*, es decir, resolver a favor del contribuyente y en contra del fisco.

La calificación probatoria que hace el fisco sobre los hechos que han de probarse depende: en primera instancia si las pruebas recaudadas en su investigación alcanzan el nivel necesario para obtener el grado de certeza esencial para tomar una determinación, es lo que denominamos como suficiencia probatoria; y en segunda instancia si el material probatorio tiene el peso necesario para confirmar una hipótesis para que sea aceptada como cierta. En cualquiera de estos dos eventos se puede presentar *la duda o vacío de prueba*, y es siempre sobre la hipótesis que construya la autoridad fiscal y que no puede confirmar

(por insuficiencia, ausencia o debilidad probatoria), por tanto se dan las condiciones legales para aplicar el principio *in dubio contra fiscum*; la evidencia necesaria para satisfacer la carga de prueba tiene que darse en todos los aspectos de la prueba, pertinencia, utilidad, oportunidad y conducencia.

En criterio del profesor Sabaté la situación de *dubio* (duda) no siempre supone una total falta de prueba por ambos litigantes, sino que, generalmente, se correlaciona con un estado de insuficiencia probática, es decir, que si al juez le resulta insuficiente la prueba debe definirse la cantidad de dosis de prueba que se requiere para alcanzar la suficiencia de prueba y el convencimiento del juez.

Entendiendo por *dosis de prueba* la cantidad o nivel de evidencia necesaria para satisfacer la carga primaria de prueba, entendida como la carga que la ley le atribuye a la cada una de las partes y alude a dos estándares que se enuncian como “más allá de toda duda razonable (*beyond a reasonable doubt*). Que sirve para expresar el grado de probabilidad exigible en el proceso penal que se contraponen con su mayor rigor al estándar de la evidencia preponderante (*preponderance of evidence*), empleado en el proceso civil, el primero requiere que no exista duda sobre la culpabilidad de un individuo sobre el cual los tribunales se han cuidado de matizar que debe tratarse de una duda razonable y no una sombra de duda. El segundo acerca más a un balance de probabilidades, no es cuestión de duda sino cuál de las dos tiene mayor peso”.²⁵

Retomando los conceptos mencionados del profesor Sabaté, en el derecho tributario aplica parcialmente el estándar que se enuncia como la duda razonable, pero no en relación con la conducta asumida por el contribuyente en el proceso, es decir, no resulta relevante su actitud procesal en los aspectos de lo subjetivo. El peso de la decisión está centrado en el recaudo probatorio sobre los hechos económicos por él realizados y que dieron origen a la investigación tributaria, en otras palabras, que en este caso la dosis de prueba no siempre tiene que ver con lo que al juez o funcionario le parezca o no suficiente. Es así como de esta manera se evita que se desvíe la investigación solo por cuestiones de mera sospecha o arbitrariedades; sino todo lo contrario, con las exigencias legales en materia de prueba que están descritas para el reconocimiento de un beneficio fiscal o de la carga impositiva, es decir, que la duda versara únicamente sobre la confirmación del hecho o los hechos que generan la controversia tributaria.

25 Luis Muñoz Sabaté. Fundamentos de prueba judicial civil. Pág. 169. Ed. J.M: Bosch Editor. (2001).

1.2 Tarifa Legal

Ahora bien, tratándose de la tarifa legal probatoria, esto es, cuando para probar un hecho la ley establece determinada prueba, y no puede ser reemplazada por otra, la actividad de valoración de la autoridad fiscal o del juez está limitada en principio a confrontar la prueba específica que la ley exige con el hecho objeto de prueba.

Por ejemplo, cuando la ley exige para el reconocimiento de costos y deducciones que estén soportados en facturas o documentos equivalentes, se considera que dichos documentos son la única prueba que la ley admite para que se reconozca el derecho de descontar de sus ingresos los costos y gastos; la ausencia de dichos documentos hacen nugatorio el derecho. En este caso la actividad de valoración de la prueba por parte de la autoridad fiscal o del juez, está inicialmente limitada a verificar la existencia de dichas facturas o documentos equivalentes y se puede decir, en principio, que la confirmación de la hipótesis no requiere del aporte de nuevas pruebas que soporten la decisión, en otras palabras, el reconocimiento del derecho. No obstante lo anterior, es posible que aunque sean aportadas las facturas, surjan dudas al fallador no relacionadas con vacío probatorio sino con deficiencia probatoria que no le permite al funcionario o juez tener certeza del derecho reclamado. Teniendo en cuenta lo anterior, revisemos el siguiente ejemplo: si la factura aparece expedida a nombre del contribuyente involucrado y un tercero, la autoridad fiscal puede eliminar la duda requiriendo al contribuyente para que aporte una prueba adicional que permita confirmar que solo él realizó el gasto y le asiste el derecho; pero si no lo hace, esa duda obliga a resolverse en favor del contribuyente y con más razón por las facultades oficiosas que tiene la autoridad tributaria del decreto de prueba en todo el proceso, no ocurre lo mismo si ya el proceso está a conocimiento del juez y vencidas las etapas probatorias en cuyo caso aplicaría la duda en favor del contribuyente, es decir el reconocimiento del derecho.

Tal vez, en otras ramas del derecho se esté pensando en la abolición de este método de valoración probatoria, y que hoy día se tilde hasta de fósil jurídico²⁶, en cambio, este sistema para el derecho tributario, en donde existen unas reglas excesivamente formalistas, no cabe duda de que cobra vigencia a lo largo del tiempo.

Según el profesor Muñoz Sabaté, desde la perspectiva encaminada a categorizar los elementos que participan en la corriente epistemológica, se puede definir la apreciación de la prueba por el juez como aquel proceso mental externalizable (motivación) dirigido a obtener la evidencia sobre determinados hechos

26 Hernando Devis Echandía. Teoría General de la Prueba Judicial . Pág. 275. Ed. Temis. (2001).

operativos (pertinencia), partiendo de unos hechos percibidos críticamente, valiéndose de conocimientos ya aprendidos (máximas de experiencia) y estableciendo juicios sobre sus relaciones (inferencias). La apreciación de la prueba supone, además, un régimen de libre convicción, solo dentro del cual puede hablarse de convencimiento psicológico²⁷, aunque le sobra el adjetivo porque en realidad solo puede haber esta clase de convencimiento. Para la profesora Whittingham el termino convicción psicológica es pura tautología. Si el juez tiene que declarar la evidencia a partir solamente de una prueba tasada, deviene inapropiado el término del convencimiento aunque dicha declaración de certeza resulte perfectamente lógica y comprenda incluso un mínimo de actividad pensante.²⁸

Existen reglas en el derecho tributario, como las que señala la profesora Whittingham, donde la ley señala exigencias extrínsecas las cuales significan que, de no cumplirse, la prueba carece de eficacia probatoria y es objeto de rechazo, dándole el legislador prevalencia al formalismo sobre la sustancia. Un ejemplo es que para el reconocimiento de pasivos se exige que se encuentren *respaldados por documento de fecha cierta* tratándose de contribuyentes no obligados a llevar libros de contabilidad²⁹, para este caso en específico la verdad y reconocimiento están tasados en que los títulos valores de los pasivos hayan sido suscritos ante firma de un notario público, de lo contrario ninguna otra prueba o documento puede sustituir la ausencia de requisito, la carga de prueba es del contribuyente y su valoración es a la tarifa legal; superada esta primera, la administración entra a corroborar la existencia del pasivo, confrontando estos documentos con el tercero, por tratarse de un hecho colectivo si fuera el caso.

Obviamente, el día a día de los procesos fiscales no está rodeado de situaciones simples donde un solo método de valoración encaje perfectamente en las discusiones jurídicas tributarias. En el caso anterior se observa la aplicación de un sistema mixto de valoración probatoria, en donde para la autoridad fiscal si la prueba cumple con las exigencias legales previstas por el legislador (fecha cierta-sistema legal), entonces entra a ser corroborado por los demás medios de prueba para su corroboración y confrontación con los terceros. Es decir, entra seguidamente a la investigación y valoración bajo las reglas de la sana crítica; tal vez en

27 Luis Muñoz Sabaté cita al GUASP: cuando para asegurarse de esta tesis afirma GUASP que la convicción psicológica tiene mucha más amplitud que la lógico-objetiva, porque abarca no solo razonamientos sino impresiones, sentimientos e incluso decisiones o actos de voluntad (juez y hechos en el proceso civil, en estudio jurídicos, ob. Cit., pág. 333 nota 162), no es que le falte la razón al atribuir a aquella todos estos condicionantes, sino que simplemente le pasa por alto que los mismos entran a formar parte de todo proceso mediante el cual se llega al convencimiento de algo impredecible.

28 Luis Muñoz Sabaté. Fundamentos de prueba judicial civil. Pág. 425. Ed. J.M: Bosch Editor. (2001).

29 Elizabeth Whittingham García. Las pruebas en el proceso tributario. Pág. 25. Ed. Temis. (2011).

otras ramas del derecho estos sistemas sean excluyentes, sin embargo, en el escenario tributario son complementarios.

4. Conclusiones

Tal como está concebido el principio *in dubio contra fiscum* en la legislación tributaria, puede concluirse que dos aspectos son relevantes a la hora de su aplicación. El primero tiene que ver con la necesidad de identificar los hechos que según la norma aplicable al caso concreto, son generadores de obligaciones tributarias y por ende relevantes para la decisión que deba adoptarse por parte de la autoridad fiscal al momento de practicar liquidaciones oficiales que incrementen la carga impositiva del contribuyente. El segundo está referido a la necesidad de establecer si el sujeto investigado asumió o no con responsabilidad su carga probatoria suministrando a la autoridad fiscal las pruebas que soportan los hechos y valores por él declarados.

En efecto, “*las dudas provenientes de vacíos probatorios*” que permiten decidir la controversia a favor del contribuyente y *en contra del fisco*, deben versar sobre los hechos que conforman la hipótesis normativa que pretende aplicar la autoridad fiscal en un caso concreto y corresponden a hechos que no estaba obligado a probar el contribuyente en su condición de participe directo en los hechos materia de investigación.

Ahora bien, puede evidenciarse en el desarrollo del tema objeto de estudio que hay elementos externos que pueden incidir de manera importante en la aplicación del principio *in dubio contra fiscum*. Uno de ellos se origina en el marco del procedimiento de gestión tributaria, donde la autoridad fiscal actúa como juez y parte, es decir que ella misma debe valorar las pruebas que recaudó, al margen de las aportadas por el contribuyente investigado, y si detecta un *vacío probatorio*, que no le fue posible *eliminar* decretando una prueba de oficio, debe decidir en su contra, y a favor del contribuyente. Esta situación obviamente no es garantía de imparcialidad y en la práctica se traduce en la inaplicación del citado principio a la hora de definir mediante liquidación oficial la carga impositiva del investigado.

Entonces, bajo esta perspectiva, la aplicación del principio *in dubio contra fiscum* por parte de la autoridad fiscal, en la práctica viene a constituir una situación excepcional, pues lo usual es que no se aplique y se traslade tal responsabilidad a los jueces y Magistrados facultados para deliberar sobre la legalidad de la actuación administrativa. En otras palabras, que es el juez quien al valorar las pruebas aportadas por las partes -contribuyente vs. autoridad fiscal- está llamado a aplicar de manera prevalente este principio cuando aun haciendo uso de su

facultad oficiosa de decretar pruebas no le es posible eliminar la duda generada de ausencia de prueba o insuficiencia probatoria y el hecho sobre el que versa la duda es relevante para su decisión.

Bibliografía

- Romero Plaza, Carlos, *Prueba y tributos*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2015.
- Ramírez Carvajal, Diana María, *La prueba de oficio*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2009.
- Ramírez Carvajal, Diana María, *La prueba en el proceso una aventura intelectual*, Medellín, Librería jurídica Sánchez LTDA, 2013.
- González García, Eusebio, *Temas actuales de derecho tributario*, Barcelona, J.M. Bosch Editor, 2005.
- Whittingham García, Elizabeth, *Las pruebas en el proceso tributario*, Bogotá, Temis, 2011.
- Ernesto Eseverri Martínez, Ernesto. *Presunciones legales y derecho tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1995.
- Francesco Carnelutti, Francesco, *La prueba civil*, Buenos Aires, Ábaco de Rodolfo Depalma, 2000.
- Devis Echandía, Hernando, *Teoría General de la prueba judicial tomos I y II*, Bogotá, Temis, 2012.
- Cruz Tejada, Horacio, *Nuevas tendencias del derecho probatorio*, Bogotá, Universidad de los Andes, 2011.
- Ferrer Beltrán, Jordi, *La valoración racional de la prueba*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2007.
- Ferrer Beltrán, Jordi, *Motivación y racionalidad de la prueba*, Lima, Jurídica Grijley, 2016.
- Ferrer Beltrán, Jordi, *Prueba y verdad en el derecho*, Madrid, Marcial Pons, 2005.
- Nieva Fenoll, Jordi, *La valoración de la prueba*. Barcelona, Marcial Pons, 2010.
- Ferreiro Lapatza, José Juana, *Curso de derecho tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2009.
- Zornoza Pérez, Juan José, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Madrid, Civitas, 1992.
- Trujillo Cabrera, Juan, *La carga dinámica de la prueba*, Bogotá, Leyer, 2006.
- Piza Rodríguez, Julio Roberto, *El impuesto sobre la renta y complementarios*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2013.
- Muñoz Sabaté, Luis, *Fundamentos de la prueba judicial civil*, Barcelona, J.M. Bosch Editor, 2001.
- Sequeira, Marcos Alberto, *Garantías procesales en el derecho tributario*, Córdoba, Mediterránea, 2007.
- Gascón Abellán, María, *Los hechos en el derecho*, Madrid, Marcial Pons, 2010.

- Rodríguez Bereijo León, María, *La prueba en derecho tributario*, Navarra, Thomson Arizandi, 2007.
- Taruffo, Michele, *La prueba de los hechos*, Madrid-Barcelona, Trotta, 2009.
- Taruffo, Michele, *La prueba*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2008.
- Damaska, Mirjan, *El derecho probatorio a la deriva*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2015.
- Fernández López, Roberto Ignacio, *La comprobación de los hechos por la inspección de los tributos*, Madrid, Marcial Pons, 1998.
- Ortega Gomero, Santiago, *Proceso, prueba y estándar*, Lima, Ara Editores, 2009.
- Navarrine, Susana Camila, *Presunciones y ficciones en el derecho tributario*, Buenos Aires-Argentina, Lexis Nexis, 2006.