

DERECHO DEL CONTRIBUYENTE A NO AUTOINCULPARSE EN SEDE ADMINISTRATIVA EN CHILE

Oswaldo Flores Olivárez

Magister en Tributación,
Universidad de Chile.
Abogado.
Colaborador CET U. de Chile



RESUMEN

¿Tiene un contribuyente el derecho a guardar silencio durante un proceso de fiscalización o infraccional y evitar que su declaración obtenida en sede administrativa sea usada posteriormente en su contra, en caso de acusación por delito tributario? Esta es la principal pregunta que buscamos responder en nuestro trabajo de investigación para obtener el grado de magister en tributación y que abordamos en este artículo de manera resumida. Con tal propósito fundamos nuestro trabajo en doctrina y jurisprudencia extranjera sobre la materia, tomando en consideración el paradigma denominado “*neo constitucionalismo*” y desarrollando las garantías constitucionales en materia del debido proceso y derecho a la no autoincriminación, armonizando normas y principios propios del ámbito constitucional, penal y tributario, para arribar finalmente a conclusiones generales y especiales. Desde luego resultaría pretencioso dar por acabada la discusión sobre este tema, que representa el centro de gravedad en materia de garantías de un imputado por delito tributario, no obstante estamos seguros de contribuir a instalar con estas ideas el inicio de un debate necesario sobre el estado actual de las garantías constitucionales en el ámbito penal tributario de nuestro ordenamiento jurídico.

1.- INTRODUCCIÓN

En todo Estado de derecho social y democrático, se consagra en materia penal uno de los principios más elementales del ordenamiento jurídico, a saber, el principio de la “*presunción de inocencia*”, en cuya virtud en caso de ser una persona imputada de delito se debe presumir su inocencia hasta que se pruebe lo contrario, dentro de un juicio seguido conforme a derecho.

Dicha presunción de inocencia comprende varios aspectos o nociones, dos de dichos aspectos o nociones consisten en los derechos legales y aun constitucionales a guardar silencio y a no auto inculparse, de manera que en caso de ser imputada una persona tiene al menos estas garantías, que no se pueden soslayar bajo ninguna circunstancia, ya que en caso contrario estaremos en presencia de pruebas ilícitas; luego en caso de imputación por delito, ningún valor podrán tener los antecedentes, pruebas, documentos recopilados u obtenidos por el órgano persecutor penal cuando dichos medios probatorios fueron obtenidos con infracción a las garantías referidas.

Sin embargo, dichas facultades en nuestro ordenamiento jurídico se pueden esgrimir desde que existe imputación formal de delito; el problema se presenta tratándose de delitos tributarios, porque es precisamente durante la fase o etapa administrativa que se sigue ante el Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII) donde habitualmente se obtienen todos o casi todos los elementos, antecedentes, documentos y especialmente declaraciones auto inculporias de un contribuyente que posteriormente son empleadas para fundar una querrela criminal, una acusación penal e incluso una sentencia judicial condenatoria.

En este artículo, que es un extracto de mi tesis de magíster, se afirma que en sede administrativa (administración del Estado, representado por el Servicio de Impuestos Internos) el contribuyente sí tiene el derecho a no auto inculparse, esto es, aquella garantía constitucional del debido proceso que impide al SII requerir documentos, declaraciones o información que posteriormente pueda servir para fundar una querrela, acusación o proceso penal por delito tributario en contra del contribuyente e incluso una sanción dentro de un procedimiento sancionatorio administrativo.

Si bien en principio parece ser de toda lógica que a una persona no la puedan obligar a auto inculparse, entregando antecedentes en fase administrativa, que después sirvan a la misma administración del Estado para perseguir penalmente a un contribuyente, en un ordenamiento jurídico como el nuestro normalmente se acostumbra a dilucidar una inquietud de esta naturaleza consultando directamente en el código respectivo para saber si existe una norma legal expresa que contemple dicha garantía o bien la prohibición.

Para alcanzar la finalidad de este trabajo necesariamente tendremos que considerar los nuevos paradigmas que están alcanzando reconocimiento positivo y jurisprudencial en muchos países, especialmente España, Alemania y Francia, producto de la globalización, a saber, el denominado “*constitucionalismo*” y el “*neo constitucionalismo*”, que según veremos están cambiando el centro de gravedad en muchas materias al reconocer derechos que se encuentran consagrados en normas y principios fuera del derecho interno, cuyo principal desarrollo se ha vivido en los últimos años a través de una serie de sentencias emanadas del Tribunal Constitucional, ente encargado de aplicar el principio de irradiación constitucional a todas las demás áreas del derecho, incluyendo naturalmente el derecho tributario y el derecho penal.

Así las cosas para nadie debería ser un misterio que la globalización, entendida como un proceso de cambio radical de tipo cualitativo dentro de la economía capitalista, en virtud del cual el capitalismo se consolida como el único modo de producción realmente vigente al nivel global ayudado por un poderoso avance en materia de comunicaciones e información digitalizada, no se trata de una “opción”, sino que de una realidad que puede encerrar amenazas pero que ciertamente produce beneficios.

Algunos efectos de este proceso que inciden en materia de tributación y pueden distorsionarla consisten en el incremento del comercio de bienes y servicios que aumentan la posibilidad de que produzcan externalidades negativas, afectándose los precios internacionales, produciéndose la doble tributación internacional, cambios en el principio de la territorialidad en materia de tributación, inversiones en paraísos fiscales, ubicación de inversiones en países con tasas impositivas bajas, o simplemente manipulando los precios de transferencia, etc.

Pero además este proceso puede traer beneficios a nivel de las garantías de los contribuyentes ya que la aplicación de convenios internacionales o la información sobre las tendencias en esta materia pueden servir para el desarrollo de las garantías de los mismos a escala planetaria, uniformando criterios y doctrinas no sólo a nivel de la judicatura nacional sino que muy especialmente internacional como ha acontecido con la Corte Europea de Derechos Humanos o la Corte Interamericana de Derechos Humanos. En otras palabras, la globalización ha creado “*nuevos instrumentos de información para los contribuyentes*” en relación a sus garantías procesales, que están siendo desarrolladas fundamentalmente por la labor de los tribunales constitucionales quienes a través del control abstracto de constitucionalidad aplican estos nuevos paradigmas para asegurar el respeto al denominado bloque de constitucionalidad.

Todos los procedimientos administrativos que en conjunto corresponden a la actividad fiscalizadora de los funcionarios del SII sirven para recolectar pruebas que en el futuro pueden y suelen ser empleadas para sustentar una acusación en un juicio oral en lo

penal por un Fiscal del Ministerio Público, de manera que el contribuyente podría, sin quererlo, contribuir a su propia condena en juicio oral futuro.

Todo lo anterior, en sede administrativa puede llevar al SII a tomar la decisión de deducir en defensa del orden público económico una querrela criminal por delito tributario tomando especial relevancia las siguientes interrogantes: ¿qué valor probatorio tendrían las actuaciones o declaraciones extrajudiciales en sede administrativa para inculpar a un imputado contribuyente?, ¿las declaraciones ante el SII por un “futuro imputado” por delito tributario tienen valor probatorio en sede penal sin que se hayan garantizado sus derechos procesales penales?, ¿existe infracción al debido proceso?, ¿se puede invocar el debido proceso en sede administrativa e infraccional? ¿Tiene derecho a guardar silencio?

Para la solución de este problema intentaremos demostrar que la garantía de no incriminación no se puede reducir sólo al proceso penal estricto, sino que a todo el proceso previo en el cual una persona con su declaración o actividad podría producirse un perjuicio o una transgresión a las garantías referidas.

Lo dicho permite afirmar que la búsqueda de la verdad en materia penal obliga a respetar no sólo los límites, las formas y los medios que señala la ley, sino que además a respetar las garantías individuales que están por encima de la verdad material.

Este trabajo se encuentra justificado plenamente porque por mi experiencia forense en materias tanto penales, como de tributación y constitucionales, habitualmente observo a los distintos funcionarios de la administración tributaria requiriendo información, declaraciones juradas, documentos a los contribuyentes sobre sus distintos cumplimientos tributarios y posteriormente esa información y declaraciones son empleadas en acusaciones penales o infraccionales en sede penal, donde nadie puede discutir que sí existe el derecho a no auto inculparse en virtud del debido proceso y la presunción de inocencia, principio rector de un ordenamiento dentro del estado de derecho.

2.- GLOBALIZACIÓN, NEO CONSTITUCIONALISMO Y TRIBUTACIÓN

No podemos estar más lejos de ideas económicas del pasado en virtud de las cuales debía existir una fuerte intervención del estado, donde se protegía la producción local de la competencia extranjera, donde era habitual imponer fuertes barreras aduaneras, que gobernaron hasta fines del siglo XVIII conocidas como mercantilismo en donde *“se resume el aspecto económico de la exaltación nacionalista de la época, se*

establecen monopolios y parece que se divide el mundo en unas cuantas compañías poderosas”.¹³⁴

Se ha consolidado la globalización que hemos referido como un verdadero un salto de fe, un cambio de modelo con múltiples beneficios...” *la apertura de las economías cerradas o en autarquía hacia un movimiento internacional más fluido de bienes y servicios de consumo y de capital es de una gran trascendencia pues permite incrementar el bienestar económico de los países. La apertura posibilita el logro de una asignación de recursos más eficiente a nivel mundial y nacional. Debido a esto es que se recomienda desde el punto de vista económico abrir las fronteras económicas del país hacia el exterior”*.¹³⁵

Con todo no sólo beneficios económicos resultan del fenómeno de la globalización, los ordenamientos jurídicos también reciben su poderosa influencia y sienten paulatinamente la necesidad de uniformar a escala planetaria las distintas regulaciones nacionales con las internacionales, de manera que con ello se van mejorando las relaciones jurídicas no sólo entre estados, sino que entre estos y los ciudadanos gracias al desarrollo de las doctrinas y jurisprudencias internacionales sobre derechos humanos. Esta verdadera “fusión multijurídica” que se aprecia en la evolución y desarrollo de la jurisprudencia nacional que recoge estas nuevas doctrinas mediante la aplicación piramidal de la Constitución Política a todo el ordenamiento, como se aprecia en el desarrollo de este trabajo.

3.- NEO CONSTITUCIONALISMO Y DERECHOS FUNDAMENTALES

Se ha señalado precedentemente que el neo constitucionalismo alude a una nueva visión del estado de derecho que parte precisamente del constitucionalismo, cuya principal característica es la supremacía constitucional por sobre todas las normas jurídicas que componen el ordenamiento jurídico.

Sus principales exponentes son los profesores Ronald Dworkin, Luis Prieto Sanchís, Ricardo Guastini, Miguel Carbonell y Robert Alexy, este último incluso ha sido reconocido expresamente en sentencias del tribunal constitucional Chileno como ocurrió en la sentencia Rol 1710, de fecha 6 de Agosto del año 2010, a propósito de los métodos de subsunción y ponderación para solucionar casos de colisión de derechos fundamentales.

¹³⁴Gettel, Raymond; Ob. Historia de las ideas Políticas”, Editorial nacional, México D.F.pag.50.

¹³⁵Yáñez Henríquez, José; Ob. Tributación en un mundo globalizado”, Editorial CET, Centro de Estudios Tributarios, Santiago 2008, pag 14.

El neo constitucionalismo ha cambiado el centro de gravedad de un Estado subordinado a la ley por la de un Estado subordinado a la Constitución, de manera que en este nuevo orden no sólo todo el ordenamiento debe interpretarse en armonía con la Constitución Política, la cual no se agota en sí misma, sino que además debe considerar todos los convenios sobre derechos humanos existentes y los criterios de interpretación de los principios allí contenidos, ya que ahora este nuevo orden obliga al juez a aplicar la ley sólo si ésta es constitucionalmente válida, como está ocurriendo ahora en Chile con el Tribunal Constitucional que puede declarar inaplicable cualquier norma legal en un juicio o asunto judicial específico.

Este nuevo orden implica una subordinación de la ley a los principios constitucionales que conforman el denominado bloque de constitucionalidad, que son precisamente los que fijan los límites a todos los poderes del Estado.

En este nuevo constitucionalismo o neo constitucionalismo la ley simplemente pasa a un segundo plano y todo el ordenamiento jurídico nacional debe verse bajo el prisma de la Constitución, de esta manera el neo constitucionalismo conecta al derecho con la moral y la justicia y se irradia a todas las ramas del derecho, incluyendo el derecho tributario, ahora no se debe hacer una reverencia a la ley sino que se debe hacer una reverencia a la Constitución Política de la República.

De esta manera se sustituye la expresión de normas por la de “principios” y éstos son los contenidos en la propia Constitución Política, de manera que dentro de esos principios podemos ubicar a las garantías constitucionales que deben servir para interpretar todo el ordenamiento, ya que los mismos no sólo valen para la relación entre Estado y ciudadano, sino que para todos los ámbitos del derecho. Esto produce el denominado efecto de irradiación de los derechos fundamentales sobre todo el ordenamiento jurídico.

En relación a los derechos fundamentales, el neo constitucionalismo ha exaltado la importancia de los mismos, generando como nuevas propiedades de éstos las que expone el autor ROBERT ALEXY.¹³⁶

- i. **Máximo rango:** Los derechos fundamentales constituyen el máximo rango en el ordenamiento en gradas del derecho estatal, es el resultado de la simple circunstancia de que los derechos fundamentales se hayan regulados en la

¹³⁶Zavaleta Álvarez, Michael; Ob. Estudios de derecho Constitucional Peruano, (art. “Los derechos fundamentales en el Estado Constitucional Democrático”: Robert Alexy) Editorial USMP, Lima 2011.

Constitución, de manera que toda norma jurídica que los infrinja es inconstitucional y en consecuencia nula por regla general.

- ii. **Máxima fuerza jurídica:** En virtud de esta propiedad los derechos fundamentales vinculan como derecho directamente vigente al poder legislativo, ejecutivo y judicial, dejan de ser meras declaraciones de principios que no gozan de tutela judicial. El control jurisdiccional se extiende sobre los tres poderes.
- iii. **Máxima importancia del objeto:** El máximo rango y la máxima fuerza jurídica significarían poco si los derechos fundamentales regularan cuestiones específicas sin importancia, sin embargo lo que sucede es todo lo contrario, mediante los derechos fundamentales se decide acerca de la estructura básica de la sociedad.
- iv. **Máximo grado de indeterminación:** Los derechos fundamentales son lo que son a través de interpretaciones judiciales.

Todo lo señalado precedentemente no es menor ya que la jurisprudencia internacional ha creado un “bloque de constitucionalidad” teoría que también tiene reconocimiento en la doctrina nacional con el profesor Humberto Nogueira, en cuya virtud quienes interpreten las normas del ordenamiento deben hacerlo a partir de las garantías constitucionales que están previstas no sólo en la Constitución, sino que en todos los tratados de derechos humanos. Con ello no sólo se constitucionalizan los procedimientos administrativos, sino que deben ser analizados desde la perspectiva de los derechos fundamentales.

4.- DEBER DE COLABORACIÓN VERSUS GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE; FACULTADES DISCRECIONALES Y DERECHOS FUNDAMENTALES: LA EXPERIENCIA EN EL DERECHO COMPARADO

Sin embargo el respeto a los derechos o garantías constitucionales no sólo debe tenerse presente al momento de crear un impuesto, sino que también y muy especialmente al momento de su aplicación, esto es, durante el ejercicio de las facultades fiscalizadoras y discrecionales a cargo del SII. Luego, el respeto de los derechos fundamentales no está referido sólo al ámbito sustantivo del tributo sino que también al ámbito administrativo de los mismos.

Lo anterior queda reflejado de mejor forma en los dichos del profesor peruano César Villegas quien formula la idea de que la “*administración tributaria al ejercer facultades fiscalizadoras y discrecionales a efectos de lograr el cumplimiento efectivo*”

de la obligación tributaria y la oportuna recaudación de la deuda tributaria debe también observar el respeto absoluto de los derechos fundamentales del contribuyente, garantizándose así la correcta actuación de la administración con poder público dentro del ámbito de un estado de derecho."¹³⁷

Es bien sabido que en nuestro ordenamiento jurídico para que el SII realice liquidación de algún impuesto previamente se debe haber determinado el monto de la deuda tributaria y que eso normalmente se realiza por el propio deudor mediante su declaración o bien por la administración usando para ello los distintos medios de fiscalización existentes.

Si bien el legislador nacional dotó a la administración tributaria de facultades y potestades necesarias para garantizar la adecuada recaudación, estas no pueden ser ejercidas con plena y absoluta libertad, ni menos de manera arbitraria ya que dicha potestad debe ser ejercida con preeminencia del interés público teniendo como principal límite el marco legal y las garantías constitucionales en términos similares a los señalados por el artículo 74 de la Constitución Política Peruana, artículo 74: *"el estado al ejercer la potestad tributaria debe respetar los principios de reserva de la ley y los de igualdad y respeto a los derechos fundamentales de la persona."*

Aunque parezca obvio, siempre se debe aplicar el principio de la supremacía constitucional en cuya virtud, todos los poderes del Estado están por debajo de ella, y por lo tanto, obliga por igual a gobernantes y gobernados, incluida obviamente la administración pública la cual por aplicación del derecho administrativo sólo puede hacer aquello que expresamente le faculte la ley, siempre que ello no signifique una violación de garantía constitucional, porque ya hemos dicho que por aplicación de este principio la Constitución Política está por encima de toda otra norma jurídica.

Dentro de estas garantías se encuentra precisamente la garantía de un contribuyente a no declarar contra sí mismo, la que cobra particular relevancia cuando la administración pública ejerciendo sus facultades discrecionales solicita todo tipo de información al contribuyente a fin de verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias principales y accesorias.

No obstante lo anterior la doctrina está dividida en esta materia. Hay autores extranjeros como Jorge Sarró Riu o Cesar Villegas Levano, que sostienen que una declaración obtenida por coacción es inconstitucional porque afecta esta garantía, y

¹³⁷Villegas, Cesar; Ob. El respeto a los derechos fundamentales en el ejercicio de las facultades discrecionales de la administración tributaria, Editorial Universidad San Martín de Porres, Lima 2010.

este derecho a no auto inculparse tiene reconocimiento internacional. Por ejemplo en el Convenio Europeo de Derecho Humanos cuyo artículo 6, que dice relación con la protección de derechos humanos y libertades fundamentales, señala:

1.- Toda persona tiene derecho a que su causa sea juzgada de forma equitativa, públicamente y en un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por ley, que decidirá tanto sobre cuestiones de sus derechos y obligaciones de carácter civil, como sobre el fundamento de toda acusación penal dirigida.

2.- Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad se establezca de acuerdo a la ley.

La Corte de Estrasburgo en fallo caso Funke de fecha 24 de febrero de 1994 reconoce el derecho a no auto incriminarse, al igual que en el caso Saunders de fecha 17 de diciembre de 1996.

De estas sentencias se puede desprender que el procedimiento de inspección o fiscalización tributaria debe mantenerse separado y al margen del procedimiento sancionador y que las declaraciones y antecedentes presentados por un contribuyente no pueden ser utilizados de ninguna manera en su contra en un procedimiento sancionador. Esta solución tiene armonía con nuestro ordenamiento nacional ya que en materia infraccional administrativa y penal se entiende que ambas forman parte del ius puniendi de manera que las mismas garantías penales deben aplicarse al procedimiento administrativo infraccional, de manera que las soluciones ofrecidas por la legislación comparada pueden tener aplicación en nuestro ordenamiento jurídico.

Por lo anterior, la administración tributaria tendrá que instaurar un procedimiento diferente al de la fiscalización a fin de determinar la comisión de infracciones tributarias en las que sea la propia administración la que lleva adelante la investigación y encuentre las pruebas necesarias y suficientes para imputarlas al contribuyente.

Este principio de naturaleza penal también se aplica en materia de sanciones administrativas y en cuanto al ámbito tributario, coloca en tela de juicio la constitucionalidad del procedimiento fiscalizador de la administración tributaria en lo concerniente a proporcionar antecedentes por el contribuyente que luego puedan ser usados en su contra en un procedimiento sancionatorio.

Lo anterior conduce a una interpretación pro-garantista que sigue el autor César Villegas, quien señala... *“la información obtenida del propio contribuyente puede ser utilizada como medios probatorios para la inspección y determinación del tributo, esta*

es la verdadera finalidad para que se creó el sistema tributario, por lo que la utilización posterior de esa información ha de ser en principio coherente con ese fin pero jamás pueden ser usados constitucionalmente válidos como medios probatorios para calificar y sancionar una eventual infracción o delito por quien entregó esos antecedentes ya que de esta manera los datos proporcionados se estarían usando con un fin distintos que justificó su obtención.”¹³⁸

Nuestra legislación no resuelve esta materia de manera expresa, sin embargo creemos que puede darse la misma solución por aplicación de la doctrina y jurisprudencia vistas que aplican las garantías constitucionales al ámbito administrativo en materia infraccional, no estamos postulando que la administración tributaria no pueda pedir declaración a un contribuyente o antecedentes, lo que postulamos es que esa información sólo podrá servir para aquello que la ley previo, estos es, determinar una obligación tributaria pero, aunque no lo diga expresamente la ley, dicha información no podrá servir como medio de prueba en un procedimiento sancionatorio ni penal ni administrativo, por cuanto las garantías constitucionales están por encima del Código tributario y del Servicio de Impuestos Internos y en nuestro ordenamiento tiene plena aplicación tratados internacionales sobre la materia que veremos más adelante.

5.- VALOR PROBATORIO EN JUICIOS ORALES PENALES DE ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

Dentro de la fase administrativa de determinación de impuestos el SII cuenta con una serie de medios de fiscalización que comprenden entre otros: pedir a los contribuyentes estados de situación, libros contables, solicitar declaraciones juradas, etc.

Todos estos procedimientos administrativos que en conjunto corresponden a la actividad fiscalizadora del SII sirven para recolectar pruebas que en el futuro pueden ser empleadas para sustentar una acusación en un juicio oral en lo penal por un Fiscal del Ministerio Público, de manera que el contribuyente podría sin quererlo contribuir coactivamente a su propia condena en juicio oral futuro y decimos coactivamente porque se trata de deberes que llevan aparejada una sanción en caso de incumplimiento.

¹³⁸Villegas, Cesar; Ob. El respeto a los derechos fundamentales en el ejercicio de las facultades discrecionales de la administración tributaria, Editorial Universidad San Martín de Porres, Lima 2010.

6.- PRESUNCIÓN DE INOCENCIA

Sabido es que dentro de los distintos delitos que existen en nuestro ordenamiento jurídico nacional están los denominados delitos tributarios, que con las últimas reformas legales alcanzan penas de crimen, de manera que pueden ser sancionados con penas efectivas de presidio o reclusión de más de cinco años.

Este derecho a la presunción de inocencia representa el centro de gravedad dentro de un proceso penal moderno en todo Estado de Derecho, fruto de reformas liberales que pusieron término a prácticas inquisitivas.

Así las cosas este derecho o principio jurídico penal tiene reconocimiento tanto en el orden internacional como nacional; internacional porque aparece reconocido a nivel planetario en el artículo 11 de la Declaración universal de los Derechos Humanos, en cuya virtud:

“toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y a un juicio público en el que se hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa”.

A nivel regional, la convención americana sobre derechos humanos, más conocida como pacto de San José de Costa Rica, en su artículo 8 señala:

“1.-Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada en contra de ella o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, físico o de cualquier otro carácter.

2.-Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso toda persona tiene derecho en plena igualdad a las siguientes garantías mínimas: g) derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable.”

Asimismo, y a mayor abundamiento, en el pacto internacional de derechos civiles y políticos en su artículo 14 dispone:

“2.- Toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia;

3.- Durante el proceso toda persona acusada de un delito tendrá derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas: e) a no ser obligada declarar contra sí mismo ni a confesarse culpable.”

El derecho a la presunción de inocencia puede aplicarse en Chile por dos vías: La primera por aplicación de tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentren vigentes, todo ello en virtud del artículo 5 de la Constitución Política de la República y además, por aplicación del artículo 4 del Código Procesal Penal, en cuya virtud:

“PRESUNCION DE INOCENCIA DEL IMPUTADO: ninguna persona será considerada culpable ni tratada como tal en tanto no fuere condenada por una sentencia firme”.

El artículo precedente es complementado por el artículo 93 del mismo cuerpo legal, en virtud del cual se prescribe:

“derechos y garantías del imputado: todo imputado podrá hacer valer hasta la terminación del proceso, los derechos y garantías que les confieren las leyes, en especial tendrá derecho a:

g) Guardar silencio o en caso de consentir en prestar declaración a no hacerlo bajo juramento.”

A partir de lo señalado, es posible afirmar que el derecho a presunción de inocencia... *“no aparece como tal consagrado en el texto de la Constitución Política de la República y es un hecho que se trata de las garantías que se encontraban más seriamente afectadas por el sistema inquisitivo impuestos por nuestro Código procesal Penal.”*¹³⁹

Nuestra Carta Fundamental sí contempla en cambio la garantía del debido proceso y la doctrina así como la jurisprudencia consideran que el derecho a la presunción de inocencia forma parte integrante del debido proceso.

Por su parte el Tribunal Europeo de Derechos Humanos también conocido como tribunal de Estrasburgo o Corte Europea de Derechos Humanos, de gran prestigio

¹³⁹Constitución Política República de Chile, 1980.

internacional, en sentencia de mayo de 2001 viene a ratificar todo lo señalado anteriormente y a cerrar esta idea configurando un bloque de constitucionalidad destinado a proteger el derecho comentado al señalar:

*“[...] Aunque no se menciona específicamente en el artículo 6 del convenio, el derecho a guardar silencio y el privilegio contra la autoincriminación son normas internacionales generalmente reconocidas que descansan en el núcleo de la noción del proceso justo garantizadas en el artículo 6.1 del convenio. El derecho a no auto incriminarse, en particular, presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la persona acusada. Proporcionando al acusado protección contra la coacción indebida ejercida por las autoridades, estas inmunidades contribuyen a evitar errores judiciales y asegurar los fines del artículo 6, en este sentido el derecho está estrechamente vinculado con la presunción de inocencia recogida en el artículo 6 del Convenio”.*¹⁴⁰

La sentencia referida dictada entre J.B con Suiza confirma que las garantías referidas a la no autoincriminación se encuentran también recogidas de manera implícita en la declaración Universal de derecho humanos, en la especie artículos 10 y 11 que fundan el derecho a un juicio justo y a la presunción de inocencia.

La importancia de citar la jurisprudencia antes referida descansa no sólo en el prestigio del tribunal, sino que además en los razonamientos antes referidos, los cuales perfectamente se pueden extrapolar a nuestra realidad nacional porque en ambos casos se fundan en textos de derechos humanos que forman parte integrante de este bloque de constitucionalidad que está siendo desarrollado por el neo constitucionalismo.

7.- DOCTRINA ESPAÑOLA

En este contexto conviene citar la sentencia del Tribunal Constitucional Español, Rol 197 de fecha 21 de Diciembre de 1975, en cuya virtud:

“[...] No puede suscitar duda alguna que el derecho a no declarar contra sí mismo, en cuanto garantía instrumental del derecho de defensa al que presta cobertura en su manifestación pasiva, rige y ha de ser respetado, en principio, en la imposición de cualesquiera sanciones administrativas, sin perjuicio de las modulaciones que pudiera experimentar en razón de

¹⁴⁰Sentencia Corte Europea de Derechos Humanos, 3 mayo del año 2001, J.B con Suiza.

diferencias existentes entre el orden penal y el derecho administrativo sancionador, pues los valores esenciales que se encuentran en la base del artículo 24.2 de la Constitución española no quedarían salvaguardadas si se admitiera que la administración pudiera compeler u obligar al administrado a confesar la comisión o autoría de los hechos antijurídicos que se le imputan o a declarar en tal sentido. El ejercicio del IUS PUNIENDI del Estado en sus diversas manifestaciones está sometido al juego de la prueba de cargo o inculpativa de la conducta reprochada y aun procedimiento en el que la persona a la que se le imputa o pueda imputar aquella pueda ejercer su derecho a defensa, de modo que, también en el procedimiento administrativo sancionador, la carga de la prueba de los hechos constitutivos en la infracción vincula a la administración, que concentra las funciones de acusador y decisor, sin que el sujeto pasivo de la actuación sancionadora este obligado a declarar contra sí mismo”.

Claramente en esta sentencia se puede apreciar la importancia de la aplicación de garantías constitucionales a no auto inculparse en sede administrativa pues de otro modo habría una situación desfavorable o de falta de protección del contribuyente.

Cabe destacar que esta doctrina se refiere a antecedentes que puedan servir para procedimientos sancionatorios pero no simples procedimientos administrativos sin consecuencias penales o infraccionales en donde en principio podría no ser procedente dicha garantía, en la medida de que los antecedentes recopilados no tengan como destino fundar un proceso penal o sancionatorio.

Lo anterior puede servir para concluir que nada obsta a pedir declaración o antecedentes relacionados a una declaración pero ello con el sólo propósito de hacer efectiva una prestación tributaria y no para una sanción o condena.

8.- DOCTRINA DEL TRIBUNAL DE ESTRASBURGO

Hemos visto que la doctrina española asegura la noción de que se debe defender con carácter general la garantía de no auto inculparse en el ámbito del derecho sancionador administrativo y penal.

No obstante, atendido los matices que veremos conviene referirnos a lo que ha dicho sobre este tema, el Tribunal de Estrasburgo no sólo por la profundidad de sus sentencias, sino que además porque por aplicación de las ideas vistas sobre neo constitucionalismo esos mismos razonamientos podrían aplicarse en nuestro ordenamiento ya que parten de la premisa de que las garantías constitucionales o

consagradas en algún tratado sobre derechos humanos se deben aplicar a todo el ordenamiento interno. Además, porque el objetivo principal de este trabajo es confirmar la tesis de si en sede administrativa tanto sancionadora o infraccional, así como simplemente administrativa le asiste al contribuyente el derecho a guardar silencio, situación que no podrá tener el mismo tratamiento doctrinal y jurisprudencial de España donde existe conflicto de derechos entre el derecho a no auto inculparse y la obligación de colaborar con la administración tributaria, ambos con rango constitucional.

La doctrina de este tribunal, según veremos, permite en la actualidad postular a una solución a esta consulta en la misma tendencia que el tribunal constitucional español de lo cual da fe el autor Jorge Sarró Riu, quien señala sobre esta materia que *“para parte importante de la doctrina se entiende que el Tribunal Europeo de Derecho Humanos va más allá en la noción de acusación en materia penal y considera que las garantías frente a la autoincriminación son también aplicables a ciertos procedimientos que sin tener en principio naturaleza punitiva pueden desembocar en la imposición de una sanción”*.¹⁴¹

9.- LA PRUEBA ILÍCITA EN EL PROCESO ORAL EN LO PENAL

En la práctica forense penal una de las etapas más interesantes y además relevantes dice relación con la denominada audiencia de preparación de juicio oral. Uno de los objetivos trascendentales de dicha audiencia consiste en la solicitud formal de excluir pruebas por impertinentes, innecesarias, dilatorias, nulas e ilícitas.

Esta audiencia cobra relevancia para nuestro trabajo en cuanto al mecanismo de protección de las garantías en estudio ya que la exclusión de pruebas que provengan de actuaciones o diligencias declaradas nulas y las que hubieran sido obtenidas con inobservancia de garantías fundamentales, constituye un mecanismo general correctivo para la protección de garantías, junto a la nulidad procesal y al recurso de nulidad.

La audiencia referida se encuentra prevista en el artículo 276 del Código Procesal Penal que señala *“... del mismo modo el juez excluirá las pruebas que provinieren de*

¹⁴¹Freyre Castillo, Collantes González, Jorge; Ob. Tributación y derecho, (art. El derecho del contribuyente a no auto inculparse: Jorge Sarró Riu, Depto. derecho financiero y tributario Universidad de Barcelona) Editorial Palestra. Lima, 2009.

actuaciones o diligencias que hubiesen sido declaradas nulas y aquellas que hubieren sido obtenidas con inobservancia de garantías constitucionales."¹⁴²

Si bien es cierto que nuestro trabajo busca esclarecer si procede en sede administrativa el derecho o garantía a guardar silencio o no auto inculparse, también este derecho cobra relevancia a propósito de la acusación por delito tributario que pudiese realizar el Ministerio Público tomando en consideración declaraciones o antecedentes obtenidos por aplicación de los artículos 34 y 161 del Código Tributario. La incorporación de estas declaraciones o antecedentes inculpatorias permitirían solicitar su exclusión como prueba en un juicio oral en lo penal por algún delito tributario cuyos antecedentes fueron precisamente obtenidos en sede administrativa.

La prueba ilícita en todos los ordenamientos tiene un elemento en común, a saber, su obtención con infracción a garantías fundamentales ocurrida durante una investigación llevada a cabo por el órgano persecutor penal, en nuestro caso, el Ministerio Público.

La ilicitud de una prueba representa su ineficacia probatoria y sus principales fundamentos son al decir de don Julián López "*...primero la necesidad de evitar decisiones judiciales que en materia penal se vean influenciadas por la presentación de prueba que no satisface exigencias mínimas de credibilidad (criterio de confiabilidad de evidencia); segundo la necesidad de asegurar que las decisiones judiciales en materia penal no se basan en medos ilícitos (criterio de la integridad judicial) y tercero, la necesidad de disuadir a los agentes persecutorios penales públicos de violar garantías fundamentales en el curso de investigaciones criminales (criterio de prevención o disuasión).*"¹⁴³

Así las cosas la inobservancia de garantías constitucionales reconocidas en Chile o las establecidas en tratados internacionales como el debido proceso y el derecho a no auto incriminarse cometidas durante una investigación permiten solicitar exclusión de pruebas.

10.- LA DECLARACIÓN AUTO INCRIMINATORIA COMO PRUEBA ILÍCITA

Siguiendo el mismo razonamiento precedente y arribando a la conclusión de que en nuestro ordenamiento jurídico nacional existe el debido proceso y como consecuencia

¹⁴²Código Procesal Penal Chileno. Edit. Jurídica, Santiago 2013.

¹⁴³López Masle, Julián; Obra "Derecho procesal penal Chileno, tomo II, editorial jurídica de Chile, Santiago año 2004, pág. 181.

de aquello el derecho constitucional a no auto inculparse, de inmediato podríamos llegar a la conclusión preliminar de que si se incorporan a un procedimiento punitivo penal declaraciones auto inculporatorias obtenidas bajo amenaza o coacción, es obvio que dichas pruebas no podrían ser usadas para fundar una sentencia condenatoria. En caso contrario dicha sentencia adolecerá de un vicio de nulidad.

Lo anterior sería el resultado de la aplicación de la doctrina conocida como “los frutos del árbol envenenado”, en cuya virtud la ineficacia procesal consecuencia de la vulneración de los derechos fundamentales no se limita a las pruebas obtenidas como consecuencia directa de dicha violación, sino que además se extiende asimismo a todo aquel material probatorio que a su vez derive de las mismas.

Ello produce una especie de efecto cascada, en el sentido que la nulidad de determinada diligencia o prueba por vulneración de garantías constitucionales arrastra en cadena la eficacia jurídica de todas las posteriores pruebas que se relacionen con la prueba viciada.

Es útil hacer presente que en la mayoría de los delitos tributarios investigados, los antecedentes recopilados lo son en la etapa administrativa y es en ese momento donde se inicia la posibilidad de que el Estado ejerza el denominado *ius puniendi*, para obtener medios de prueba que permitan acreditar un delito tributario. No estamos indicando que la declaración o antecedentes recopilados y que puedan ser considerados ilícitos como prueba en un juicio oral, cuya exclusión deberá ser solicitada en audiencia de preparación ante juez de garantía, no puedan ser empleados para determinar una obligación tributaria. Tan evidente es lo anterior que basta con confirmar que el Ministerio Público actúa previa presentación de una denuncia o querrela que deduce el SII, lo cual confirma que los antecedentes que sustentan la misma se ha obtenido con las diligencias investigativas previas realizadas por dicho organismo.

11.- CONCLUSIONES

El nuevo paradigma conocido como Neo Constitucionalismo afirma una supremacía rotunda de la Constitución sobre todas las demás normas jurídicas del ordenamiento, lo cual a través de la interpretación de sus principios y garantías avanza hacia la reconstrucción del sistema jurídico, en el cual los derechos fundamentales se transforman en el nuevo centro de gravedad del sistema. Antes de este nuevo paradigma, la garantía de no auto inculparse se había centrado sólo en el ámbito penal. Producto de la expansión de estas garantías que hemos confirmado en nuestra investigación, la situación anterior ha cambiado.

Se debe reconocer la expansión anterior hacia otras etapas como la sede administrativa producto del desarrollo que han dado a esta materia los tribunales constitucionales en materia de derechos humanos. Lo anterior quedó en evidencia con la comparación de jurisprudencia española y de la Corte Europea de Derechos humanos (tribunal de Estrasburgo), en cuanto a que los principios y garantías desarrollados hasta ahora en el orden penal pueden aplicarse aunque con matices a la etapa administrativa, especialmente sancionatoria.

La conclusión anterior se ve reafirmada a partir del caso Funke, en donde se advierte que el derecho a no auto incriminarse en un marco de investigación desarrollado por autoridades aduaneras permite afirmar que sí se extiende a etapas administrativas, incluyendo la tributaria, previas a un proceso penal.

Existen diversos tratados o convenios de derechos humanos consignados en este trabajo, los cuales contienen numerosos principios que pueden ser interpretados y aplicados para defender el derecho a no auto incriminarse en procedimientos administrativos de determinación de impuestos e infraccionales, en nuestra legislación nacional, sin duda podría aplicarse en procedimientos sancionatorios porque existe identidad sustantiva de sus normas que junto a las penales formarían parte del *ius puniendi*.

Se debe aceptar que partiendo de una identidad sustantiva entre sanciones y penas, ya que ambas son claramente manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado o están dentro del *ius puniendi*, sí debe reconocerse el derecho a la no autoincriminación en sede administrativa porque en esa etapa se recopilan los antecedentes con los cuales posteriormente se funda una acusación infraccional o penal

No existe en nuestra Constitución Política una norma expresa que consagre el deber de colaboración con la administración tributaria, al menos en forma explícita, sin perjuicio de que un Estado de derecho social y moderno obliga a interpretar la Carta Fundamental de manera armónica para dar aplicación a los principios de justicia y proporcionalidad tributaria, así como la necesidad de alcanzar el bien común. Aún a falta de reconocimiento explícito de dicho deber, no vemos que aquel constituya un obstáculo para desarrollar el derecho a no auto incriminarse en sede administrativa. Este deber no puede entrar en colisión con el derecho a no auto inculparse ya que esta garantía constitucional dice relación con la posibilidad de aplicar una sanción o pena, esto es, ejercer la potestad de *ius puniendi*, la cual reconoce y ampara como uno de sus principales derechos con reconocimiento tanto nacional como internacional del derecho a la no auto incriminación.

Si bien la administración pública, a través del SII goza de facultades concedidas por el ordenamiento jurídico para cumplir con sus fines de fiscalización, entre las cuales figuran obtener declaración y otros antecedentes (artículos 34 y 161 del Código Tributario), dichas normas sólo se explican y justifican por la necesidad que tiene la administración del Estado de obtener información del contribuyente pero deben siempre estar sometidas al derecho y especialmente a la Constitución Política (no sólo a la ley, principio de supremacía constitucional y bloque de constitucionalidad). Es deber de dicho SII respetar el conjunto de derechos y garantías de los contribuyentes, en especial el debido proceso y la no autoincriminación dentro de la sede administrativa.

El debido proceso y dentro de éste, el derecho a no auto inculparse o guardar silencio, representan derechos fundamentales de los ciudadanos (incluyendo contribuyentes). Estas garantías se encuentran además reconocidas en convenios y tratados de derechos fundamentales y su interpretación y aplicación por los órganos llamados a dicha función debe realizarse a la luz de tales declaraciones y principios; tomando en consideración la jurisprudencia internacional sobre la materia la cual por aplicación del bloque de legalidad constitucional y los efectos del neo constitucionalismo deben en nuestro ordenamiento ser interpretadas de manera que representen una expansión de dichas garantías.

El ámbito natural de aplicación de las garantías referidas es el proceso penal, sin embargo también hemos postulado como tesis principal que procede aplicarlas en el ámbito sancionatorio administrativo ya que a falta de norma expresa en contrario, mientras no sea posible crear un método que separe el ámbito sancionatorio del ámbito penal con claridad se debe interpretar siempre a favor de las garantías constitucionales.

Lo anterior puede lograrse si entendemos que toda la información obtenida de un contribuyen en sede administrativa sólo pueda servir para dicho fin, esto es, determinar una obligación tributaria, pero en el momento que se pueda considerar que sirva para ejercer potestad punitiva ya sea sancionatoria o penal.

Por todos los fundamentos expuestos el derecho fundamental que se debe proteger no radica sólo en que no se debe hacer declarar a un contribuyente contra sí mismo o pedirle antecedentes que lo inculpen, ni tampoco obligarlo a entregar prueba de cargo en su contra en un mismo procedimiento que inicialmente solo tenía como fundamentos o finalidad alcanzar la debida y efectiva aplicación de un impuesto, sino que toda la información así obtenida jamás podrá servir como prueba de cargo en materia administrativa sancionatoria o penal por haber violado garantías o derechos fundamentales.

Nuestra propuesta es que cuando la administración tributaria, ejercida por el SII exija declaración o antecedentes que dicen relación con una declaración, bajo amenaza de coacción, esto es, de sanción, se le indique al contribuyente si dichos antecedentes son recopilados sólo para la vía o sede administrativa o por el contrario para la vía infraccional o penal. Ello es posible por aplicación de principios de transparencia y de información, ya que de no mediar dicha advertencia se estaría auto incriminando si esos antecedentes son trasladados posteriormente a sede infraccional o penal.

La doctrina y jurisprudencia admiten mayoritariamente la prohibición de incorporar pruebas ilícitas, doctrina conocida como “frutos del árbol envenenado” en cuya virtud son ineficaces cuando existe vulneración de derechos fundamentales, esto es, se produce un efecto cascada respecto de la prueba ilícita y de todas aquellas que relacionen con aquella.

Por lo tanto, concluimos que en cualquier momento en que en sede administrativa surjan circunstancias objetivas sobre la comisión de una infracción o delito tributario, cualquier intento de obtener declaración debe ser considerado auto incriminatorio.

Las garantías constitucionales se irradian incluso en sede administrativa no sólo por aplicación de normas del derecho interno, sino que con mayor razón por normas del derecho internacional y aun por doctrina y principios reconocidos en sentencias de tribunales de derechos humanos como la Corte Interamericana y en especial la Corte de Estrasburgo.

Es perfectamente posible dividir los efectos de una declaración o los antecedentes recopilados que sólo puedan ser empleados en la determinación de una obligación tributaria pero que no puedan ser empleados en sede infraccional o penal, ya que la supremacía constitucional exige respetar las garantías de los ciudadanos en toda instancia incluyendo la etapa administrativa de inspección y fiscalización. Con esta solución no habría dificultad de entregar la decisión a un funcionario administrativo de determinar en qué momento surgen antecedentes para configurar sanción o delito, ya que sería una apreciación subjetiva.

Finalmente, el fundamento de estas conclusiones es de absoluta lógica ya que la prohibición de autoincriminación busca o se dirige a garantizar una voluntad del contribuyente que sea confiable, no viciada por la coacción o amenaza de una sanción, ya que una confesión fundada en una voluntad viciada o coaccionada puede llevar a una condena infraccional o penal errónea, basta con recordar el pasaje bíblico que relata que cuando durante el juicio religioso a Jesús y sabiendo que no eran procedentes preguntas de autoincriminación, se le preguntó expresamente si ÉL era el Cristo.(*mateo, 26*)

12.- BIBLIOGRAFÍA

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (2013). Ley N° 19.696: Código Procesal Penal Chileno. Editorial Jurídica de Chile, Santiago.

Gettel, Raymond. (1979). *Historia de las ideas Políticas*. Editorial Nacional, México D.F. pp. 50.

Yáñez Henríquez, José. (2008). *Tributación en un mundo globalizado*. Editorial CET, Centro de Estudios Tributarios, Santiago. pp. 14.

Zavaleta Álvarez, Michael. (2011). Los derechos fundamentales en el Estado Constitucional Democrático. En Estudios de derecho Constitucional Peruano. Robert Alexy. Editorial USMP, Perú.

Villegas, Cesar. (2010). *El respeto a los derechos fundamentales en el ejercicio de las facultades discrecionales de la administración tributaria*, Editorial Universidad San Martín de Porres, Lima.

Constitución Política Peruana.

Constitución Política República de Chile.

Convención americana sobre derechos Humanos.

Convenio Europeo de Derecho Humanos.

Corte de Estrasburgo fallo caso Funke, de fecha 24 de febrero de 1994 y fallo caso Saunders de fecha 17 de diciembre de 1996.

Declaración Universal de Derechos Humanos, artículo 11.

Sentencia Corte Europea de Derechos Humanos, 3 mayo del año 2001, J.B con Suiza.

Sentencia del Tribunal Constitucional Español, Rol 197 de fecha 21 de Diciembre de 1975

Freyre, Castillo & Collantes González, Jorge. (2009). *El derecho del contribuyente a no auto incriminarse: Jorge Sarró Riu*. En *Tributación y derecho*. Depto. derecho financiero y tributario Universidad de Barcelona) Editorial Palestra. Lima.

López Masle, Julián. (2004). *Derecho procesal penal Chileno*. Tomo II, editorial jurídica de Chile, Santiago. pp. 181.