



Viernes, 24 de enero de 2020

## Artículos



Santiago, 6 de septiembre de 2019

### **El derecho a no autoincriminarse en los procedimientos tributarios.**

*existen diversos tratados o convenios de derechos humanos que contienen numerosos principios que pueden ser interpretados y aplicados para defender el derecho a no autoincriminarse 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.*

Por: Fernando Pinto

---

La Constitución Política de la República de Chile, contiene un conjunto de normas que constituyen las bases de la fiscalidad, y que hacen referencia a los elementos esenciales que intervienen en ella, tales como aquellas normas que establecen el marco de desarrollo y ejecución de la Política Fiscal; la de creación de órganos estatales y la atribución de potestades; las que establecen las relaciones y solución de conflictos entre ellos; el reconocimiento de derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes, etc. Todas ellas, pero especialmente este último tipo de normas, determinan las relaciones entre el contribuyente -ciudadano- y el Estado -dentro de un marco de Estado de Derecho- (Masbernat Muñoz, 2002).

En ese marco, resulta importante establecer previamente algunas delimitaciones conceptuales que permitirán un correcto análisis de la institución en estudio, tendiendo siempre presente que la Constitución Política ontológicamente constituye un todo y, por tanto, su interpretación debe ser efectuada en el marco de un corpus constitucional (Zúñiga Urbina, 1992, pág. 291).

La potestad tributaria del Estado, desde el punto de vista de autores como Aste (2002, pág. 13) o Berliri (1964), comprende las funciones normativa, administrativa y jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución que ejercen las funciones legislativa, ejecutiva y judicial según la competencia que les confieren la Constitución Política y las leyes.

De tal modo, la potestad tributaria sería exclusiva del Estado, y éste la ejerce a través del poder legislativo -pues, por el principio de legalidad, las leyes deben establecer los tributos y deben

contener los elementos esenciales de los mismos-, a través del poder Ejecutivo -pues éste debe aplicar la ley tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento y, en ocasiones, cuando está facultado por la ley, debe dirimir las controversias ante la administración y el gobernado que surgen como motivo de la aplicación de la ley impositiva- y a través del Poder Judicial -cuando éste dirime las controversias entre la administración y el gobernado, o entre el Poder Legislativo y el gobernado, sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir, el administrativo o ejecutivo y el legislativo- (Masbernat Muñoz, 2002).

Las garantías frente a la autoincriminación no son producto del Derecho moderno, sino que poseen raíces muy antiguas. Como ejemplo de ello suele citarse la afirmación de San Crisóstomo en su comentario a la Epístola de San Pablo a los hebreos, cuando dijo: "No te digo que descubras eso -tu pecado- ante el público como una confesión, ni que te acuses delante de otros" (Tedesco, 2001).

El origen más inmediato del derecho a no autoinculparse suele situarse en el Common Law inglés del siglo XIII, como respuesta a los excesos cometidos en los juramentos exoficio aplicados por los tribunales eclesiásticos a los sospechosos de herejía y como forma de conocer la vida privada de las personas, siendo utilizados en los siglos XVI y XVII como instrumentos para descubrir a las personas críticas con el Rey. La reacción ante tales abusos dio lugar al principio según el cual "nadie puede convertirse en el instrumento engañoso de su propia condena" (Saunders vs. el Reino Unido, 1996)[1]. El derecho a no declarar contra uno mismo fue especialmente bien acogido en las colonias americanas, como reacción frente a los abusos cometidos por los gobernadores coloniales, hasta el punto de que con anterioridad a la Guerra de la Independencia ya había sido establecido por las constituciones de siete estados (Sarró Riu, 2009). En la actualidad, la Quinta Enmienda de la Constitución de los Estados Unidos establece expresamente el derecho de las personas acusadas a no declarar contra sí mismas: "no person (...) shall be compelled in any criminal case to be a witness against himself".

Gran parte de la doctrina considera que el poder tributario se fundamenta en la soberanía del Estado. Otros autores se refieren al poder general del Estado -poder de imperio-. En Chile, la profesora Ángela Radovic Schoepen señala que "la potestad tributaria, por una parte, se atribuye a dos poderes públicos o centros de poder; el Legislativo y el Ejecutivo, dirigiéndose a una colectividad indeterminada de particulares. Ahora bien, el poder atribuido a la Administración Tributaria tiene un contenido abstracto, porque consiste, genéricamente, en fiscalizar, inspeccionar a potenciales e indeterminados obligados tributarios que se encuentran en condición de ser revisados" (Radovic Schoepen, 1998, pág. 10).

Se señala que, en Estados Unidos, de acuerdo con la doctrina clásica, la actividad tributaria radica en dos poderes soberanos del Estado, cuales son el poder de imperio y el poder de policía. Por el primero, el Estado puede exigir contribuciones a las personas; y por el segundo, el Estado controla a las personas y bienes situados en su jurisdicción (López Valdés, 1998, pág. 50).

Otros autores consideran que el fundamento de la potestad tributaria es el poder de Imperio o mando del Estado, y la legislación tributaria constituye una manifestación de este poder del Estado (Bielsa, 1952)[2], en cuya virtud impone contribuciones forzosas a los particulares. Frente a los tributos el Estado actúa como autoridad, en el ejercicio de su poder de imperio, por lo que el contribuyente se encuentra frente a un pago forzado, impuesto en forma unilateral y cuyo incumplimiento es sancionado.

El profesor Casado (2002) sostiene que, en España la tributación hunde su fundamento en el deber constitucional de solidaridad social, de contribuir al financiamiento público, con arreglo a la capacidad económica y la ley.

Así las cosas, la cuestión de los fundamentos y fines de la tributación constituye un tema no pacífico dentro de la doctrina. Por ejemplo, Rivera (2000) se plantea en otra postura, y señala que la potestad tributaria del Estado está restringida únicamente a la obtención de los recursos necesarios para la concreción de la misión estatal, debiendo realizarla respetando los derechos fundamentales de las personas. Así, es inconstitucional y constituye una desviación de poder utilizar los instrumentos tributarios para la obtención de un fin diverso de los autorizados por la Carta Magna o para establecer un sistema socioeconómico contrario al estatuido en la Ley Fundamental. Esto es tal, ya que la irrupción del Estado en la vida individual y social está regulada en la propia Carta Fundamental y deriva de los principios generales que ésta contempla, de las normas específicas relativas al Orden Público Económico como del respeto que debe otorgarse a los derechos fundamentales.

En lo que respecta a Chile, la consagración de la referida garantía se remonta a los primeros reglamentos constitucionales de la década del 10 al 20, siglo XIX. En nuestro ordenamiento jurídico la presente garantía se encuentra reconocida en los siguientes instrumentos:

Constitución Política letra f) del N.º 7º del artículo 19: "En las causas criminales no se podrá obligar al inculpado a que declare bajo juramento sobre hecho propio...";

Código Procesal Penal, en el acápite relativo a los derechos del imputado, artículo 93 letra g): "Guardar silencio o, en caso de consentir en prestar declaración, a no hacerlo bajo juramento"; y

Convención Americana de Derechos Humanos, artículo 8º inciso sexto: "...derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable".

No obstante, la doctrina está dividida en esta materia. Hay autores extranjeros, como Jorge Sarró Riu o César Villegas Levano, que sostienen que una declaración obtenida por coacción es inconstitucional porque afecta esta garantía, y este derecho a no auto inculparse tiene reconocimiento internacional. Por ejemplo, en el Convenio Europeo de Derechos Humanos, cuyo artículo 6, que regula 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 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" (Convenio Europeo de Derechos Humanos, 1953).

Al respecto, la Corte de Estrasburgo ha fallado en más de una ocasión reconociendo el derecho a no autoincriminarse, como se desprende del caso *Funke vs. Francia* (1993), o del caso *Saunders vs. el Reino Unido* (1996). De estas sentencias se puede desprender que el procedimiento de inspección o fiscalización tributaria debe mantenerse necesariamente separado y al margen del procedimiento sancionador, y que las declaraciones y antecedentes presentados por un contribuyente no pueden ser utilizados en su contra en un procedimiento sancionador.

Sin embargo, esta solución colisiona con nuestro ordenamiento jurisprudencial nacional, ya que en materia infraccional administrativa y penal, a pesar de que se entiende que ambas forman parte del *ius puniendi* -de manera que las mismas garantías penales debieran aplicarse al procedimiento administrativo infraccional-, las soluciones ofrecidas por la legislación comparada no parecen tener cabida o aplicación en nuestro ordenamiento jurídico.

Así las cosas, este principio de naturaleza penal -como ya hemos visto- también se aplica en materia de sanciones administrativas y en cuanto al ámbito tributario, sitúa en tela de juicio la constitucionalidad del procedimiento fiscalizador de la administración tributaria en lo concerniente a proporcionar antecedentes por el mismo contribuyente, y que luego puedan ser usados en su contra en un procedimiento sancionatorio.

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 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 incriminatoria 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.

Este tema también ha sido vastamente desarrollado en los sistemas jurídicos de raigambre del Common Law[3], en particular bastante fecunda ha sido la jurisprudencia de los Tribunales estadounidenses. La Constitución Política de los Estados Unidos recoge, en su Quinta Enmienda, el privilegio a no auto inculparse en los siguientes términos: "no person shall be compeled in any criminal case to be a witness against himself..."[4], la cual ha sido interpretada por los Tribunales fijando su contenido y los valores tutelados a través de ella. De acuerdo con lo anterior, dos son los fallos que han sido importantes al respecto:

Malloy v. Hogan (378 U.S. 1, 84 S. Ct. 189, 1964)[5]. La Corte Suprema en dicha oportunidad señaló que los objetivos buscados por el privilegio de la no autoincriminación son los siguientes: prevenir abusos del que puedan ser objeto los ciudadanos por los agentes del Estado; protección de la privacidad; temor a que las declaraciones obtenidas coercitivamente serán de poca fiabilidad; deseo de evitar colocar al imputado frente al trilema de auto inculparse, cometer perjurio o incurrir en desacato; y la idea que sustenta al sistema acusatorio es que el Estado debe obtener evidencia inculpatoria a través de su propia labor y no a través del propio inculpado tal cual ocurre en los sistemas de tipo inquisitorio.

Murphy v. Waterfront Commission, en este fallo "el Tribunal Supremo de los Estados Unidos definió el derecho a no autoincriminarse como reflejo de uno de los valores fundamentales y de las mayores aspiraciones del pueblo norteamericano, toda vez que pretende evitar colocar a personas sospechosas de un crimen (inocentes o no) ante el trilema de tener que: 1) auto acusarse, 2) incurrir en perjurio, mintiendo o, 3) incurrir en desacato, si se rehúsa a contestar. La protección busca poner un balance entre el interés legítimo del Estado en ejercer su ius puniendi y el del individuo a no ser

condenado mediante su propio testimonio. La garantía constitucional va dirigida a evitar arbitrariedades y abusos por parte del Estado, obligándolo a mantener la pureza de los procedimientos en consideración del derecho de inviolabilidad de la dignidad humana no importa el grado de culpabilidad, si alguna, del individuo"[6].

En la práctica forense penal una de las etapas más interesantes, y además relevantes, dice relación con la "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 y/o 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 (Flores Olivárez, 2014).

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 actuaciones o diligencias que hubiesen sido declaradas nulas y aquellas que hubieren sido obtenidas con inobservancia de garantías constitucionales"[7].

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 16 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. 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 (Flores Olivárez, 2014).

En suma, existen diversos tratados o convenios de derechos humanos que contienen numerosos principios que pueden ser interpretados y aplicados para defender el derecho a no autoincriminarse 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.

Es más, aún a falta de reconocimiento explícito de dicho deber, no vemos que aquel constituya un obstáculo para desarrollar el derecho a no autoincriminarse en sede administrativa. Este deber no puede entrar en colisión con el derecho a no autoinculparse, 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 autoincriminación.

Y, si bien la administración pública, a través del Servicio de Impuestos Internos, goza de facultades concedidas por el ordenamiento jurídico para cumplir con sus fines de fiscalización, entre los 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 Servicio respetar el conjunto de derechos y garantías de los contribuyentes, en particular el debido proceso y la no autoincriminación dentro de la sede administrativa.

El debido proceso y, dentro de éste, el derecho a no autoinculparse o guardar silencio, representan derechos fundamentales de los ciudadanos (incluyendo contribuyentes). Estas garantías se encuentran 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 que, 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. (Santiago, 6 septiembre 2019)

---

[1] "A man could not be made the deluded instrument of his own conviction". Sobre el origen y los antecedentes comunes del derecho a no autoincriminarse en el ámbito anglosajón, ver los comentarios efectuados por el Juez Walsh en la STEDH de 17 de diciembre de 1996, asunto Saunders contra Reino Unido.

[2] citado en Figueroa, 1985, pág. 19

[3] Recordar que el origen de la garantía se remonta a dicho Régimen Jurídico.

[4] "Ninguna persona será obligada en cualquier caso criminal a convertirse en un testigo contra sí mismo..."

[5] Comentarios extraídos del Libro de Whitebread Slobogin, "Criminal Procedure", Fourth Edition, pág. 360

[6] Citado por Joshua Dressler, "Understanding Criminal Procedure", pág. 477

[7] Código Procesal Penal Chileno. Edit. Jurídica, Santiago, 2013.

