



Potestades de la administración tributaria, derecho de no autoincriminación y prueba ilícita en el procedimiento penal posterior

The Powers of the Tax Authority, Privilege Against Self Incrimination, and Unlawfully-Obtained Evidence in Subsequent Criminal Proceedings

Poderes da administração tributária, direito à não autoincriminação e prova ilícita em processo penal subsequente

Juan Sebastián Vera Sánchez*
María Pilar Navarro Schiappacasse**

* <https://orcid.org/0000-0001-9578-8213>. Universidad de Chile. jsvera@derecho.uchile.cl

** <https://orcid.org/0000-0001-7750-7617>. Universidad de Chile. mnavarro@derecho.uchile.cl

Recibido: 12/08/2025. Enviado a pares: 22/10/2025
Aceptado por pares: 22/05/2026. Aprobado: 02/06/2026

DOI: 10.5294/dika.2026.35.1.7

Resumen

Utilizar en un proceso penal posterior antecedentes recabados en un procedimiento tributario precedente atenta contra la garantía de no autoincriminación. Las reglas que regulan la prueba ilícita y las que dan atribuciones a la Administración tributaria son normas que confieren poderes. En este caso, la finalidad es una condición de la regla habilitante, pero los fines tributarios son diferentes a los penales. Si se incumple la finalidad de la habilitación, el resultado institucional no se produce (prueba lícita). Por otro lado, este caso constituye una infracción a la garantía de no autoincriminación, pues la colaboración que presta el acusado no es voluntaria al establecer el derecho tributario deberes de colaboración y, en algunos casos, sanciones frente a la no entrega de información.

Palabras clave

Prueba ilícita; fiscalización tributaria; delito tributario; derecho de no autoincriminación; normas de competencia.

Abstract

The use of evidence collected during a tax case procedure in a subsequent tax criminal proceeding violates the privilege against self-incrimination. The rules governing unlawfully-obtained evidence and those granting powers to the Tax Authority are power-conferring laws. In this case, the purpose is a condition of the enabling act, but tax purposes are different from criminal purposes. If the purpose of enabling is not fulfilled, the institutional result (i.e., lawfully-obtained evidence) does not occur. Furthermore, this case constitutes a violation of the privilege against self-incrimination because the accused's cooperation is no longer voluntary, as tax law establishes duties of cooperation and, in some cases, penalties for failing to provide information.

Keywords

Unlawfully-obtained evidence; tax examination; tax crime; privilege against self-incrimination; rules of jurisdiction.

Resumo

A utilização, em processo penal subsequente, de informações obtidas em procedimento tributário anterior viola a garantia do direito à não autoincriminação. As normas sobre prova ilícita e as normas de competência administrativa são normas habilitantes. Nesse contexto, a finalidade integra o âmbito de validade da atuação administrativa, mas os fins tributários diferem dos fins penais. Se a finalidade da norma habilitante não é observada, não se legitima o uso da prova no processo penal. Além disso, esse caso configura violação da garantia do direito à não autoincriminação, pois a colaboração prestada pelo investigado não é voluntária, uma vez que a legislação tributária lhe impõe deveres de colaboração e, em determinados casos, sanções pelo não fornecimento de informações.

Palavras-chave

Prova ilícita; fiscalização tributária; delito tributário; direito à não autoincriminação; normas de competência.

Sumario: Introducción. 1. Proceso de fiscalización tributaria. 2. Habilitación y finalidad de las normas tributarias: ¿licitud probatoria penal? 2.1. Reglas regulativas y constitutivas. 2.2. Ilícitud de la prueba por exceder el contenido de la habilitación. 3. Cobertura del derecho a no autoincriminarse respecto de la entrega de documentos o información previa en un procedimiento tributario no penal. 3.1. Derecho a no autoincriminarse: ¿solo se extiende a rendir una declaración o también a otras colaboraciones del imputado? 3.2. La colaboración activa en la investigación desde el punto de vista de la valoración jurídico-penal como circunstancia atenuante. 4. Conclusiones. Bibliografía.

Introducción

El Servicio de Impuestos Internos (SII) es el órgano de la Administración Tributaria chilena que fiscaliza los tributos internos cuya competencia, legalmente, no esté asignada a otro servicio público. En el marco de dicha tarea, el SII recolecta una gran cantidad de datos a través de declaraciones juradas impositivas y de otro carácter que legalmente está obligado a efectuar el propio contribuyente en atención al denominado deber de colaboración o cooperación que los ordenamientos jurídicos imponen de forma expresa o tácita¹ a los ciudadanos. A través de la transferencia de información anterior se concreta el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público y a la aplicación efectiva del sistema tributario.² A su turno, los terceros también envían información a la Administración tributaria en cumplimiento del llamado deber de información. Como contrapartida al deber de transferencia de información, se establece una obligación de secreto o reserva, que impide que los datos sean utilizados para otros fines que no sean los tributarios.³

El acopio de información de relevancia tributaria de los contribuyentes también puede comprender la entrega de documentos. Ello acontecerá cuando en ejercicio de sus atribuciones legales el SII le requiera al contribuyente información, sea en el contexto de una fiscalización o no. Con los antecedentes reunidos, el SII puede iniciar una fiscalización para determinar el correcto cumplimiento tributario. Es en este contexto en el que, además, puede advertir la comisión de delitos tributarios, para lo cual la ley le permite querellarse o presentar una denuncia, o bien, solicitarle al Consejo de Defensa del Estado que se querelle.

Ahora bien, el sistema de persecución penal en Chile tiene la particularidad de que, como regla general, la investigación por la comisión de delitos tributarios solo puede ser iniciada por el Ministerio Público si previamente existe una querrela o denuncia del SII, o bien, Si la querrela la formula el Consejo de

1 Jorge Montecinos, "La prueba (tributaria) en sede administrativa y judicial con especial referencia a las modificaciones de la Ley 21.210", *Revista de Derecho Tributario* 9 (2021), p. 157; Felipe Pozo, "Distribución de la carga de la prueba en el Derecho Tributario", en Agustín Barroilhet, Francisco Selamé, Mario Silva y Octavio Aguayo (eds.), *Un tributo a la enseñanza del Derecho Tributario*, Santiago, Tirant lo Blanch, 2023, p. 86.

2 María Sánchez, "Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional", Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, pp. 20, 41 y ss.

3 Circular SII N.º 35 (2022).

Defensa del Estado a instancias del SII.⁴ Ello implica que parte importante de la prueba de cargo que se rendirá en el juicio penal será aquella derivada u obtenida del proceso de transferencia de información entre el ciudadano y el SII, con exclusivos fines tributarios.

De lo previamente señalado surgen las siguientes preguntas: ¿Puede legítimamente utilizarse como prueba en un juicio penal sobre la comisión de delitos tributarios información recabada por la Administración en un procedimiento tributario (no penal) previo? ¿Afecta ello el derecho de no autoincriminación que detenta el imputado en sede penal?

El proceso penal chileno es de carácter acusatorio oficial, en el cual el Ministerio Público tiene la prerrogativa exclusiva de llevar adelante la investigación penal y ejercer la acción penal pública. En el marco de la investigación penal, el Ministerio Público puede tomar medidas de investigación que, de afectar derechos fundamentales del imputado, precisarán autorización del juez de garantías. Vale decir, fuera del ámbito tributario, la obtención de antecedentes que den cuenta de una cierta actuación del acusado deberá respetar el derecho de no autoincriminación y cualquier otro derecho fundamental, por lo que el juez de garantías debe ponderar la racionalidad de la afectación de dichos derechos en atención a los delitos imputados y al éxito de la investigación. En los casos de delitos tributarios cuya comisión fue advertida por el SII, en el marco de transferencia de información con exclusivos fines tributarios, la prueba del delito será principalmente aquella recolectada en el procedimiento administrativo referente al cumplimiento y la satisfacción de las obligaciones tributarias del contribuyente. La utilización de estos antecedentes recopilados por el SII en un juicio penal posterior podría estar constituyendo una fisura en el complejo entramado entre la protección de los derechos del imputado y el éxito de la persecución penal que el legislador con mucho cuidado ha administrado a través de la regulación contenida en el CPP. La situación denunciada podría constituir una obtención abusiva de antecedentes o pruebas que pueden derivar en una condena penal cuya licitud se encuentra provisionalmente amparada en las atribuciones que tiene el SII para obtener información del contribuyente, en el marco del cumplimiento de los fines tributarios. La tensión que existe, por un lado, entre el incentivo al cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de los ciudadanos y, por otro, el ejercicio adecuado del *ius puniendi* a través de un proceso judicial legítimo, aconsejan una reflexión teórica que ponga en relación los conceptos y principios desarrollados por el derecho tributario y por el derecho procesal

4 Como excepción se pueden indicar los casos en que el delito del artículo 97 N.º 4 inciso 3º del Código Tributario es un delito base del lavado de activos; también se puede señalar que respecto de los delitos contemplados en el artículo 97 N.º 8 y 9 del Código Tributario la Ley 21.426 amplió los sujetos que pueden instar a dicha persecución, ya que sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 162 del Código Tributario, las policías podrán denunciar estos delitos cuando tomaran conocimiento de ellos al fiscalizar el cumplimiento de la normativa vigente respecto de quienes ejercen el comercio, sea ambulante o establecido.

penal. El asunto es aún más difícil de esclarecer cuando se considera que el SII posee, en materia de delitos tributarios, facultades excepcionales y discrecionales del ejercicio de la acción penal muy distintas a las que posee el órgano persecutor oficial en el caso del resto de delitos de acción penal pública. En los casos de delitos tributarios se corre el riesgo de utilizar la persecución penal como una especie de “amenaza” para que el contribuyente estime mejor satisfacer las obligaciones reclamadas por la Administración tributaria y evitar así las consecuencias adversas de exponerse a un proceso penal. El “coste reputacional” para el ciudadano (persona física o jurídica) puede llegar a ser elevado y generar muchas pérdidas económicas. Surge así la pregunta acerca de si las atribuciones “penales” del SII, y su posible ejercicio, son compatibles con los principios inspiradores del proceso penal contenido en el CPP, especialmente en lo relacionado con la decisión de llevar adelante una investigación penal.

De otro lado, el supuesto en análisis también permite dar una primera mirada a la compleja situación del cúmulo o la sucesión de procedimientos. Es decir, cuando con posterioridad a un procedimiento administrativo se puede iniciar uno penal derivado, subsecuente o relacionado con este, en atención a la obtención de información o recopilación de antecedentes llevada a cabo por los órganos administrativos. En efecto, no es poco común que en procesos penales se utilice prueba obtenida en un procedimiento administrativo previo, incluso, siendo ella el resultado de la vigencia de una obligación de declarar o de colaborar con la autoridad bajo apercibimientos legales. Lo anterior excluye, por cierto, la voluntariedad de dicha colaboración.⁵ En atención a la expansión de regulaciones sectoriales, esta problemática no es exclusiva de los delitos tributarios, sino de todos los ámbitos de regulaciones administrativas.

De otro lado, la tensión que existe entre el deber “tributario” de colaboración y el derecho “penal” de no autoincriminación, no es algo exclusivo del ordenamiento jurídico chileno. Es decir, el objeto del trabajo da cuenta de una problemática común a un gran número de países tanto del *common law*⁶ como del *civil law*.⁷

5 Javier Escobar, “Aplicación del derecho a no autoincriminarse en procedimientos administrativos sancionatorios: análisis comparado de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal Constitucional chileno”, *Revista de Derecho Administrativo Económico*, 34 (2021), p. 41; Manuel Gómez, “Los derechos a no declarar contra sí mismo, a no declararse culpable y a guardar silencio en procedimientos de inspección o supervisión administrativa previos a un procedimiento sancionador o penal”, *Estudios Penales y Criminológicos* 42, (2022), p. 16.

6 La cuestión está presente también en Estados Unidos e Inglaterra, como se dará cuenta *infra*.

7 En el caso de España, véase Guillermo Sánchez, “Derecho a la no autoincriminación y el deber de colaborar con la hacienda”, en Merino Jara, Isaac (dir.), *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, Madrid, Aranzadi La ley, 2021, pp. 525 y ss. En el caso de Guatemala, véase Mónica Solórzano, “The extent of forbidding self-incrimination in tax matters”, *Auctoritas Prudentium* 14, 1 (2016), pp. 1 y ss. En el caso de Canadá, véase William Innes y Matthew Williams, “Protections against self-incrimination in income tax audits, investigations, and inquiries”, *Canadian Tax Journal* 49, 6 (2001), pp. 1459-1495. En el caso de Colombia, véase el artículo 651 el Estatuto Tributario. En el caso de Perú, véase el artículo 177 del Código Tributario.

La problemática que aborda el trabajo gira en torno a dos grandes núcleos teóricos. Por un lado, si es posible considerar prueba ilícita aquella obtenida por una habilitación legal extrapenal, con una finalidad que no sea la persecución penal. Y, por otro, si el derecho a no autoincriminarse alcanza o no al caso de proporcionar antecedentes a la administración tributaria con carácter previo al procedimiento penal que se sigue por la comisión de delitos tributarios respecto de la misma información.

1. Proceso de fiscalización tributaria

El SII fiscaliza y aplica los tributos internos que la ley ha establecido dentro de la esfera de su competencia.⁸ La regla general es que los tributos que el SII fiscaliza sean de autodeclaración. Si se tiene presente que el hecho de relevancia tributaria y la base de cálculo pertenecen a la esfera patrimonial del contribuyente, naturalmente es él quien está en mejores condiciones para saber que realizó el hecho gravado y cuantificar la obligación tributaria que surge como consecuencia. Esta es la razón por la cual se le exige al contribuyente el deber de informar al SII la verificación del hecho gravado, el monto de la base imponible, así como todos aquellos otros elementos necesarios para la determinación y aplicación del tributo.⁹ Esta declaración de impuestos es, además, una fuente de información para el SII y se realiza bajo juramento. Su presentación incompleta o falsa —o su omisión maliciosa— es sancionada como delito en los artículos 97 N.º 4 y 5 del Código Tributario chileno (CT).

Lo previamente señalado implica que respecto de todos aquellos tributos cuya fiscalización la ley le encomienda, el SII contará con atribuciones legales para revisar si el contribuyente cumplió correcta y oportunamente con sus obligaciones tributarias, siendo la más importante, aquella que consiste en la declaración y, si corresponde, el pago de los tributos. Para ello, la ley ha dotado al SII de diversos medios de fiscalización, que la doctrina ha clasificado en directos e indirectos.

Los medios de fiscalización directos se aplican sobre el contribuyente que está siendo fiscalizado; los indirectos, se ejercen sobre terceros que han tenido participación en las actividades del contribuyente y que deben informar.¹⁰

Ahora bien, la legislación tributaria prevé consecuencias negativas para el incumplimiento de este deber de colaboración del contribuyente. En algunos casos, la sanción está expresamente señalada en la ley. Es lo que ocurre, por ejemplo, con el impuesto a la renta respecto de contribuyentes del impuesto de primera categoría, que en Chile grava las rentas en las que predomina el

8 Véase lo prescrito en el artículo 1º del D.F.L. N.º 7, del Ministerio de Hacienda, 1980.

9 Pedro Massone, *Principios de Derecho Tributario. Tomo III*, Santiago, Legalpublishing, 2016, pp. 1681-1682.

10 Marcelo Matus y Abundio Pérez, *Manual de Código Tributario*, Santiago, Thomson Reuters, 2023, p. 224.

capital, cuando no pueda determinarse la renta líquida imponible de manera clara y fehaciente por falta de antecedentes (o por otra circunstancia imputable al contribuyente). En tal caso, previa declaración fundada del SII en el acto respectivo, se presumirá que la renta mínima imponible de las personas sometidas al impuesto de esta categoría es igual al 10% del capital efectivo invertido en la empresa o a un porcentaje de las ventas realizadas durante el ejercicio. No obstante lo anterior, con carácter general se puede afirmar que el incumplimiento se sanciona con una multa, pues estos incumplimientos son considerados por la ley como ilícitos de carácter administrativo.¹¹

A su turno, y más allá de las declaraciones juradas sobre hechos propios que los contribuyentes deben informar al SII, cabe señalar que existen distintas instancias en las cuales el SII solicita información al contribuyente respecto de hechos de relevancia tributaria. Algunas de ellas tienen lugar en el contexto de una fiscalización tributaria; otras, no.

La fiscalización, de conformidad con lo prescrito en el artículo 59 del CT, corresponde a aquel procedimiento

... iniciado por un requerimiento de conformidad a este artículo en el que, en base a la revisión de los antecedentes presentados por el contribuyente en respuesta a dicho requerimiento o de aquellos disponibles en las bases de información del Servicio, se haya citado al contribuyente de conformidad a lo dispuesto en el artículo 63. No se considerarán procedimientos de fiscalización aquellas revisiones iniciadas por medios distintos de la citación del artículo 63, salvo que hayan concluido formalmente con un giro, liquidación o resolución; o con una rectificación o certificación, cuando en virtud de estas últimas se hayan aceptado los hechos o partidas objeto de la revisión.

El SII ha interpretado que el objeto de la fiscalización consiste en i) comprobar que las declaraciones de los contribuyentes sean consistentes con las operaciones registradas en sus libros de contabilidad y reflejen en forma fidedigna las transacciones económicas efectuadas; ii) verificar la correcta determinación de los tributos en las declaraciones de impuestos; y iii) comprobar el correcto entero en arcas fiscales de las sumas de dinero por concepto de impuesto.¹²

Como se puede apreciar, el contribuyente está compelido a colaborar con la Administración Tributaria aportando antecedentes que justifiquen que su declaración de impuestos es correcta, se ajusta a la normativa vigente y fue efectuada dentro de los plazos legalmente establecidos. En consecuencia, durante la fiscalización tributaria el contribuyente podría estar aportando antecedentes —conminado por la potencial imposición de una multa o alguna otra consecuencia adversa si así no lo hace— que podrían ser utilizados en el

11 Véase lo prescrito en el artículo 97 N.º 1, 2, 11 y 15, y en los artículos 102 y 109 del CT.

12 Véase lo instruido por el SII en la Circular N.º 19/2025.

futuro para acreditar la comisión de un ilícito penal tributario y su participación punible en él.¹³

Con todo, existen procedimientos que no son de fiscalización y que le permiten al SII obtener información respecto de la situación tributaria del contribuyente. Es lo que acontece con los procedimientos regulados en los artículos 33 literal iii y 60 del CT. La primera disposición, expresamente, aclara que esta circunstancia no da lugar a un procedimiento de fiscalización y constituye una comunicación de carácter informativo, de colaboración y prevención enfocada en que el contribuyente tome medidas para evitar el incumplimiento, y en que el SII mantenga la información de los contribuyentes actualizada con la finalidad de mejorar “los procesos de análisis de riesgos, cruces de información y el procesamiento de esta, a fin de disminuir la incidencia de errores sobre la aplicación o interpretación de las normas tributarias que los afectan”.¹⁴ La segunda, como ha instruido el SII, le permite a dicha entidad requerir antecedentes contables y tributarios, y la documentación de respaldo, sea del propio contribuyente o de terceros retenedores

... con el fin de verificar la exactitud de las declaraciones presentadas por ellos, así como también, de obtener y reunir información de los contribuyentes y de terceros retenedores, en el ejercicio y desarrollo de las diversas acciones que este realiza en el desempeño de la facultad de aplicación y fiscalización de los impuestos. Este requerimiento de antecedentes y la consecuente revisión de los mismos, no constituye un procedimiento de fiscalización en los términos del artículo 59.¹⁵

No se puede desconocer que, siendo el foco del actuar del SII la fiscalización del correcto cumplimiento tributario y la aplicación de los tributos, cuando corresponda, cuenta con competencias que inciden en el ámbito penal. De esta manera, el artículo 7° letra g) del Decreto con Fuerza de Ley N.º 7, del Ministerio de Hacienda, de 1980, señala que es una competencia del Director de la institución “g) Decidir si ejercerá la acción penal por las infracciones sancionadas con multa y pena corporal, y, de resolver ejercerla, determinar si formulará denuncia o interpondrá querrela, por sí o por mandatario, o, de estimarlo necesario, requerir la intervención del Consejo de Defensa del Estado”.

Para tomar esta decisión, con carácter previo, el artículo 161 N.º 10 del CT habilita al SII para tramitar el procedimiento denominado “recopilación de antecedentes”. El SII considera que corresponde a

13 Osvaldo Flores, “Derecho del contribuyente a no autoinculparse en sede administrativa en Chile”, *Revista de Estudios Tributarios*, 2014, pp. 151 y ss.

14 Véase Circular N.º 41/2021.

15 *Idem*. El contribuyente también entrega información en el contexto de la certificación anual de sustentabilidad tributaria y de la suscripción de acuerdos de colaboración con el SII. Véanse, al respecto, la Circular N.º 6/2025, y las Res. Ex. N.º 70, 71 y 72.

... la acción del Servicio por la cual se hace acopio de los elementos que se consideren necesarios para que el Director adopte la decisión consagrada en el inciso 3° del artículo 162 del Código Tributario, vale decir, los antecedentes que demuestren la materialidad de los hechos que puedan configurar un ilícito tributario, así como la participación de las personas involucradas en su ejecución y el monto del perjuicio fiscal, si corresponde.¹⁶

Se trata de un procedimiento escasamente reglado en la ley que el SII ha normado a través de oficios circulares. En cualquier caso, no resultan del todo claras las reglas que lo rigen y las personas que pueden intervenir.¹⁷ A ello debe sumarse el hecho de que carece de un plazo legal máximo de duración.¹⁸ Sobre este procedimiento, el SII ha declarado que el artículo 161 del Código Tributario es la piedra angular del procedimiento para la aplicación de sanciones, y que su numeral 10 otorga facultades administrativas a su director orientadas a recopilar antecedentes necesarios para adoptar la decisión que privativamente le confiere el artículo 162 del mismo Código, en orden a ejercer o no la acción penal. Sin dicho numeral “sería imposible tomar conocimiento de hechos constitutivos de delito tributario, con lo que en realidad se imposibilitaría completamente el ejercicio posterior de la acción penal o la aplicación de sanciones de otra índole”.¹⁹

El inciso 3° del artículo 161 N.° 10 del CT prescribe: “Con el objeto de llevar a cabo la recopilación a que se refiere el inciso precedente, el Director podrá ordenar la aposición de sello y la incautación de los libros de contabilidad y demás documentos relacionados con el giro del negocio del presunto infractor”. Es decir, el SII podrá ordenar esta diligencia directamente, sin requerir de una autorización judicial previa. La legislación contempla la posibilidad de que se reclame ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente, con posterioridad a la dictación de la resolución administrativa que ordena la medida, pero sin que ello obste para el cumplimiento del acto administrativo. En este punto podría configurarse una vulneración a la garantía fundamental de protección de la vida privada y la intimidad.

Además, en el inciso 4° del artículo 161 del CT se señala:

Para llevar a efecto las medidas de que tratan los incisos anteriores, el funcionario encargado de la diligencia podrá recurrir al auxilio de la fuerza pública, la que será concedida por el Jefe de Carabineros más inmediato sin más trámite que la exhibición de la resolución que ordena dicha medida, pudiendo procederse con allanamiento y descerrajamiento si fuere necesario.

16 Véase Circular N.° 40/2002, punto IV, Código Tributario.

17 Carlos Peña, “Compliance penal tributario: análisis crítico de la evaluación de riesgos en los modelos de prevención de delitos”, *Revista de Derecho Tributario* 16 (2024), p. 165.

18 Marco Altamirano Catalán y Felipe Muñoz Benavente, *Derecho tributario. Parte general. Determinación de la obligación tributaria*, Santiago, LegalPublishing, 2006, p. 398.

19 Respuesta del SII al requerimiento tramitado y fallado ante el Tribunal Constitucional en los autos 1246-08 INA y 1388-09 INA (acumulados).

El SII sigue utilizando la medida de aposición de sello e incautación. No obstante, cabe tener presente que en el caso de que el contribuyente lleve contabilidad a través de medios electrónicos bastará con que el SII cuente con acceso a ella con la respectiva clave de acceso para obtener la información que requiere.²⁰ Cabe mencionar, además, que durante la recopilación de antecedentes el SII cita al contribuyente a declarar bajo juramento, fundado en lo prescrito en el artículo 34 del CT. Van Weezel considera que el legislador habilita al SII a “investigar ‘sin garantías’ con el fin de determinar si hay mérito (‘motivos suficientes’) para iniciar un proceso criminal [o perseguir solo la aplicación de una multa], que por su parte está construido sobre la base de que el Servicio ha ‘investigado’ previamente los hechos”.²¹ Ello se observa en el hecho de que si el contribuyente no concurre a declarar configura el ilícito del artículo 97 N.º 15 del CT y que, durante su declaración —que puede ser considerada un verdadero interrogatorio—, no existe la obligación legal de contar con defensa técnica. Además, la legislación contempla el apremio regulado en el artículo 93 del CT, y que consiste en el arresto, hasta por quince días, de las personas que, habiendo sido citadas por segunda vez de conformidad con lo dispuesto en el artículo 34 del CT durante la recopilación de antecedentes, no concurren sin causa justificada.²²

Sin entrar en el análisis de si el procedimiento descrito cumple con las exigencias del debido proceso, lo que se quiere destacar es que la recopilación de antecedentes será tramitada por el SII para que su Director pueda hacer uso de la facultad que le confiere el artículo 162 del CT.²³ En efecto, respecto de hechos tipificados como delitos tributarios sancionados con pena privativa de libertad y pecuniaria, puede optar por perseguir la aplicación de ambas penas para lo cual deberá formular la denuncia o querella o requerir al Consejo de Defensa del Estado que se querelle; o bien, perseguir solo la aplicación de la sanción pecuniaria, caso en el cual remitirá los antecedentes a la Dirección Regional respectiva a través del procedimiento general para la aplicación de sanciones. Bajo una primera mirada, la cuestión de la licitud de los antecedentes recabados para ser usados como prueba en el proceso penal estaría resuelta, porque el SII presenta la habilitación legal para ello y, por tanto, la prueba sería lícita.

20 Véase lo prescrito en los artículos 60 y 60 bis del CT y lo instruido en la Circular N.º 41/2021.

21 Alex Van Weezel, *Delitos tributarios*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2007, p. 158.

22 No se analiza la declaración jurada de conformidad con lo prescrito en el artículo 60 del CT debido a que no aplica a la declaración del contribuyente.

23 Según las instrucciones del SII, no sería necesario tramitar una recopilación de antecedentes en el procedimiento simplificado regulado en la Circular N.º 58/2022 aplicable “en aquellos casos en que los antecedentes reunidos son suficientes para establecer la concurrencia de un hecho delictivo y la eventual participación en el mismo, sin que sea necesario iniciar una recopilación de antecedentes, como en casos de flagrancia, o en aquellos en que se requiera actuar de forma oportuna ante el cierre de una investigación en curso del Ministerio Público u otro antecedente relevante, o que por la forma de comisión implique una afectación masiva al interés fiscal u otros que se estimen pertinentes. Este procedimiento podrá ser realizado en las Direcciones Regionales, en la Dirección de Grandes Contribuyentes y/o en la Subdirección Jurídica”.

Sin embargo, la autorización se da en el marco de una función tributaria y, por tanto, no penal. Es decir, aquí entraría en juego si una habilitación legal extrapenal sirve para los efectos de considerar penalmente lícita una prueba, cuestión para nada resuelta. Para la doctrina, en el contexto de un proceso penal no sería posible que las diligencias se llevasen a cabo con la sola autorización del funcionario a cargo de la investigación, sino que requerirían necesariamente de una autorización judicial previa²⁴ y, desde la perspectiva tributaria, hay quienes consideran que se trataría de prueba ilícita.²⁵ Desde otra perspectiva, la infracción de una restricción existente en el derecho tributario en relación con la actuación de la Administración Tributaria sí transforma en penalmente ilícita la prueba derivada de ello.²⁶

El CT señala que la carga de la prueba en sede administrativa la tiene el contribuyente. En consecuencia, de conformidad con lo prescrito en el artículo 21 del mismo cuerpo legal, corresponde al contribuyente probar la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes, así como el monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto, con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él. La doctrina se ha encargado de precisar que este precepto regula la determinación verídica de las obligaciones tributarias y sus elementos, mientras que la jurisprudencia ha entendido que la Administración Tributaria actúa en su calidad de autoridad fiscalizando el correcto cumplimiento de la obligación tributaria. Con todo, esta regla no rige en el ámbito sancionatorio, pues la doctrina mayoritaria considera concurrente el principio de presunción de inocencia —por aplicación matizada de los principios penales— y, por tanto, la carga de la prueba recae sobre el ente persecutor.²⁷

Como señala Massone, si las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente son fidedignos, el SII girará el impuesto resultante —si no hubo pago—, o practicará la liquidación respectiva apoyándose en las declaraciones y los antecedentes presentados por el contribuyente. Si, en cambio, las declaraciones o los antecedentes son declaradas por resolución como no fidedignos, el SII notificará, previa citación, las liquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder. De ello se sigue que no colaborar con la Administración Tributaria puede derivar en consecuencias adversas para el contribuyente. Finalmente, si el contribuyente no presentó declaración estando obligado a hacerlo, previa citación, el SII puede

24 Cristian Riego, “La incorporación de la investigación administrativa como prueba en el proceso penal”, *Derecho Penal Contemporáneo* 2 (2018), p. 105.

25 Montecinos, *El delito tributario*, ob. cit., p. 323.

26 Julio Maier, *Derecho procesal penal*. Tomo III, Buenos Aires, Ad-hoc, 2015, p. 210. Agrega Maier: “Todas esas reservas legales y consiguientes prohibiciones probatorias no han tenido en principio la finalidad disciplinar un procedimiento penal, responden a otros fines principales, y, sin embargo, provocan una prohibición probatoria en el proceso judicial”.

27 Pozo, *Distribución*, ob. cit., pp. 68 y 70.

determinar los impuestos que se adeudan con el mérito de los antecedentes de que disponga y, eventualmente, tasar la base imponible.²⁸

2. Habilitación y finalidad de las normas tributarias: ¿ilicitud probatoria penal?

Desde el punto de vista del proceso penal, no toda prueba obtenida a través de una contravención legal constituye prueba penalmente ilícita. Es decir, para el ordenamiento jurídico chileno son pruebas ilícitas las derivadas de diligencias declaradas nulas y aquellas que hubieren sido obtenidas con infracción o inobservancia de garantías fundamentales. Así, en el caso de análisis, más que una mera contravención legal hay que determinar la infracción de derechos fundamentales para considerar la prueba penalmente ilícita. Lo anterior abre el cuestionamiento acerca de si excluye la ilicitud penal una habilitación legal extrapenal en virtud de la cual se obtiene un antecedente. Para dicho análisis, pueden aportar claridad algunas categorías conceptuales aplicables a las normas extraídas de la teoría del derecho.

2.1. Reglas regulativas y constitutivas

De la distinción entre reglas regulativas y constitutivas, las discusiones sobre la ontología de las normas jurídicas se han referido principalmente a las primeras.²⁹ Sin perjuicio de esta interesante discusión, a nosotros nos importa la distinción considerando sus efectos estructurales con el objeto de facilitar la identificación —y, por tanto, sus características y condiciones— de los diversos enunciados normativos o normas que se articulan en el caso. Los enunciados normativos involucrados en el caso nos permitirán saber si, en el fondo, la utilización de los antecedentes recopilados por el SII constituye o no prueba ilícita si son utilizados en un proceso penal posterior.

Una forma de ver la distinción entre reglas regulativas y constitutivas es considerar que ambas son resultados establecidos a partir de la verificación de diferentes condiciones.³⁰

Para Arriagada, siguiendo a Hart, Ross y Alchourron, y Bulygin, las normas regulativas califican deónticamente un tipo de acción; en cambio, las normas constitutivas establecen explícitamente una relación en un conjunto de condiciones (constitutivas) y determinados resultados (constituidos). De otro lado, las

28 Massone, *Principios de Derecho Tributario*, ob. cit., pp. 2312-2313.

29 María Arriagada, "Normas regulativas y normas constitutivas en el derecho. Ontología, interpretación y cultura jurídica", *Cuadernos de Filosofía del Derecho* 45 (2022), lo expresa de este modo: "que los discursos teóricos sobre la ontología de las normas jurídicas se limiten a las normas regulativas y nada digan sobre las normas constitutivas puede ser visto como un síntoma claro de la hipermetropía que estoy describiendo", p. 401.

30 *Ibid.*, p. 403.

reglas regulativas se expresan a través de condicionales del tipo “Si Y, haga X”, que califican conductas cuya descripción es independiente de tales reglas; en cambio, las reglas constitutivas se expresan a través de condicionales “X cuenta como Y en el contexto C”, que definen ciertas formas de interpretar conductas, sin introducir modalizaciones deónticas, y permiten describir conductas de un modo que no sería posible si ellas no existieran.³¹ Asimismo, la estructura de las normas regulativas sería idónea para guiar acciones fácticas o normativas en determinadas circunstancias; en cambio, las reglas constitutivas guiarían acciones normativas como identificar normas, usar expresiones del legislador, interpretar formulaciones normativas, considerar como constituidos determinados resultados institucionales y producir normas en determinadas circunstancias.³²

Para Ross, las reglas regulativas se refieren a una actividad natural cuya ejecución es independiente lógicamente de las reglas que las gobiernan. Las reglas constitutivas se refieren a la actividad como institución, y suministran las condiciones necesarias lógicamente para la existencia real de la institución. El ejemplo clásico de Ross es el que distingue entre reglas que regulan el aparcamiento de vehículos (regulativas) y las reglas del ajedrez (constitutivas).³³ Estas últimas son directivas que disponen que las normas que se creen de conformidad con un modo establecido de procedimiento serán consideradas normas de conducta. Una norma de competencia es, así, una norma de conducta indirectamente expresada.³⁴

La infracción de reglas regulativas acarrearía que la conducta se sancione; la infracción de una regla constitutiva conduciría a la nulidad o invalidez del acto.³⁵

Hart señala que, muchas veces, el modelo simple del derecho, como órdenes coercitivos del soberano, no reproduce algunas de las características salientes de un sistema jurídico. Hay normas, principalmente aquellas que confieren potestades jurídicas para decidir litigios o legislar (potestades públicas) o para crear o modificar relaciones jurídicas (potestades privadas), que no pueden ser interpretadas como órdenes respaldadas por una amenaza sin caer en el absurdo.³⁶

Para Atienza y Ruiz Manero, dentro de las reglas constitutivas hay que distinguir aquellas que confieren poderes. Estas tienen una estructura muy distinta:

31 *Ibid.*, p. 404.

32 *Ibid.*, p. 405.

33 Alf Ross, *Lógica de las normas*, Granada, Comares, trad. José Hierro, 2000, p. 69.

34 Alf Ross, *Sobre el derecho y la justicia*, Buenos Aires, Editorial Universitaria de Buenos Aires, trad. Genaro Carrió, 1963, agrega: “Las normas de competencia se pueden reducir a normas de conducta y, por ende, también tienen que ser interpretadas como directivas para los tribunales”, pp. 32 y ss.

35 Ross, *Lógica de las normas*, *ob. cit.*, pp. 32 y 69. El autor señala que “puesto que las reglas del ajedrez definen el juego, no pueden, en sentido estricto ser violadas. Desde luego un jugador puede hacer trampas por medio de un movimiento irregular, pero en tal caso, lo que ocurre no es, en sentido estricto, ajedrez”.

36 Herbert Hart, *El concepto de Derecho*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, trad. Genaro Carrió, 2012, p. 99.

su antecedente está formado por dos elementos (un estado de cosas en el que aparecen los hechos bien sea de la naturaleza o bien institucionales, y una acción que puede ser natural o institucional); y un consecuente, que no consiste en una acción modalizada por un operador deóntico (una solución), sino en un tipo de hecho institucional denominado resultado institucional o normativo. Estas reglas que confieren poderes obedecen a la siguiente estructura: “Si se da el estado de cosas X y Z realiza la acción Y, entonces se produce el resultado institucional R”.³⁷ Las reglas que confieren poderes pueden estar vinculadas a algunas reglas regulativas, pues las segundas modalizan su ejercicio. En estos casos, ambas normas deben entenderse en una unidad funcional, aunque ello no impide que se puedan diferenciar para efectos analíticos.³⁸ Para estos autores, las reglas que confieren poderes son anankástico-constitutivas, en el sentido de que normativamente pueden ser usadas como reglas técnico-institucionales.³⁹

Para MacCormick, las instituciones jurídicas estarían constituidas por tres tipos de reglas: a) institutivas, b) consecuenciales y c) terminativas. Las reglas institutivas determinan las condiciones esenciales para la existencia de un caso en concreto. En estas situaciones, la ley señala que, al producirse un determinado acto o evento (quizás complejo) surge una instancia específica de la institución en cuestión.⁴⁰ Las reglas consecuenciales determinan las consecuencias jurídicas de la existencia de un caso o institución jurídica. Por último, las reglas terminativas señalan cuándo un caso concreto de una institución deja de tener existencia jurídica. Aunque no es exclusiva de ellas, MacCormick se refiere a las reglas que confieren poderes respecto de las reglas institutivas.⁴¹

De esta forma, la regla referida a la exclusión de la prueba ilícita como aquella obtenida con infracción de los derechos fundamentales tiene una dimensión constitutiva. “El antecedente X, que no fue obtenido con infracción a los derechos fundamentales, constituye prueba lícita en el proceso penal”. De otro lado, el resultado institucional “prueba lícita” se consigue una vez que se ejerce el poder concedido por la norma, con su respectivo procedimiento, por lo que también es posible identificar aquí una regla que confiere poder (en el sentido de Atienza y Ruiz) y/o una regla institutiva (en el sentido de MacCormick).

Por otro lado, el enunciado normativo señalado también presenta otro enunciado normativo relacionado con aquel que podríamos denominar regulativo y que, siguiendo a Atienza y Ruiz, aunque presentan una unidad funcional, son

37 Manuel Atienza y Juan Ruiz Manero, *Las piezas del derecho: Teoría de los enunciados jurídicos*, Barcelona, Ariel, 2004, pp. 83-84.

38 *Ibid.*, p. 33.

39 *Ibid.*, p. 85.

40 Neil MacCormick, *Law as institutional fact*, Reidel Publishing Company, 1986, p. 52.

41 *Idem*: “What is certainly not true, however, is that every institutive or terminative rule is in the sense indicated a power-conferring rule”, p. 65.

analíticamente distinguibles: “[...] el juez excluirá las pruebas que provinieren de actuaciones o diligencias que hubieren sido declaradas nulas y aquellas que hubieran sido obtenidas con inobservancia de garantías fundamentales” (Código Procesal Penal chileno [CPP], art. 276).

Además, en ello interviene el enunciado del artículo 161 N.º 10 del CT, como una norma que confiere poder al SII para recabar antecedentes de cara a la interposición de la querrela o denuncia que, a la sazón, constituye una regla que confiere poder.

2.2. Ilícitud de la prueba por exceder el contenido de la habilitación

En relación con la norma que confiere el poder de generar prueba lícita en el proceso penal (norma 1), si el antecedente de una regla que confiere poder —en el sentido de tratarse normativamente de una regla anankástico-constitutiva— contiene, además de un estado de cosas, una acción por realizar bajo un determinado procedimiento, y esto es “la obtención de prueba sin infringir derechos fundamentales”, el poder se cae si no se cumple con el procedimiento para generar el resultado institucional “prueba lícita”. Es decir, el resultado no se produce, por lo que este antecedente no permitido se transforma en inutilizable en el proceso penal y genera invalidez a la luz de los criterios de la prueba penalmente lícita.⁴²

Ahora, para la determinación de la infracción o no de derechos fundamentales en relación con la norma 1, tendremos que analizar si la habilitación para recabar antecedentes que tiene el SII (que, a su vez, es una norma que confiere poder) (norma 2) preconditiona o no la apreciación de una infracción de derechos fundamentales. Es decir, si la existencia de una habilitación legal extrapenal excluye la ilicitud probatoria penal. Ello, en este caso, podría llegar a ser cuestionable a la luz del concepto de prueba irregular. Si revisamos la estructura de la norma 2, en cuanto norma que confiere poder, la finalidad perseguida por la norma es condición de aplicación de la misma.

La obligatoriedad que pesa sobre el contribuyente para facilitar los antecedentes en una fiscalización (deber de colaboración), so pena de aplicación de multa —o incluso una consecuencia adversa referida a que la Administración tributaria determine la obligación con los antecedentes que tiene en su poder⁴³—, solo tiene sentido en relación con la finalidad de determinar adecuadamente la aplicación de la norma para establecer si se declaró correcta y oportuna-

42 Una tesis similar se adopta en Fabricio Guariglia, *Concepto, fin y alcance de las prohibiciones de valoración probatoria en el procedimiento penal*, Buenos Aires, Ediciones del Puerto, 2005, pp. 108 y ss.

43 Véase al respecto lo prescrito en los artículos 21, 63 y 64 del CT.

mente la obligación tributaria. Ello fundamenta el cúmulo de atribuciones, en el ámbito de los tributos, que no tiene ningún sentido que se cumplan por medio de un proceso penal.

Ahora bien, no se puede desconocer que, tanto el artículo 161 N.º 10 como el artículo 162 inciso 3º, ambos CT, confieren atribuciones penales al SII. Lo mismo cabe indicar respecto de las facultades señaladas en el artículo 7º letra g) del Decreto con Fuerza de Ley N.º 7, del Ministerio de Hacienda, de 1980.

En primer lugar, el poder conferido por la norma 2 solo tiene por finalidad que el Director del SII opte por un procedimiento de aplicación de sanción pecuniaria ante un tribunal tributario y aduanero o uno penal en el que se persiga la pena privativa de libertad y la multa y que, respecto de esta última posibilidad, los antecedentes recopilados le permitan decidir presentar una querrela o denuncia. La finalidad, a nuestro juicio, es una condición de aplicación de la norma 2 expresamente consignada, por lo que la utilización en un proceso penal posterior de estos mismos antecedentes como prueba inculpatoria excede el ámbito de la licitud de la habilitación. No se genera el resultado institucional, pues no se ha cumplido con una condición de la norma. Una cuestión es usar antecedentes para decidir si seguir un procedimiento ante el tribunal tributario y aduanero o uno penal (y, en este último caso, fundar el acto procesal “querrela” o denuncia); y, otra, que dicha información constituya prueba lícita y que sirva para condenar a un sujeto más allá de toda duda razonable por medio de una sentencia. “Querrela”/“denuncia” y “sentencia” son actos procesales diversos.

En apoyo a esta postura se puede señalar que el Tribunal Constitucional chileno ha declarado que la recopilación de antecedentes que lleva a cabo el SII es constitucional en el entendido de que no importa ni puede constituir una investigación de aquellas que desarrolla el Ministerio Público. Por lo mismo, si en el transcurso de dicha recopilación el SII “verifica que existen motivos suficientes para iniciar una investigación por la posible comisión de un hecho que revista caracteres de delito que corresponda sancionar con multa y pena corporal, deberá abstenerse de continuar en dicha actuación”.⁴⁴ Se estima que a la base de este pronunciamiento está la idea de que de otro modo no se respetarían las garantías del imputado, entre las cuales está el derecho a la no autoincriminación. Y, por tal motivo, cierta doctrina⁴⁵ considera que el criterio del intérprete constitucional chileno compromete la legalidad de la prueba que se pueda obtener en esta instancia.

En segundo lugar, se debe apuntar que las atribuciones penales del SII descritas se han mantenido inalteradas pese a que en el año 2000, en Chile se ha

44 Tribunal Constitucional, 30 de abril de 2002.

45 Montecinos, *El delito, ob. cit.*, pp. 308-311.

transitado desde un sistema de inquisitivo a uno acusatorio de carácter adversarial. Los poderes penales del SII, a la luz del sistema acusatorio, resultan difíciles de justificar en atención a la existencia de un persecutor oficial e independiente que, en principio, debería tener competencia para ejercer libremente la acción penal derivada de un delito tributario. Sin embargo, el SII mantiene atribuciones que inciden directamente en el ejercicio de este tipo de acciones.

En el contexto de entregar la investigación y el ejercicio de la acción penal pública al Ministerio Público (Constitución Política de la República, art. 83), supeditar la persecución penal de los delitos tributarios a la presentación de querrela o denuncia del SII altera el complejo modelo de equilibrio de poderes que se ven involucrados en la determinación de la responsabilidad penal de un individuo,⁴⁶ especialmente, cuando ello se traslada a la temática de la prueba.⁴⁷

Las atribuciones penales del SII pueden tener más sentido en el marco del antiguo procedimiento inquisitivo del Código de Procedimiento Penal (1906), donde había un control de fondo de parte del juez del crimen o de instrucción sobre la querrela y el rol de la judicatura era mucho más activo.⁴⁸ En el actual sistema penal, el rol del juez de garantías en relación con el impulso procesal parece más débil en favor del Ministerio Público.

En definitiva, en el caso en comento, la norma 2 como regla que confiere poder no genera su efecto institucional, sino se cumple con la condición constituida para su finalidad, por lo que incumplida esta, decae la habilitación. Así, la información obtenida por esta vía, en el marco del proceso penal, podría constituir prueba ilícita. Ahora, es necesario reconocer que ilicitud “tributaria” no en todos los casos significa ilicitud “penal”. Sí constituye, a nuestro juicio, un efecto indiciario de ilicitud penal que debe ser confirmado a la luz del respeto del núcleo *ius* fundamental de la garantía en juego.

Sin perjuicio de lo anterior, y considerando que el SII sí tiene atribuciones para recabar antecedentes, el artículo 161 N.º 10 del CT, en relación con la norma 1, concede una habilitación, pero no señala nada respecto del procedimiento. Entonces, para que se cumpla el resultado institucional (obtención de prueba lícita) debe seguirse el procedimiento de la norma 1, es decir, la obtención de

46 Juan Vera y otros, “La persecución penal sometida a la decisión del Servicio de Impuestos Internos: ¿zona de peligro populista?”, *Revista de Ciencias Sociales* 82 (2023), p. 271.

47 Juan Vera, “El principio de inclusión de la prueba relevante en el Código Procesal Penal chileno”, *Revista Chilena de Derecho* 48, 1 (2021), p. 92; Mirjan Damaška, *El derecho probatorio a la deriva*, trad. Joan Picó, Barcelona, Marcial Pons, 2015, p. 125. Este último indica que la búsqueda de la verdad debe ser puesta en relación con otros intereses, determinando con ello un “delicado juego de equilibrios”. Una mayor exposición sobre la articulación de intereses epistémicos y extraepistémicos de la prueba puede verse en Juan Vera, “Valoración probatoria: exigencias legales, jurisprudenciales y doctrinales”, *Materiales docentes de la Academia Judicial de Chile*, 2022, pp. 20 y ss.

48 El artículo 102 del Código de Procedimiento Penal (1906) dispone: “Si no constituyeren un delito los hechos expuestos en la querrela, el juez no le dará curso y dictará al efecto un auto motivado”.

prueba sin infracción de derechos fundamentales. Ello permite claramente distinguir entre, por un lado, una simple habilitación para obtener antecedentes y, por otro, una prueba lícita penal; es decir, entre la mera obtención de la información, y la adquisición de esta sin infringir derechos fundamentales. En términos de reglas que confieren poderes, es posible diferenciar entre estado y procedimiento como elementos del antecedente de dichas reglas. Si uno de estos elementos no está presente, no se produce el resultado institucional.

El Tribunal Constitucional chileno (TC) ha reconocido que el juez de garantía podría estimar que las pruebas que provienen del proceso de recopilación de antecedentes efectuado por el SII derivan de actuaciones o diligencias obtenidas con inobservancia de garantías fundamentales, pudiendo excluir del juicio oral los antecedentes probatorios recopilados en forma ilícita.⁴⁹ Es decir, la habilitación del artículo 161 N.º 10 y del 162 inciso 3º del CT no excluye la posibilidad de que dicha prueba sea considerada penalmente ilícita en el proceso penal. Y ello sucede porque dichos enunciados normativos se refieren a la habilitación, pero el procedimiento sigue estando regulado en el CPP, es decir, la obtención de prueba sin infringir los derechos fundamentales.

En este caso, la licitud tributaria extrapenal constituirá prueba ilícita penal si genera una afectación del derecho de no autoincriminación.

3. Cobertura del derecho a no autoincriminarse respecto de la entrega de documentos o información previa en un procedimiento tributario no penal

En Chile, el derecho de no autoincriminación presenta diversas fuentes normativas. La Constitución Política de la República, en su artículo 19 N.º 7 letra f) señala que “en las causas criminales no se podrá obligar al imputado o acusado a que declare bajo juramento sobre hecho propio: tampoco podrán ser obligados a declarar en contra de éste sus ascendientes, descendientes, cónyuge y demás personas que, según los casos y circunstancias señale la ley”. El artículo 14 N.º 3 letra g) del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP) dispone: “Durante el proceso, toda persona acusada de un delito tendrá derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:

49 Tribunal Constitucional, 31 de diciembre de 2009; Tribunal Constitucional, 1 de diciembre de 2019. Fallos pronunciados analizando la constitucionalidad de los artículos 34 y 161 del CT. Ahora bien, la motivación 12 del voto en contra de los ministros Raúl Bertelsen Repetto y Hernán Vodanovic Schnake de la sentencia del 31 de diciembre de 2009 plantea que la aplicación de lo dispuesto en el artículo 34 del CT a un proceso de recopilación de antecedentes constituye una infracción al principio constitucional de interdicción de la autoincriminación consagrado en el artículo 19 N.º 7 de la Constitución. El acta de deliberación de fecha 22 de octubre de 2025, Rit 90-2022, caso “Soquimich” o SQM, considera que la declaración jurada ante el SII, bajo la amenaza de multa, no respeta el derecho de guardar silencio, circunstancias todas que conllevan la imposibilidad de dotarla de mérito suficiente para los efectos de la resolución del conflicto penal.

[...] g) A no ser obligada a declarar contra sí misma ni a confesarse culpable". A su turno, la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH), en su artículo 8. 2 letra g) dispone: "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".

En el orden interno, el artículo 93 letra g) del CPP, dispone:

Todo imputado podrá hacer valer, hasta la terminación del proceso, los derechos y garantías que le confieren las leyes. En especial, tendrá derecho a: [...] g) Guardar silencio o, en el caso de consentir en prestar declaración, a no hacerlo bajo juramento. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 91 y 102, al ser informado el imputado del derecho que le asiste conforme a esta letra, respecto de la primera declaración que preste ante el fiscal o la policía, según el caso, deberá señalarse lo siguiente: "Tiene derecho a guardar silencio. El ejercicio de este derecho no le ocasionará ninguna consecuencia legal adversa; sin embargo, si renuncia a él, todo lo que manifieste podrá ser usado en su contra". El artículo 98 del CPP, inciso 3°, señala que la declaración del imputado no podrá recibirse bajo juramento.

El artículo 305 del CPP regula el derecho de no autoincriminación en materia de testigos: "Todo testigo tendrá derecho de negarse a responder aquellas preguntas cuya respuesta pudiere acarrearle peligro de persecución penal por un delito. El testigo tendrá el mismo derecho cuando, por su declaración, pudiere incriminar a alguno de los parientes mencionados en el artículo 302, inciso primero". El artículo 195 del CPP, sobre "métodos prohibidos", en su inciso 1° indica:

Queda absolutamente prohibido todo método de investigación o de interrogación que menoscabe o coarte la libertad del imputado para declarar. En consecuencia, no podrá ser sometido a ninguna clase de coacción, amenaza o promesa. Solo se admitirá la promesa de una ventaja que estuviere expresamente prevista por la ley penal o procesal penal. Se prohíbe, en consecuencia, todo método que afecte la memoria o la capacidad de comprensión y de dirección de actos del imputado, en especial cualquier forma de maltrato, amenaza, violencia corporal o psíquica, tortura, engaño, o la administración de psicofármacos y la hipnosis. Las prohibiciones previstas en este artículo rigen aun para el evento de que el imputado consintiere en la utilización de alguno de los métodos vedados.

Como se observa, las normas que regulan el derecho de no autoincriminación en el derecho chileno y sus manifestaciones son numerosas. Con ello también se abren una serie de cuestionamientos que no podrán ser abordados aquí, como la relación con el derecho de guardar silencio, la existencia de consecuencias penales frente a la falsedad de la autoimputación, la vinculación de todo lo anterior con la prohibición de tortura, los límites de la disponibilidad del derecho, etc. En lo que sigue nos referiremos a la extensión del derecho de no

autoincriminación, es decir, si solo se predica de declaraciones, o si también incluye acciones del imputado de colaborar con la investigación.

3.1. Derecho a no autoincriminarse: ¿solo se extiende a rendir una declaración o también a otras colaboraciones del imputado?

En términos generales, esta garantía puede entenderse como el derecho que le asiste a toda persona a guardar silencio y a no ser obligada a colaborar con la investigación en su contra.⁵⁰ Binder indica que solo si se considera la declaración del imputado como una de las manifestaciones del derecho de defensa, se puede entender que nadie está obligado a declarar en su contra.⁵¹ Por su parte, Barruezo considera que el propósito de la garantía es otorgar al imputado las más amplia y eficaz protección posible para su libertad.⁵²

Estamos frente a una garantía de difícil tratamiento, probablemente una de las más complejas de analizar en el ámbito del proceso penal. Redmayne la denomina una de las garantías más desconcertantes.⁵³ El ámbito de delimitación de esta garantía muchas veces se solapa con el derecho a guardar silencio, con el debido proceso⁵⁴ y con la presunción de inocencia.⁵⁵

En efecto, si hacemos una interpretación extensiva de la garantía no solo estamos poniendo en riesgo el deber de colaboración en materia tributaria, sino también en entredicho la obligación que tienen los ciudadanos de ser veraces cuando declaran.⁵⁶

No tiene sentido distinguir entre diversos formatos de la información (declaraciones, sí; entrega de documentos, no, por ejemplo), porque lo que realmente importa para efectos de la garantía es el medio a través del cual fue obtenida la información.⁵⁷ En efecto, el procedimiento puede asegurar, además, una cierta calidad epistémica de la prueba, de forma tal que para la búsqueda de la verdad del proceso penal también puede ser de interés excluir una prueba obtenida con infracción de algún derecho fundamental. Binder señala que la

50 Escobar, "Aplicación del derecho a no autoincriminarse", *ob. cit.*, p. 40.

51 Alberto Binder, *Introducción al derecho procesal penal*, 2° ed., Buenos Aires, Ad-hoc, p. 181. Agrega Binder: "es el imputado quien tiene el señorío y el poder de decisión sobre su propia declaración".

52 Rafael Barruezo, *La autoincriminación en el derecho penal tributario*, Buenos Aires, B de F., 2015, p. 57.

53 Mike Redmayne, "Rethinking the privilege against self-incrimination", en *Oxford Journal of Legal Studies* 27, 2 (2007), p. 209.

54 Por ejemplo, Paul Roberts y Adrian Zuckermann, *Criminal evidence*, Oxford, Oxford University Press, p. 556, consideran que la garantía de la no autoincriminación, teniendo en cuenta la ausencia de mención expresa en CEDH, debe entenderse integrante del debido proceso.

55 *Ibid.*, p. 539; Sánchez, *Derecho a la no autoincriminación*, *ob. cit.*, p. 526.

56 Alejandro Carrió, *Garantías constitucionales en el proceso penal*, Buenos Aires, Hammurabi, 2007, p. 475.

57 Redmayne, *Rethinking*, *ob. cit.*, p. 215.

garantía debe interpretarse lo más ampliamente posible, en el sentido de que lo determinante ha de ser quién ingresa la información (vía declaración u otro acto), por lo que el imputado está protegido por el derecho a no declarar contra sí mismo respecto de todo ingreso de información que él pueda realizar.⁵⁸ Vale decir, hay que entender declaración en un sentido amplio (inclusivo de actos) siempre y cuando sea el imputado el que ingrese la información y no un tercero. Es decir, el *nemo tenetur* únicamente se refiere a los conocimientos transmitidos por el imputado por vía oral o escrita (palabra o idioma) e impide toda clase de coacción para que él nos revele datos sobre la imputación que se formula o se vincula con ella.⁵⁹

De otro lado, la aplicación de esta garantía conlleva que el fiscal debe tratar de probar los hechos sin buscar y sin provocar la colaboración del imputado ni su confesión.⁶⁰

La doctrina da cuenta de que la obligación de entregar documentos personales es similar a obligar a prestar testimonio contra uno mismo, lo que se encuentra claramente prohibido en la quinta enmienda de la Constitución de los Estados Unidos.⁶¹ De hecho, parece difícil una relación entre el derecho de no autoincriminación y la utilización de declaraciones tributarias previas en un proceso penal subsecuente, entre otras cosas, porque el análisis de la garantía parece centrarse —al menos en los países de herencia románica continental— en que la declaración en juicio no sea coaccionada (prohibición de tortura o condena solo sobre el testimonio del acusado) o que se preserve el derecho a guardar silencio y en los exámenes corporales que se realizan al imputado. En esta línea, *prima facie* es difícil circunscribir la cuestión de la utilización de declaraciones tributarias previas en el proceso penal posterior a una infracción al derecho de no autoincriminación. La respuesta que ofrecen los sistemas penales acusatorios reformados a los inquisitivos del antiguo régimen genera una falsa restricción de la garantía en comentario a la prohibición de la confesión bajo tortura (prueba corporal en sentido amplio inclusiva del testimonio del acusado), siendo difícil asociar su concurrencia a casos burocráticos, complejos y técnicos como el que estamos analizando.⁶² Ahora, no hay ninguna restricción normativa para que la garantía de no autoincriminación solo se circunscriba a casos “materiales” o “corporales” y no cubra, por ejemplo, declaraciones previas en la vía administrativa. En esta misma línea, también dificulta la apreciación de la infracción de la garantía la hipótesis excepcional

58 Binder, *Introducción*, ob. cit., p. 184.

59 Maier, *Derecho procesal penal*, ob. cit., p. 204.

60 Binder, *Introducción*, ob. cit., p. 185.

61 Barruezo, *La autoincriminación*, ob. cit., p. 64.

62 Antonio Monserrat, *Los derechos fundamentales en el proceso penal*, Barcelona, Bosch, 2020, p. 261. En un sentido similar, Julián López, “La prueba”, en Horvitz/López, *Derecho procesal chileno*. Tomo II, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2004, p. 97.

de que una declaración rendida ante la Administración Tributaria pueda ser usada en un proceso penal subsecuente y que, además, el SII tenga algún tipo de influencia en el curso de la acción penal. Con independencia de lo anterior, apreciar si un supuesto infringe o no la garantía de no autoincriminación gira sobre la base de qué situaciones son tolerables y cuáles no.⁶³ Así, la cuestión terminará desembocando, como buena parte de las discusiones probatorias penales, en una cuestión de ponderación de intereses.

El análisis de la garantía en el ámbito anglosajón y europeo ha generado jurisprudencia relevante precisamente en casos de concurrencia o sucesión de procedimientos, muy similar al que sirve de base a este trabajo.

En Estados Unidos, uno de los primeros casos que trata de la cuestión es *Boyd v. United States* del año 1886.⁶⁴ Los abogados del gobierno, empleando una ley, solicitaron al imputado Boyd que produjera un certificado relativo a la importación de vidrio que el gobierno sospechaba que había ingresado ilegalmente. La entrega del certificado, a juicio del imputado, era inconstitucional. La Corte consideró que no se puede obligar a un ciudadano a entregar documentos que lo autoincriminen, pues la cuarta enmienda protege a los ciudadanos de registro y secuestro irrazonables. En este caso, el gobierno ejecutó una conducta que constituyó una intromisión excesiva en la privacidad del acusado que afecta a la garantía constitucional contra la autoincriminación.

En el ámbito europeo, el TEDH, en el caso *Funke vs. Francia*,⁶⁵ en un supuesto de evasión fiscal, consideró que compeler a alguien mediante la imposición de sanciones penales a traer a la luz elementos que pueden provocar su condena penal vulnera el derecho a no declarar contra uno mismo y a no declararse culpable, que se considera implícito en el texto del artículo 6. 1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH).⁶⁶ En este caso, había un requerimiento de un órgano de la Administración Tributaria de entregar documentos bancarios que podrían llevar a generar responsabilidad penal.

A nivel europeo, luego de la expedición y entrada en vigencia de la Directiva Europea 2016/343, este derecho forma parte del artículo 7 que, en su número 5, dispone: “El ejercicio del derecho a no declarar contra sí mismo no impedirá a las autoridades competentes recabar las pruebas que puedan obtenerse legalmente mediante el ejercicio legítimo de poderes coercitivos y que tengan una existencia independiente de la voluntad de los sospechosos o acusados”.

63 Maier, *Derecho procesal penal*, ob. cit., p. 199.

64 Véase, “*Boyd v. United States*”, 116 U.S. 616 (1886). Igualmente, en Barruezo, *La autoincriminación*, ob. cit., pp. 64 y ss.

65 Tribunal Europeo Derechos Humanos, 25 de febrero de 1993, § 44 y ss.

66 Guillermo Ormazábal, *El derecho a no incriminarse*, Pamplona, Civitas, 2015, p. 132; Sánchez, *Derecho a la no autoincriminación*, ob. cit., p. 527.

Es decir, se positiviza el criterio de la “existencia independiente”, ya presente en el caso *Saunders c. el Reino Unido*.⁶⁷

Una posible lectura de la evolución jurisprudencial del TEDH en la materia y de la directiva recién citada, es entender que cuando la Corte se refiere a existencia independiente, lo que ello significa es que no exista colaboración activa de parte del imputado.⁶⁸ Esta tesis, para parte de la doctrina española, aparece como excesivamente restrictiva de la actividad inspectora de la Administración, proponiendo una visión intermedia, que solo entiende infringida la garantía cuando se trate de prueba inequívocamente inculpatoria o cuando exista peligro de la imposición de una sanción penal expresa.⁶⁹

En Chile, Hernández ha definido la garantía de no autoincriminación como “el derecho de su titular a no ser obligado de ningún modo a colaborar activamente con la persecución penal en su contra”.⁷⁰ Así aparece por primera vez en la doctrina chilena, vinculada al tratamiento de esta garantía, la expresión “colaboración activa”, la cual es retomada con posterioridad por Marcazzolo.⁷¹ Es decir, con ello se da cuenta del “derecho de su titular a no ser obligado de ningún modo a colaborar activamente con la persecución penal en su contra”.⁷²

Ahora bien, la idea de que la utilización de antecedentes recabados por el órgano administrativo de recaudación en un proceso penal subsecuente pueda afectar el derecho de no autoincriminación, no es una asunción enteramente novedosa. Por ejemplo, Van Weezel en Chile⁷³ y Redmayne en Inglaterra sostienen lo anterior.⁷⁴ Ahora bien, no queda del todo claro cuál es la infracción que genera la ilicitud penal y sus fronteras, más allá de la previsión genérica de que la situación afecta el derecho de no autoincriminación. La no existencia de colaboración activa puede verse también como que el imputado tenga la libertad de colaborar o no con la investigación, por lo que, si hay algún tipo de coacción, esta facultad se ve impedida. A ella también se hace referencia en relación con los métodos prohibidos para obtener información en el artículo 195 del CPP. Para nosotros, la obtención de antecedentes en virtud de un deber de colaboración del imputado con la Administración Tributaria, en algunos casos bajo amenaza de multa, o la determinación de la obligación tributaria

67 Para conocer la evolución jurisprudencial en la materia véase Ormazábal, *El derecho a no autoincriminarse*, ob. cit., pp. 123 y ss. Igualmente, las referencias en Roberts y Zuckermann, *Criminal evidence*, ob. cit., p. 556; Sánchez, *Derecho a la no autoincriminación*, ob. cit., p. 528.

68 Redmayne, *Rethinking*, ob. cit., p. 225; Escobar, *Aplicación del derecho a no autoincriminarse*, ob. cit., p. 52.

69 Gómez, *Los derechos a no declarar contra sí mismo*, ob. cit., p. 16.

70 Héctor Hernández, “¿Derecho de las personas jurídicas a no auto-incriminarse?”, *Revista de Derecho*, Valparaíso, 2015, pp. 218. Agrega: “Comprende, en consecuencia, el ‘derecho a guardar silencio’, el derecho a no ser compelido a manifestar o entregar objetos y, en general, el derecho a no ser compelido a realizar ninguna actividad que favorezca la investigación y el eventual castigo de hechos que se le imputan”.

71 Ximena Marcazzolo, “Derecho a la no autoincriminación en el sistema penal chileno”, *Actualidad Jurídica* 48 (2023), p. 501.

72 *Ibid.*, p. 506.

73 Van Weezel, *Delitos*, ob. cit., pp. 163 y ss.

74 Redmayne, *Rethinking*, ob. cit., pp. 215 y ss.

por el SII con los antecedentes que tenga en su poder, constituye una coacción para los efectos de la garantía en comento. Especialmente si se considera que, además, subyace la amenaza penal por los delitos tributarios que se puedan haber cometido.

En este caso, el ordenamiento jurídico chileno parece cerrar la puerta a toda forma de coacción, de acuerdo con lo que dispone el artículo 195 del CPP, a diferencia de lo que ha sostenido el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) en el fallo *O'Halloran and Francis c. Reino Unido*. En dicha sentencia, el tribunal se centró en la naturaleza y el grado de la coacción para determinar infringida la garantía de no autoincriminación, la existencia de salvaguardias legales y el uso que se dio al material obtenido.⁷⁵ Ahora, una cuestión especialmente trascendente en el caso chileno es que existe una unidad procedimental de parte del SII, aunque se trate de una fase administrativa y, luego, de una penal. En efecto, la Administración Tributaria puede influir en el impulso procesal inicial de la persecución penal en los casos de delitos tributarios, lo que constituye una excepción al régimen de persecución pública general del CPP chileno a cargo del Ministerio Público. El criterio de la unidad procedimental fue empleado por el TEDH para considerar infringida la garantía en el caso *Chambaz contra Suiza* del 5 de abril de 2012.⁷⁶ De hecho, el mismo tribunal se ha pronunciado a favor de la infracción en el caso de declaraciones prestadas en el ámbito tributario que, subsecuentemente, derivan en el proceso penal posterior, como se afirmó en el caso *Bendenoum contra Francia*.

El Código Procesal Penal parece recoger una visión amplia del derecho a no autoincriminarse, incluso del derecho de guardar silencio, no solo limitado a las declaraciones, sino también extensivo a colaboraciones activas del imputado con la investigación. Con ello está de acuerdo la doctrina,⁷⁷ que también reconoce que la libertad tiene un rol a través de la voluntariedad de la colaboración.⁷⁸

Sin perjuicio de lo anterior, el Tribunal Constitucional ha presentado una visión restringida del derecho en materia de alcoholemia,⁷⁹ cuestión que ha sido criticada por la doctrina.⁸⁰ Ello puede entenderse sobre la base de la aplicación del criterio de “independencia” que está especialmente presente en los casos de pruebas biológicas o corporales. En definitiva, la pérdida de la libertad del

75 Tribunal Europeo Derechos Humanos, 29 de junio de 2007, §54 y 55.

76 Véase Sánchez, *Derecho a la no autoincriminación*, ob. cit., p. 530.

77 Véase, por ejemplo, Ximena Marcazzolo, “El derecho de las personas jurídicas a no autoincriminarse en el derecho chileno”, en Ximena Marcazzolo (coord.), *La prueba en los procedimientos*, Santiago, Thomson Reuters, 2019, p. 490; Marcazzolo, *Derecho a la no autoincriminación*, ob. cit., p. 506; Van Weezel, *Delitos*, ob. cit., p. 63.

78 Marcazzolo, *Derecho a la no autoincriminación*, ob. cit., p. 506 lo define de esta forma: “Derecho a no colaborar activamente con la investigación en términos de hacer entrega voluntaria de prueba material o documental que sea incriminatoria y derecho a negarse a realizar exámenes corporales cuando sea requerido por las autoridades encargadas de la persecución penal”.

79 Tribunal Constitucional, 26 de junio de 2018.

80 Escobar, *Aplicación del derecho a no autoincriminarse*, ob. cit., p. 41.

sujeto para colaborar o no en una investigación penal en su contra constituye una infracción al derecho de no autoincriminación. La presencia de coacción (en los términos del artículo 195 del CPP) es un indicador claro de pérdida de la opción de colaborar.

Ahora, de todo lo expuesto no es posible concluir que, en materia tributaria, el derecho de no autoincriminación ha derogado el deber de colaboración tributaria en los supuestos donde exista una amenaza de multa frente a su infracción. El deber de colaboración con la Administración Tributaria sigue incólume debido al sostenimiento del gasto público que, en definitiva, puede redundar en una redistribución de la riqueza a través de los programas sociales. Ello es una cosa; otra muy distinta que la potestad tributaria se ejerza poniendo a favor de la recaudación la “amenaza” de utilización de dicha declaración en un proceso penal posterior en contra del mismo ciudadano que contribuyó a su creación.⁸¹

En efecto, en un sistema acusatorio como el chileno, quien tiene la obligación de producir la prueba inculpatoria y de cargo es el Estado. Bajo esta óptica, el imputado no está obligado a colaborar activamente en su propia persecución penal. De hecho, la colaboración activa puede tener un carácter premial que signifique una menor pena, lo que normativamente reconoce que la anterior no puede ser una obligación en relación con el derecho de no autoincriminación.

3.2. La colaboración activa en la investigación desde el punto de vista de la valoración jurídico-penal como circunstancia atenuante

Se puede delinear la entidad normativa del deber de colaboración general en la investigación penal considerando, a su vez, el sustrato normativo de la atenuante de colaboración sustancial. Es decir, el estado de colaboración del imputado con la investigación no puede solaparse con lo que la doctrina y la jurisprudencia han entendido como colaboración sustancial. Si se quiere, ello aparece como pertinente desde el punto de vista de una interpretación sistemática de los elementos del sistema de justicia penal.

Paradójicamente, uno de los casos en que se ha aplicado la atenuante de colaboración sustancial es en la situación de aportación de antecedentes en procesos de fiscalización anteriores al proceso penal. Para el Código Penal chileno son circunstancias atenuantes de la responsabilidad penal: “8.º Si pudiendo eludir

81 En un sentido similar, Sánchez, *Derecho a la no autoincriminación*, ob. cit., p. 533.

la acción de la justicia por medio de la fuga u ocultándose, se ha denunciado y confesado el delito". "9°. Si se ha colaborado sustancialmente al esclarecimiento de los hechos". Estas circunstancias modificativas de la responsabilidad penal constituyen un incentivo de índole "premio" respecto de la facilitación procesal de su propia condena. Surge la pregunta, entonces, acerca de cómo interactúan el derecho de no autoincriminarse con estas circunstancias modificativas. En efecto, la doctrina señala que la colaboración sustancial tiene relación con una contribución probatoria relevante. Para Mañalich, el fundamento normativo de estas atenuantes radica en que ellas dan cuenta de un comportamiento *supererogatorio*, entendido como la prestación que excede lo que, en la respectiva situación, es posible exigir del agente.⁸² En efecto, la doctrina destaca que el texto de dicha atenuante, del año 2002, se corresponde con las adecuaciones que experimentó el Código Penal con la entrada en vigencia del CPP (2000), muy necesarias para recompensar a quien, reconociendo su responsabilidad por los hechos imputados, acepta soluciones diferentes al juicio oral (suspensión condicional del procedimiento, procedimiento abreviado, etc.).⁸³

En definitiva, si normativamente comportamientos supererogatorios en el ámbito adquieren por vía legal extrapenal el carácter de obligatorios, se podría estar con ello en presencia de una infracción del derecho fundamental a la no autoincriminación. Si estamos en el ámbito de la justicia penal, la validez de dicha exigencia debe ser apreciada axiológicamente a la luz de los intereses que protege el proceso penal, siendo uno de ellos el respeto por los derechos fundamentales en la obtención de prueba.

De acuerdo con lo anterior, resulta relevante determinar el sentido que la doctrina y la jurisprudencia han dado a la colaboración sustancial en su relación con el derecho a no autoincriminarse. Para la doctrina es considerada colaboración eficaz que el imputado suministre antecedentes que hayan de conducir a la obtención de elementos probatorios en los cuales pueda sustentarse la sentencia, sea en lo concerniente a la intervención del propio imputado o de otras personas en el mismo.⁸⁴ La sustancialidad también puede ser vista como que ella no debe limitarse a proporcionar detalles intrascendentes, sino constituir un aporte serio y efectivo al éxito de la investigación.⁸⁵

Dicha colaboración no exige arrepentimiento ni que la aportación del colaborante se traduzca en resultados concretos. En igual sentido, la colaboración no implica ni debe presuponer la confesión de la participación en el delito.⁸⁶

82 Juan Pablo Mañalich, "Comportamiento supererogatorio del imputado como base de atenuación de responsabilidad", *Revista de Derecho* 28, 2 (2015), pp. 233, 235, 236 y 237.

83 Enrique Cury, *Derecho penal. Parte general*, 11ª edición, Santiago, Ediciones Universidad Católica de Chile, 2011, pp. 495 y ss.

84 Mañalich, *Comportamiento supererogatorio*, ob. cit., p. 240.

85 Cury, *Derecho penal*, ob. cit., pp. 496 y ss.

86 Jorge Mera, "artículo 11 N.º 9", en Couso/Hernández, *Código Penal Comentado*, Santiago, Legalpublishing, 2011, pp. 305 y ss.

Es posible relacionar el significado que la doctrina ha dado a la “colaboración sustancial” en materia penal con el concepto de “colaboración activa en la investigación penal”, a la cual Redmayne y Hernández indican que el imputado no está obligado.

Por ejemplo, en una sentencia, la Corte Suprema chilena declaró lo siguiente:

Que, acorde con lo anterior, como se expresa en la sentencia, entre los antecedentes inculcatorios que cobran relevancia al momento de arribar a la decisión condenatoria, se recurre a la querella del Servicio de Impuestos Internos, que materializa la imputación delictiva que se construye sobre la base de antecedentes documentales que el propio imputado aportó, un informe pericial que se confecciona a partir de la documentación contable del contribuyente, que él mismo adjunta y que permitió desentrañar las irregularidades tributarias que consigna la decisión.⁸⁷

En este caso se reconoce la colaboración sustancial.

De otro lado, en el ámbito general, el artículo 305 del CPP, señala: “Principio de no autoincriminación. Todo testigo tendrá el derecho de negarse a responder aquellas preguntas cuya respuesta pudiere acarrear peligro de persecución penal por un delito”. En relación con lo anterior, según la doctrina penal, el imputado no puede cometer falso testimonio ni el delito de obstrucción a la investigación, salvo que ello implique una afectación de terceros o de otros intereses subyacentes. Y ello es una consecuencia del privilegio de no autoincriminación.⁸⁸

Desde dicha perspectiva, la colaboración sustancial con el procedimiento judicial es premial, por lo que esta misma —bajo la óptica de la colaboración activa del derecho de no autoincriminación— no puede ser obligatoria. Dicho de otra forma, la colaboración activa, cuando adquiere el estatus de colaboración sustancial, es premial para el sistema de justicia penal, por lo que dicho comportamiento no puede convertirse en obligatorio penalmente a partir de un enunciado extrapenal. El principio de especialidad y la pretensión de consistencia del ordenamiento jurídico lo impiden.

4. Conclusiones

En este trabajo se sostiene que la entrega de documentos o antecedentes en un procedimiento tributario de manera forzada, bajo la amenaza de una consecuencia adversa frente al incumplimiento previo al proceso penal, afecta al

87 Corte Suprema, 29 de abril de 2011, considerando 5°.

88 Javier Wilenmann “El tratamiento del autofavorecimiento del imputado. Sobre las consecuencias sustantivas del principio de no autoincriminación”, *Revista de Derecho* 23, 1 (2016), p. 121.

derecho de no autoincriminación y, en consecuencia, la prueba obtenida es penalmente ilícita, si luego se hacen valer los mismos antecedentes para probar la culpabilidad del acusado en juicio penal.

Las normas que autorizan la recolección de antecedentes de cara a determinar la responsabilidad penal tributaria del contribuyente obedecen, en general, a la estructura de una regla que confiere poder (Atienza y Ruiz Manero). La habilitación legal que dispone el SII para recabar información en el contexto de una recopilación de antecedentes solo tiene relación con determinar si se va a seguir adelante un proceso ante el tribunal tributario y aduanero o uno penal y, en este segundo caso, para fundar la querella. Cuando se utilizan los mismos antecedentes en el proceso penal subsecuente, no se genera el resultado institucional “prueba lícita” por cuanto no se ha cumplido con la finalidad de la norma.

En otro sentido, las diversas habilitaciones legales en juego determinan la “acción o procedimiento” como elemento del antecedente de una norma que confiere poder. Desde dicha perspectiva, entonces, para generar el resultado institucional “prueba lícita” se debe seguir cumpliendo con la acción de generación de la prueba “sin infracción de derecho fundamentales”. Es decir, el SII posee la habilitación legal para recabar documentación, pero para que ella sea prueba lícita no tiene que haber infringido el derecho de no autoincriminación. La mera habilitación legal no excluye la posibilidad de que la prueba sea considerada penalmente ilícita por infringir derechos fundamentales.

El recorrido comparado de la garantía, que también ha tenido su influencia en Chile, lleva a considerar que este es un derecho que se aplica tanto a declaraciones como a otras colaboraciones. En definitiva, lo que se busca con la vigencia de la garantía es que el acusado tenga la libertad de colaborar o no con la investigación penal en su contra. Y ello no sucede cuando hay una coacción que le motive a entregar la documentación, por ejemplo. El artículo 195 del CPP no permite “ningún tipo de coacción” en contra del imputado, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito europeo, por lo que el deber de colaboración o información que tiene el contribuyente con la administración, so pena de multa, es una coacción que infringe el derecho de no autoincriminación.

También se puede precisar el alcance del derecho de no autoincriminación de forma indirecta a través del carácter premial de la colaboración sustancial del acusado en el propio procedimiento penal en su contra. Y, precisamente, el caso en análisis es una de las situaciones en que la jurisprudencia ha reconocido la colaboración sustancial como circunstancia atenuante. Aquí se puede ver también la valoración jurídico-penal de la colaboración que un imputado puede tener en el propio procedimiento penal seguido en su contra.

Bibliografía

- Altamirano Catalán, Marco y Felipe Muñoz Benavente, *Derecho tributario. Parte general. Determinación de la obligación tributaria*, Santiago, LegalPublishing, 2006.
- Arriagada, María, “Normas regulativas y normas constitutivas en el derecho. Ontología, interpretación y cultura jurídica”, *Cuadernos de Filosofía del Derecho* 45 (2022), pp. 377-410.
- Aienza, Manuel y Juan Ruiz Manero, *Las piezas del derecho: Teoría de los enunciados jurídicos*, Barcelona, Ariel, 2004.
- Barruezo, Rafael, *La autoincriminación en el derecho penal tributario*, Buenos Aires, B de F., 2015.
- Binder, Alberto, *Introducción al derecho procesal penal*, Buenos Aires, Ad-hoc, 1999.
- Carrió, Alejandro, *Garantías constitucionales en el proceso penal*, Buenos Aires, Hammurabi, 2007.
- Chile, Código Procedimiento Penal, 19 de febrero de 1906.
- Chile, Código Procesal Penal, 12 de octubre de 2000.
- Chile, Código Tributario, 27 de diciembre de 1974.
- Chile, Constitución Política de la República, 21 de octubre de 1980.
- Chile, Servicio de Impuestos Internos, Circular N.º 35, Imparte instrucciones acerca del cumplimiento del deber de mantener la reserva de la información de los contribuyentes, 04 de agosto de 2022.
- Convención Americana sobre Derechos Humanos, 22 de noviembre de 1969.
- Corte Suprema de Chile, 29 de abril de 2011, rol 7153-2010, casación.
- Damaška, Mirjan, “El derecho probatorio a la deriva”, Barcelona, Marcial Pons, trad. Joan Picó, 2015.
- Escobar, Javier, “Aplicación del derecho a no autoincriminarse en procedimientos administrativos sancionatorios: Análisis comparado de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal Constitucional chileno”, *Revista de Derecho Administrativo Económico*, 34 (2021), pp. 39-68.

Flores, Osvaldo, "Derecho del contribuyente a no autoinculparse en sede administrativa en Chile", *Revista de Estudios Tributarios*, 10 (2014), pp. 149-170.

Funke vs. France, Tribunal Europeo de Derechos Humanos, N.º 10828/84, 25 de febrero de 1993.

Gómez, Manuel, "Los derechos a no declarar contra sí mismo, a no declararse culpable y a guardar silencio en procedimientos de inspección o supervisión administrativa previos a un procedimiento sancionador o penal", *Estudios Penales y Criminológicos* 42 (2022), pp. 1-33.

Guariglia, Fabricio, *Concepto, fin y alcance de las prohibiciones de valoración probatoria en el procedimiento penal*, Buenos Aires, Ediciones del Puerto, 2005.

Hart, Herbert, *El concepto de Derecho*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, trad. Genaro Carrió 2012.

Hernández, Héctor, "¿Derecho de las personas jurídicas a no auto-incriminarse?", *Revista de Derecho* (Valparaíso) 44 (2015), pp. 217-263.

López, Julián, "La prueba", en Horvitz/López, *Derecho procesal chileno*, tomo II, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2004.

MacCornick, Neil, *Law as institutional fact*, Dordrecht/Boston/Lancaster/Tokyo, Reidel Publishing Company, 1986.

Mañalich, Juan Pablo, "Comportamiento supererogatorio del imputado como base de atenuación de responsabilidad", *Revista de Derecho (Valdivia)* 28, 2 (2015) pp. 227-250.

Marcazzolo, Ximena, "Derecho a la no autoincriminación en el sistema penal chileno", *Actualidad Jurídica*, 48 (2023), pp. 497-524.

Marcazzolo, Ximena, "El derecho de las personas jurídicas a no autoincriminarse en el derecho chileno", en Ximena Marcazzolo (coord.), *La prueba en los procedimientos*, Santiago, Thomson Reuters, pp. 467-496, 2019.

Massone, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, Tomo III, Santiago, Legalpublishing, 2016.

Matus, Marcelo y Abundio Pérez, *Manual de Código Tributario*, Thomson Reuters, 2023.

Mera, Jorge, "artículo 11 N.º 9", en Couso/Hernández, *Código Penal Comentado*, Santiago, Legalpublishing, 2011, pp. 305 y ss.

- Montserrat, Antonio, *Los derechos fundamentales en el proceso penal*, Barcelona, Bosch, 2020.
- Montecinos, Jorge, “El delito tributario en la reforma procesal penal”, *Revista de Derecho, Universidad de Concepción* 210 (2001), pp. 299-324.
- Montecinos, Jorge, “La prueba (tributaria) en sede administrativa y judicial con especial referencia a las modificaciones de la Ley 21.210”, *Revista de Derecho Tributario* 9 (2021), pp. 143-166.
- O’Halloran and Francis vs. The United Kingdom, Tribunal Europeo de Derechos Humanos, N.º 15809/02, 29 de junio de 2007.
- Ormazábal, Guillermo, *El derecho a no inculparse*, Pamplona, Civitas, 2015.
- Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, 16 de diciembre de 1966.
- Peña, Carlos, Compliance penal tributario: análisis crítico de la evaluación de riesgos en los modelos de prevención de delitos, *Revista de Derecho Tributario* 16 (2024), 155-182.
- Pozo, Felipe, “Distribución de la carga de la prueba en el Derecho Tributario”, en Agustín Barroilhet, Francisco Selamé, Mario Silva y Octavio Aguayo (eds.), *Un tributo a la enseñanza del Derecho Tributario*, Santiago, Tirant lo Blanch, pp. 67-102, 2023.
- Redmayne, Mike, “Rethinking the privilege against self-incrimination”, *Oxford Journal of Legal Studies* 27, 2 (2007), pp. 200-232.
- Riego, Cristian, “La incorporación de la investigación administrativa como prueba en el proceso penal”, *Diritto Penale Contemporáneo* 2 (2018), pp. 102-109.
- Roberts, Paul y Adrian Zuckermann, *Criminal evidence*, Oxford, Oxford University Press.
- Ross, Alf, *Lógica de las normas*, Granada, Comares, trad. José Hierro, 2000.
- Ross, Alf, *Sobre el derecho y la justicia*, Buenos Aires, Editorial Universitaria de Buenos Aires, trad. Genaro Carrió, 1963.
- Sánchez, Gullerno, “Derecho a la no autoincriminación y el deber de colaborar con la hacienda”, en Isaac Merino Jara (dir.), *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, Madrid, Aranzadi La ley, 2021.
- Sánchez, María, *Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

- Solórzano, Mónica, "The extent of forbidding self-incrimination in tax matters", *Auctoritas Prudentium* 14, 1 (2016).
- TEDH en el fallo O'Halloran and Francis c. Reino Unido, 29 de junio de 2007.
- Tribunal Constitucional de Chile, 1 de diciembre de 2009, rol 1246, inaplicabilidad.
- Tribunal Constitucional de Chile, 1 de diciembre de 2009, rol 1388, inaplicabilidad.
- Tribunal Constitucional de Chile, 21 de diciembre de 2009, rol 1406, inaplicabilidad.
- Tribunal Constitucional de Chile, 26 de junio de 2018, rol 3449, inaplicabilidad.
- Tribunal Constitucional de Chile, 30 de abril de 2002, rol 349, control de constitucionalidad.
- Van Weezel, Alex, *Delitos tributarios*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2007.
- Vera, Juan *et al.*, "La persecución penal sometida a la decisión del Servicio de Impuestos Internos: ¿Zona de peligro populista?", *Revista de Ciencias Sociales* 82 (2022), pp. 271-310.
- Vera, Juan, "El principio de inclusión de la prueba relevante en el Código Procesal Penal chileno", *Revista Chilena de Derecho* 48, 1 (2021), pp. 81-106.
- Vera, Juan, *Valoración probatoria: exigencias legales, jurisprudenciales y doctrinales*, Materiales docentes de la Academia Judicial de Chile, 2022.
- Wilenmann, Javier, "El tratamiento del autofavorecimiento del imputado. Sobre las consecuencias sustantivas del principio de no autoincriminación", *Revista de Derecho Universidad Católica del Norte* 23, 1 (2016), pp. 111-139.