

**Nºs 231-232**  
**Año LXXX**  
**Enero-Junio, Julio-Diciembre 2012**  
**Fundada en 1933**  
ISSN 0303-9986

Una imagen de fondo que muestra la Torre de la Universidad de Concepción, una estructura blanca de varios pisos con relojes en sus caras y una balaustrada en la parte superior. La torre está superpuesta sobre un fondo de color crema.

# REVISTA DE DERECHO

UNIVERSIDAD DE  
CONCEPCIÓN<sup>MR</sup>

Facultad de  
Ciencias Jurídicas  
y Sociales

## *REFLEXIONES EN TORNO A LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO*

JORGE MONTECINOS ARAYA  
Profesor de Derecho Económico  
Universidad de Concepción

### *1. LA DIMENSIÓN JURÍDICA DEL FENÓMENO TRIBUTARIO*

En la segunda mitad del siglo XIX, exigiéndose una mayor cobertura social, el Estado moderno convirtió a los tributos –y particularmente a los impuestos– en su principal fuente de ingresos, para financiar el correspondiente aumento del gasto público. Bajo el influjo de la matriz moderna, que abandona la idea de un estado absolutista, que proclama la legitimidad de un estado de derecho y democrático, en que se respeten, de modo efectivo, los derechos fundamentales, la relación entre el fisco y los contribuyentes ya no podrá ser concebida como una relación de poder, sino como una relación jurídica. De hecho, como señala Ferreiro Lapatza: “La democracia, tal y como hoy la entendemos, se ha organizado siempre desde sus textos fundacionales –la Carta Magna, la Constitución Americana o la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano– alrededor de dos principios, que resumen y concretan mejor que cualesquiera otros los valores de la libertad y de la dignidad de cada individuo: el principio de legalidad penal, según el cual nadie puede ser sancionado sino en virtud de una ley emanada de la voluntad popular, y el principio de legalidad tributaria, según el cual nadie puede ser obligado a contribuir al sostenimiento del estado sino en virtud de una ley emanada de la voluntad popular”<sup>1</sup>. El tributo, al

<sup>1</sup> Ferreiro Lapatza, Juan José, Prólogo a la obra de César García Novoa, *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 7.

efecto, que también admite un enfoque económico y político, conforme a la técnica jurídica, es concebido como un crédito o derecho personal, cuyo titular es el fisco y, correlativamente, una obligación, cuyo sujeto pasivo es el contribuyente. De modo, pues, que el estado y el contribuyente quedan sometidos al imperio del derecho, en un plano de relativa igualdad.

Esta concepción democrática del poder tributario, sin embargo, no puede desconocer el hecho que la relación jurídica tributaria se desenvuelve en la esfera del derecho público, toda vez que el acreedor es el propio Estado y que el cumplimiento íntegro y oportuno de la deuda impositiva, por parte del contribuyente, resulta esencial para el financiamiento de la actividad estatal y, en definitiva, para la satisfacción de los fines propios del Estado. Muchas de las dificultades que se advierten en la práctica obedecen a la circunstancia, no siempre considerada, que el Estado en lo tributario reviste una doble calidad, actúa como autoridad y como acreedor. Las facultades comprendidas en el derecho tributario material y procesal están sometidas al principio de igualdad de partes, mientras que en el derecho tributario formal –relacionado con el control del cumplimiento de la ley– tiene “amplias facultades de fiscalización e investigación”, actuando como autoridad administrativa, y no como sujeto de una relación jurídica de simple contenido patrimonial<sup>2</sup>.

Una vez que el legislador establece un tributo, tipificando un hecho, como apto para dar nacimiento a la obligación tributaria, le corresponde a la Administración, asumiendo la tutela del interés general, velar porque los contribuyentes lo paguen en la medida legal. El Estado-administrador, en esta perspectiva, no actúa en un plano de igualdad con los particulares, sino que ha sido dotado de potestades que le permiten imponerles su voluntad, incluso mediante el uso de la fuerza. Y ello es así, porque el derecho público fue construido a partir de un principio fundamental de unilateralidad y de no reciprocidad de la relación de obligación, propia del derecho privado. Mientras que un particular no podría, en principio, por un acto unilateral de voluntad, imponer una obligación a otros, el Estado tiene el privilegio de imponer obligaciones a los individuos sin su consentimiento<sup>3</sup>. La potestad

<sup>2</sup> Valdés Costa, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 291.

<sup>3</sup> Chevallier, Jacques, “La obligación en derecho público”, en *Archivos de Filosofía del Derecho*, “La Obligación”, tomo 44, Dalloz, París, 2000, pp. 179-194. Como contrapartida, recientemente Jorge López Santa María ha dicho que las obligaciones legales suelen no ser pagadas por el deudor, quien no se siente obligado, “Auge y deterioro de la libertad contractual”, en *Estudios de Derecho Civil, Obligaciones y Contratos*, Libro Homenaje a Fernando Hinestrosa, 40 años de Rectoría 1963-2003, tomo II, Universidad Externado de Colombia, 2003, p. 318.

tiene un origen legal y no negocial<sup>4</sup>. En un Estado democrático de derecho, no obstante, el derecho administrativo está concebido menos como un derecho de privilegio que como un medio de protección de los derechos de los administrados o, por usar la feliz expresión de García De Enterría, propende a un justo equilibrio entre privilegios y garantías<sup>5</sup>.

## *2. LAS PECULIARIDADES DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y LA RESISTENCIA DEL CONTRIBUYENTE FRENTE AL IMPUESTO*

La obligación tributaria, siguiendo la clasificación tradicional del artículo 1437 del Código Civil, es una obligación legal, cuyo nacimiento viene impuesto unilateralmente, y en que la voluntad de los particulares no juega ningún rol preponderante. Una vez el hecho gravado, ella nace aun contra la voluntad del contribuyente e incluso aunque éste lo ignore. Lo dicho vale también para el caso, bastante frecuente, en que el legislador elija un negocio jurídico, para tipificar el tributo, pues, la voluntad de los particulares no cubre los efectos tributarios. Nadie celebra un contrato de compraventa de cosa mueble con la mira de pagar el impuesto al valor agregado, y si éste debe pagarse es porque así lo dispone la ley. El negocio jurídico, desde la óptica tributaria, es un dato, un hecho jurídico. Como advierte García Novoa, “el tributo resultará una vía de injerencia del poder público en una suerte de esfera privada económica, que formaría parte de la privacidad, como marco tradicional de desarrollo de la sociedad civil”<sup>6</sup>. A lo dicho, debe agregarse el fenómeno de la resistencia del contribuyente frente al impuesto, quien, con frecuencia, no declarará y enterará en arcas fiscales lo adeudado, sea mediante conductas elusivas, evasivas, fraudulentas, etc. No nos corresponde aquí detenernos en el análisis de la línea divisoria, siempre tenue, entre lo lícito y lo ilícito en el ámbito tributario<sup>7</sup>.

<sup>4</sup> García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, décima edición, Civitas, tomo II, p. 443.

<sup>5</sup> Ob. cit., p. 51.

<sup>6</sup> García Novoa, César, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 96.

<sup>7</sup> El interesado podrá consultar, entre nosotros, Ugalde, Rodrigo y García Escobar, Jaime, *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*, cuarta edición actualizada, Legal Publishing, Santiago, 2010; Montecinos Araya, Jorge, “De la Elusión y la Evasión Tributaria”, en *Revista de Derecho Universidad de Concepción*, Nº 207, enero-junio 2000, pp. 151 y ss.; Rivas Coronado, Norberto y Vergara Hernández, Samuel, *Planificación Tributaria*, Magril, Santiago, 2002.

Siendo ello así, se produce la dificultad que la obligación tributaria nacerá, muchas veces, sin que el acreedor lo sepa. De manera que se hace necesaria toda una actividad administrativa encaminada a velar, porque efectivamente le sea dado al acreedor cuanto el derecho le atribuye.<sup>8</sup> La Administración tributaria, quien tiene a su cargo la tutela de la pretensión fiscal, obrando como autoridad, está dotada de potestades y privilegios desconocidos para un simple acreedor de derecho privado.<sup>9</sup> Se ha dicho que el procedimiento administrativo tributario –cosa distinta del proceso tributario, como veremos– es un procedimiento oficioso, no es un proceso de partes. La autoridad no sólo debe considerar la prueba que el contribuyente produce, ni puede suponer como inexistente la que calla. La autoridad, por el contrario, debe indagar la verdad de los hechos, lo más exactamente posible, tanto en contra como a favor del obligado. Correlativamente, el contribuyente tiene el deber de colaboración, en tanto y en cuanto la ley lo permita y el fin del procedimiento lo requiera.<sup>10</sup> En muchos ordenamientos este deber ha sido expresa y positivamente establecido, como, por ejemplo, resulta del parágrafo 90 de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1977: “Los interesados están obligados a colaborar en la investigación de los hechos. Darán cumplimiento al deber de colaboración especialmente por el hecho de que informan los hechos relevantes a efectos de la imposición íntegra y verazmente e indican los medios de prueba que les son conocidos...”.<sup>11</sup> Dicha carga, como sucede entre nosotros, aunque no esté reconocida, resulta innegable, toda vez que la administración ha sido dotada de los medios técnicos para vencer la reticencia, la pasividad e incluso la obstrucción del contribuyente. La doctrina extranjera destaca, en esta perspectiva, que la incertidumbre de un “non liquet” que ocurre en el proceso civil y penal “por falta de prueba”, no existe en el procedimiento tributario. En el proceso civil si el juez no logra adquirir convicción acerca de las proposiciones de

<sup>8</sup> Hensel, Albert, *Derecho Tributario*, Editorial Nova Tesis, Rosario, 2000, p. 243.

<sup>9</sup> Entre dichas potestades y privilegios podemos mencionar la facultad de tasar contemplada principalmente en los arts. 64 y 65 del Código Tributario; la confrontación de inventarios con el auxilio inmediato de la fuerza pública, “cuando exista oposición de parte del contribuyente”, según los incisos 7° y 8° del art. 60 del mismo Código; la posibilidad de requerir el apremio del contribuyente “en todo caso en que...no exhiba sus libros o documentos de contabilidad o entrase el examen de los mismos”, según el art. 95 de ese mismo cuerpo de leyes.

<sup>10</sup> Hensel, Albert, ob. cit., p. 330.

<sup>11</sup> Ordenanza Tributaria Alemana, *Abgabenordnung*, 2000, traducción Carla Schuster, Editorial Colex, Madrid, 2001, p. 61.

hecho esgrimidas por el actor, desechará la demanda. En el proceso penal, en tanto, dicha falta de convicción impondrá la absolución del imputado. En el procedimiento tributario, en tanto, el deudor no queda liberado si la autoridad administrativa no está en condiciones de probar los hechos en que funda su pretensión, pensemos, por ejemplo, por falta de los libros contables y/o de la respectiva documentación soportante. La autoridad, en tal caso, recibe el apoyo de otros instrumentos auxiliares, como la facultad de tasar la base imponible con los antecedentes que obren en su poder, las presunciones y ficciones legales, etc.

### *3. EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN, COMO ETAPA PREVIA AL CONTENCIOSO TRIBUTARIO, REGIDO POR EL DERECHO A UNA INVESTIGACIÓN RACIONAL Y JUSTA*

En la cultura jurídica general y también en las distintas ramas del derecho se atribuye hoy un particular significado al derecho procedimental, sobre todo en materia tributaria, destacándose el influjo de los principios de derecho constitucional. Un autor alemán, Walter Schick, ha escrito que este derecho procedimental se transforma, de esta manera, en un “derecho constitucional viviente”<sup>12</sup>. El procedimiento ha dejado de ser una institución exclusiva del derecho procesal, donde nació ligado a la jurisdicción, para convertirse en un instituto desligado de la noción de proceso, propio de la teoría general del derecho<sup>13</sup>. Muchas de las dificultades que se advierten en el Derecho Comparado, para hacer valer derechos fundamentales de naturaleza procesal en los procedimientos administrativos, especialmente la bilateralidad de la audiencia y el derecho a la prueba (manifestaciones del derecho a la defensa), no se presentan, entre nosotros. Desde luego, el propio texto constitucional consagra en forma amplia el derecho a un “procedimiento y una investigación racionales y justos”, aplicándose esta garantía también a los procedimientos administrativos, aunque con matices, como lo ha resuelto nuestro Tribunal Constitucional. Pero en lo que toca al procedimiento

<sup>12</sup> Schick, Walter, “El procedimiento en el Derecho tributario”, en *Tratado de Derecho Tributario*, Director Andrea Amatucci, Temis, Bogotá, 2001, tomo II, p. 277.

<sup>13</sup> Pita Grandal, Ana María, “Los fundamentos de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria”, en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, Coordinadores, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, tomo II, p. 1408.

tributario ha sido el propio legislador, cumpliendo el mandato del Código político, el que ha incorporado un catálogo de derechos del contribuyente en el nuevo artículo 8 bis del Código Tributario, reconociendo, entre otros, el “derecho a formular alegaciones y presentar antecedentes dentro de los plazos previstos en la ley y a que tales antecedentes sean incorporados al procedimiento de que se trate y debidamente considerados por el funcionario competente”, según puede leerse en su numeral 9°.

Con la dictación de la Ley 20.322, que creó los tribunales tributarios y aduaneros, y le otorgó la calidad de parte al Servicio de Impuestos Internos en el contencioso tributario, sustrayéndolo del conocimiento del director regional del Servicio, se hace indispensable separar el procedimiento administrativo de fiscalización del proceso tributario propiamente tal. Dicho enfoque incidirá necesaria y notablemente en el análisis de los principios que rigen el procedimiento administrativo tributario, especialmente en materia probatoria. En el ejercicio de esta potestad, la Administración tributaria deberá fiscalizar el pago íntegro y oportuno de la deuda impositiva, por parte de los sujetos obligados, rigiendo en esta etapa ampliamente el principio inquisitivo. Entendiendo que dicho principio, citando a Pita Grandal, “se manifiesta en el hecho de que para la práctica de la prueba la Administración, a través de los órganos competentes habrá de poner todos los medios jurídicos a su alcance para la realización de la voluntad constitucional”<sup>14</sup>. Le corresponde hacer todo lo posible para trasladar a la realidad la voluntad del legislador, de manera que el principio de legalidad se abre paso a través del principio de investigación<sup>15</sup>. De este modo, como ha escrito María Rodríguez-Bereijo, “la prueba no se hace depender fundamentalmente de que las partes alcen o no una carga, sino que un interés público prevalente legitima ese deber de llevar cabo, incluso de oficio, la actividad probatoria necesaria para reconstruir los hechos”<sup>16</sup>. Existen, sin embargo, elementos que flexibilizan notablemente la forma en que el principio de oficialidad opera en el derecho tributario, haciéndolo sustancialmente distinto del principio de oficialidad que rige en el proceso penal. Mientras en éste el imputado no está obligado a discutir la acusación, no pudiendo exigírsele declaraciones

<sup>14</sup> Ob. cit., p. 1426.

<sup>15</sup> Rodríguez-Bereijo León, María, *La prueba en el Derecho tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2007, p. 99.

<sup>16</sup> Ob. cit., p. 96.

de cargo, el contribuyente está obligado en gran medida a colaborar con la Administración si no quiere empeorar sustancialmente su situación procesal. Tiene que aportar pruebas que justifiquen la exactitud de su declaración y, en la medida en que sus aportaciones den lugar a dudas, tiene que complementarlas para aclarar los hechos, etc.<sup>17</sup> Ya se ha dejado anotado que, en materia de procedimiento tributario, no rige el *non liquet*, por falta de pruebas, desde que el ordenamiento ha dotado a la Administración de los medios técnicos adecuados, destinados ahora a establecer una verdad jurídica y no material, generalmente en perjuicio del contribuyente. Como se ha destacado por la doctrina extranjera, de otro lado, en esta función, la Administración no defiende un interés propio, sino el interés general; por lo que no debe estar interesada en obtener la mayor recaudación, sino la legalmente debida, adoptando una posición activa en cuanto a la totalidad de la labor probatoria y no sólo en aquellos hechos que “le favorezcan”. Se indica, por el contrario, que sobre ella pesa la función (poder-deber) de averiguar toda la verdad material, incluso en lo que resulta favorable al obligado tributario y aunque éste incumpla su deber de colaboración<sup>18</sup>. Amatucci, al efecto, ha señalado que “la ley tributaria debe delimitar el procedimiento tributario, como expresión de una rigurosa mediación establecida por ella entre los intereses de la colectividad y los del individuo”<sup>19</sup>. En el ejercicio de estas funciones, por lo mismo, la administración debe ceñirse estrictamente al procedimiento legal, respetando los derechos fundamentales que se reconocen y garantizan al contribuyente, como el derecho a la vida privada (intimidad), a la inviolabilidad del hogar y de toda correspondencia privada, etc., salvo los casos excepcionales en que el legislador establezca lo contrario y, aun en esos casos, obrando en el marco de la razonabilidad y de la proporcionalidad. Si la administración, por el contrario, adquiere conocimiento de hechos con relevancia fiscal mediante violación de estos principios, no le será permitido, en determinadas circunstancias, tomarlas en consideración para efectos procedimentales<sup>20</sup>. Lo dicho no puede ponerse en dudas, entre nosotros,

<sup>17</sup> *Ibidem*.

<sup>18</sup> Martín Fernández, Javier y Rodríguez Márque, Jesús, “Las fases de los procedimientos tributarios”, en *Estudios en Homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, pp. 489 y 490.

<sup>19</sup> Amatucci, Andrea, *El ordenamiento jurídico de la Hacienda Pública, Derecho de la Hacienda Pública*, Obras fundamentales, Temis, Bogotá, 2008, p. 391.

<sup>20</sup> Schick, Walter, *ob. cit.*, p. 285.

toda vez que el mismo artículo 8 bis en su inciso 1º deja en claro que los derechos de los contribuyentes que se reconocen en sus 10 numerales lo son “sin perjuicio de los derechos garantizados en la Constitución y en las leyes”. Se abre paso, con buenos fundamentos positivos, y no sólo doctrinarios, la teoría de la prueba ilícita en el campo del derecho tributario.

Finalmente, a propósito del mismo artículo 8 bis, reiteramos que el derecho a la audiencia y a la prueba, en el procedimiento tributario patrio, no es cuestión que merezca dudas. Señalamos, por último, respecto de la vulneración de estos derechos, que cualquier persona puede hacer valer el nuevo procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos consagrado en el artículo 155 del Código Tributario.

#### *4. EL DEBER DE COOPERACIÓN DEL CONTRIBUYENTE EN EL MARCO DE LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA CON ESPECIAL REFERENCIA A LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIONES TRIBUTARIAS Y A CUMPLIR DEBERES CONTABLES Y DOCUMENTALES*

En un sistema inspirado en la libertad económica de los particulares, la Administración no dispone de información completa respecto de los casos y hechos fiscalmente relevantes. De allí que los ordenamientos dispongan un conjunto de obligaciones y deberes formales de cargo de los contribuyentes y aún de terceros, destinados a facilitar la fiscalización. Dichos deberes formales son instrumentales, es decir, que su previsión se justifica por cuanto son esenciales, o por lo menos útiles, para asegurar el pago en la medida legal. Ha dicho Sammartino: “En la legislación actual, los deberes formales se muestran cada vez más numerosos, y van acompañados de graves sanciones, administrativas y penales, admitiéndose que su falta de cumplimiento manifiesta por sí misma la intención de sustraerse al pago de los impuestos”<sup>21</sup>. Constituyen, a juicio de Schick, “el coste de la libertad económica del ciudadano”<sup>22</sup>.

Entre los deberes formales, el más difundido e importante es, sin duda, la declaración de impuestos. No existe una definición legal, sin embargo, se ha dicho que consiste “en una comunicación formal, con efectos predeterminados

<sup>21</sup> Sammartino, Salvatore, “La declaración de impuesto”, en *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Andrea Amatucci, Temis, Bogotá, 2001, tomo II, p. 311.

<sup>22</sup> Schick, Walter, ob. cit., p. 284.

por la ley, de datos o elecciones relevantes para la aplicación de las normas tributarias<sup>23</sup>. Se trata de una comunicación formal, en cuanto a que debe ser realizada respetando precisas reglas de tiempo y puntuales modalidades en orden a la forma y a la presentación<sup>24</sup>. Desde hace tiempo, en todos los países, dicha declaración se efectúa en formularios articulados e ilustrados, elaborados por la propia administración, basándose en el contenido de la ley, y que el ciudadano llena y presenta. Lo que evidencia un procedimiento tributario de masas, instituido fundamentalmente por la notable frecuencia en la reiteración de sucesos idénticos y, desde hace un tiempo, en formato electrónico<sup>25</sup>. Dicha declaración, también se ha dicho, no puede calificarse como negocio jurídico, puesto que los efectos de la declaración están predeterminados por la ley y se producen, por tanto, prescindiendo de la voluntad del sujeto, correspondiendo más bien a un simple hecho jurídico, aunque consciente y voluntario<sup>26</sup>. Se discute en doctrina si esta declaración presentada por el contribuyente puede equipararse a una confesión. Como señala Rodríguez-Bereijo León, “es indudable que la declaración tributaria tiene una dimensión probatoria, en la forma de testimonio de la parte contribuyente, a pesar que su empleo como medio de prueba no resiste una equiparación con la confesión”<sup>27</sup>. Se indica también, como quiera que sea, que ella debe verse con restricciones en la esfera tributaria por imponerlo el principio de legalidad. De manera que aunque el sujeto pasivo declare un hecho que pudiere perjudicarlo y, posteriormente, quede probado que aquel hecho no ocurrió, tal manifestación de voluntad no tendrá la fuerza de validar la obligación tributaria, puesto que ésta nace de la ley y no de la voluntad del contribuyente<sup>28</sup>. Y tal prueba debe introducirse al debate por la propia Administración, si le consta, porque siempre debe obrar con imparcialidad, en cuanto no cautela su propio interés sino el interés general. Tal declaración, en fin, puede ser objeto de rectificación y/o complementación, por el propio contribuyente, a favor o en contra y, por cierto, por la propia Administración tributaria.

<sup>23</sup> Sammartino, Salvatore, ob. cit., p. 314.

<sup>24</sup> Ibidem.

<sup>25</sup> Schick, Walter, ob. cit., p. 280.

<sup>26</sup> Sammartino, Salvatore, ob. cit., p. 333.

<sup>27</sup> Rodríguez-Bereijo León, María, ob. cit., p. 165.

<sup>28</sup> Del Padre Tomé, Fabiana, *La prueba en el Derecho Tributario*, Ara Editores, Lima, 2011, p. 140.

La presentación de la declaración de impuestos, por parte del contribuyente, significará, por regla general, el inicio del procedimiento de fiscalización, por parte de la Administración. De hecho, con frecuencia, la primera noticia acerca de la existencia y/o inexistencia de la deuda impositiva y, en su caso, acerca de su magnitud, la obtendrá por intermedio de esta declaración. Muchas veces, el obligado tributario habrá cumplido presentando su declaración y, transcurrido el plazo de prescripción, por esta sola circunstancia, quedará a salvo de la acción fiscalizadora. De allí que el solo hecho de no presentar declaración, estando obligado, extiende el plazo de prescripción de tres a seis años, conforme al inciso 2º del artículo 200 de nuestro Código Tributario, y “la omisión maliciosa de declaraciones exigidas por la leyes tributarias para la determinación o liquidación de un impuesto” constituye el delito tributario sancionado en el artículo 97 N° 5 de ese mismo cuerpo de leyes.

Pero los deberes formales no se agotan en la presentación de la declaración de impuestos, como señaláramos precedentemente, sino que el ordenamiento tributario contempla múltiples y variadas obligaciones cuyo objeto es facilitar la fiscalización de los tributos, entre las cuales se destacan la de llevar contabilidad, emitir y solicitar cierta documentación y conservarla durante todo el plazo de prescripción. El cumplimiento de tales obligaciones formales, en la perspectiva probatoria, puede resultar determinante en el procedimiento tributario. En este sentido, se indica “que el ámbito tributario es el reino de la prueba documental”, en tanto y en cuanto, normalmente, el ordenamiento exige la complementación de la declaración tributaria con el cumplimiento de una serie de obligaciones formales relacionadas, especialmente, con la contabilidad y la documentación que le sirve de respaldo. De allí que nuestro artículo 21 disponga en su inciso 1º: “Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto”. Resulta increíble que un precepto tan claro, lógico y específico se haya empleado, en el sistema procesal anterior a la reforma de la Ley 20.322, para justificar toda una teoría acerca del *onus probandi* en el ámbito tributario, con alcances generales, incluso comprensiva de la malicia en materia de prescripción o, lo que es peor, de la malicia en las infracciones tributarias sancionadas con pena de multa y corporal, en los casos en que el director nacional del Servicio, ejerciendo la opción discrecional del inciso 3º del artículo 162 del Código Tributario, decida sólo la aplicación de la sanción pecuniaria conforme al

procedimiento contemplado en el artículo 161 del mismo Código.

La regla del inciso 1° del artículo 21, conforme a la realidad normativa actual, en nuestro concepto, tiene por campo de aplicación principal, pero no exclusivo, el ámbito del procedimiento administrativo tributario. Y es manifestación del deber de colaboración o cooperación del contribuyente que se ha venido comentando, y que destaca la doctrina extranjera. Naturalmente, habiendo confeccionado la declaración el propio contribuyente, dando cuenta, por consiguiente, de unos hechos y de unos antecedentes por él conocidos, le corresponderá el deber de acreditar la verdad de unos y otros, mediante la exhibición de los libros y documentos respectivos. Esta regla es universal, y es manifestación de los instrumentos que la legislación tributaria pone al servicio de la Administración, para efectuar y facilitar su función de fiscalización. Si el contribuyente no coopera, no exhibiendo dicha documentación, si ella falta o, exhibiéndose, resulta no fidedigna, el Servicio podrá determinar la existencia y magnitud de la deuda acudiendo a otros medios técnicos, como la estimación indirecta de la base imponible o el auxilio de presunciones y ficciones legales. Si no es posible conocer la verdad material, entonces el ordenamiento se conforma con una verdad jurídica, una aproximación más o menos cercana a dicha realidad y que normalmente chocará con los intereses del contribuyente. Precisamente, la legitimidad de estos instrumentos, para la doctrina y la jurisprudencia constitucional extranjera, dependerá del mayor o menor respeto del principio de la capacidad contributiva y del derecho a defensa del contribuyente, como derechos fundamentales, frente a los cuales el interés fiscal debe ceder.

##### *5. LAS PRESUNCIONES Y FICCIONES EN EL CAMPO DEL DERECHO TRIBUTARIO*

Cuando no es posible determinar la obligación tributaria sobre base cierta, ha escrito Córdova Arce, los ordenamientos tributarios facultan a la Administración a hacerlo sobre base presunta o estimación indirecta, usualmente como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones formales de los deudores o por la imposibilidad o dificultad de alcanzar un conocimiento directo del hecho imponible<sup>29</sup>. En el ámbito tributario, también se ha dicho, las presunciones suelen tener una presencia importante,

<sup>29</sup> Córdova Arce, Alex, "La determinación del tributo sobre base presunta", en *El tributo y su aplicación para el siglo XXI*, César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, coordinadores, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, tomo II, p. 1440.

sobre todo en los denominados tributos masivos, puesto que su finalidad es facilitar la actividad de la Administración tributaria en la gestión de los tributos. De esta manera, en las presunciones absolutas eliminarían cualquier tipo de actividad probatoria, impidiendo prueba en contrario del obligado tributario; en cambio, en las presunciones relativas trasladarían la actividad probatoria al contribuyente. Y es obvio, señala Rodríguez Losada, que el uso de unas u otras implicará una disminución de la carga administrativa<sup>30</sup>. Junto a la estimación objetiva, la transacción tributaria, las cláusulas generales y otras figuras afines corresponden a una manifestación del principio de la practicabilidad, cuya formulación parte del reconocimiento que la Administración no dispone siempre de los medios adecuados para pesquisar cada situación exacta, y opta por la aplicación de normas de simplificación, tanto en sede legislativa como administrativa. Por intermedio de estas normas de simplificación, por consiguiente, se procede a la tipificación, globalización o estandarización, asumiendo como regla lo que es típico o probable, y se desecha la individualización del caso concreto. De manera que en aras de la simplificación siempre habrá que pagar un precio en cuanto fácilmente dichas reglas pueden entrar en conflicto con otros bienes jurídicos de rango constitucional, como la legalidad e igualdad en el reparto de la carga tributaria y, muchas veces, con el derecho a defensa, propio de una investigación y proceso racionales y justos.

De donde resulta que la doctrina, junto con constatar la proliferación de las presunciones y ficciones en el Derecho tributario, advierta del peligro que supone su utilización. El mismo Córdova Arce: “Empero, la facultad de determinar la obligación tributaria sobre base presunta debe ser ejercida conforme a la ley, de manera excepcional, subsidiaria y respetando los principios constitucionales básicos de legalidad, igualdad y no confiscatoriedad”<sup>31</sup>. Amatucci, comentando un fallo de la Corte Constitucional italiana, del 22 de febrero de 1999, que declaró inconstitucional la presunción absoluta de liberalidad de las transferencias inmobiliarias efectuadas entre cónyuges, por irrazonabilidad y por violación de los principios de igualdad y de capacidad

<sup>30</sup> “El principio de practicabilidad en materia tributaria”, en *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Dirección Michael Zavaleta Alvarez, Fondo Editorial, Universidad San Martín de Porres, Lima, 2011, p. 444. Entre nosotros puede consultarse a Peñafiel Lagos, Felipe, “El Principio de la practicabilidad tributaria y los instrumentos que lo materializan, en especial presunciones y ficciones jurídicas”, Memoria de Prueba, Universidad de Concepción, 2013.

<sup>31</sup> Córdova Arce, Alex, ob. cit., p. 1440.

contributiva, señala: “La Corte consideró legítimas las presunciones fiscales, solo si se encuentran basadas en índices que concretamente revelen riqueza o hechos reales, aunque sean difícilmente demostrables; sin estas características, a juicio del alto tribunal constitucional, la imposición tendría base ficticia”<sup>32</sup>. Trimeloni, por su parte, analizando diversos pronunciamientos de la misma Corte Constitucional, añade que resulta indispensable investigar si el esquema de la presunción legal se basa en máximas de la experiencia que revelen una relación total de orden probable entre hecho conocido y hecho ignorado; en este caso, indica, parece adecuado *per se*, para confirmar la adhesión de la norma que lo supone a un interés protegido. Por el contrario, concluye, cuando el esquema de la presunción no procura ningún enlace probable –o propone uno muy atenuado– se hace necesario, para asegurar la correspondencia entre la presunción y los principios constitucionales que el esquema refleje intereses protegidos<sup>33</sup>.

Un importante sector de la doctrina brasileña, por las mismas razones, sólo admite las presunciones relativas o simplemente legales, no así las absolutas o de derecho, por emplear la nomenclatura clásica en nuestro medio, “posibilitando el ejercicio de la amplia defensa, con todos los medios y recursos inherentes a ella, lo que incluye la producción probatoria teniendo por finalidad descontinuar el hecho presumido...”<sup>34</sup> De manera que la presunción absoluta impide la prueba en contrario, debiendo aceptarse como verdad formal, el hecho presumido, no obstante que –en el caso específico– bien puede acontecer que la verdad material indique que no corresponde el gravamen por ausencia de una manifestación concreta de riqueza, considerada por el legislador al dictar la regla de derecho.

Mayores son las dificultades, se comprenderá fácilmente, con las ficciones legales. En la presunción, como es sabido, existe un nexo lógico entre el indicio –hecho conocido– y el hecho presumido. Si existe un faltante de inventario, entonces, lo más probable es que corresponda a ventas omitidas y, en consecuencia, procede la aplicación del impuesto al valor agregado, como dispone, entre nosotros, el artículo 8 letra d) del D. L. 825. En la ficción, por el contrario, no existe tal nexo causal. La ficción

<sup>32</sup> Amatucci, Andrea, ob. cit., p. 417.

<sup>33</sup> Trimeloni, Mario, “Las presunciones”, en *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Andrea Amatucci, Temis, Bogotá, 2001, tomo II, p. 428.

<sup>34</sup> Del Padre Tomé, Fabiana, ob. cit., p. 172.

no se orienta, ha escrito Gascón Abellán, “a dar por verdaderos un hecho cualquiera, sino un hecho que es necesariamente falso, pero con una falsedad que es por completo asumida y que, en consecuencia, no resulta engañosa... Las ficciones, en suma, no se orientan a fijar una realidad empírica, sino a atribuir a ciertos hechos el mismo tratamiento jurídico previsto para otros hechos claramente distintos”<sup>35</sup>. De cara a los principios de legalidad y de igualdad en materia tributaria, en último término, la licitud constitucional, tanto de las presunciones absolutas, como de las ficciones, dependerá de la naturaleza y de la entidad del interés protegido por el legislador, como señalara Trimeloni, comentando la jurisprudencia constitucional italiana. La simplificación del sistema tributario y, en especial, la comodidad de la Administración, en ningún caso, por sí solos, pueden justificar el atropello de tales garantías constitucionales.

Otra cuestión, muy ligada a las elucubraciones anteriores, y que incide directamente en el tema de la prueba en el Derecho tributario, corresponde a las llamadas sanciones anómalas, encubiertas, camufladas, etc., por intermedio de las cuales el legislador persigue una finalidad sustancialmente represiva a través de un instrumento impropio –por ejemplo, impidiendo la deducción de un gasto–, asociadas, por lo general, al incumplimiento de un deber formal por parte del sujeto pasivo<sup>36</sup>. La exigencia de una prueba específica, por ejemplo, una factura, como requisito legal, para una deducción a la base imponible, impidiéndose al contribuyente acudir a un medio de prueba distinto, en buenas cuentas, puede significar también la exacción del impuesto sobre ingresos y no sobre rentas, que es la medida legal de lo gravado y, en último término, de lo constitucionalmente lícito. Tal problema, en buena medida, entre nosotros, ha sido solucionado por la reforma de la Ley 20.322, al establecer la libertad de prueba, como regla general, y la apreciación de la misma conforme a las reglas de la sana crítica, dándole un valor sólo preferente a la contabilidad fidedigna, y no exclusivo, cuando la ley la establezca como obligatoria o necesaria.

En lo que concierne a las presunciones *hominis*, gran discusión se presenta en la doctrina extranjera acerca de su admisibilidad en la

<sup>35</sup> Gascón Abellán, Marina, *Los hechos en el derecho. Bases argumentales para la prueba*, Marcial Pons, tercera edición, Madrid, 2010, pp. 132 y 133.

<sup>36</sup> Litvak, José, Sánchez, Analía y Litvak, Erika, *Sanciones encubiertas en el Derecho tributario*, La ley, Buenos Aires, 2003, p. 37.

esfera tributaria. Siguiendo a Marina Gascón, hay que dejar anotado que estas presunciones simples no son un medio de prueba, sino más bien un procedimiento de prueba consistente en inferir, a partir de un hecho probado (indicio) y de una regla de experiencia, la existencia de un hecho desconocido<sup>37</sup>. En contra de esta posibilidad, el campo tributario, se ha dicho: “Admitir que el mero raciocinio de probabilidad por parte del aplicar de la ley sustituya la prueba es concebir la posibilidad...de que se pueda exigir un tributo sin que haya necesariamente ocurrido el hecho gravado”<sup>38</sup>. También podría señalarse en apoyo de esta tesis, en materia del acaecimiento del hecho gravado, y en virtud del principio de legalidad, que tales presunciones sólo podrían ser establecidas por el legislador, y no por la administración, ni por el juez, quienes no podrían suplir la falta de texto legal mediante una suerte de analogía integradora. Vimos, por ejemplo, que el artículo 8 letra d) del D. L. 825 grava expresamente los faltantes de inventarios, como retiros y, por ende, como ventas omitidas. No existe, sin embargo, la presunción legal contraria que resuelva el problema que suele presentarse cuando las mercaderías o existencias reales resultan superiores a las contabilizadas; casos en los cuales la Administración presume una compra omitida y, por lo mismo, obliga al contribuyente que justifique el desembolso respectivo.

No vemos, por nuestra parte, mayor dificultad en el establecimiento de hechos de relevancia fiscal, mediante este procedimiento, propio de cualquiera forma de investigación y acercamiento a la verdad material, tanto por la Administración como por el contribuyente. En último término, siempre el hecho presumido, en este caso, podrá ser destruido mediante prueba en contrario; y, en definitiva, deberá superar el examen del tribunal tributario y aduanero, quien incluso podrá descartar el hecho presumido, porque no comparte la bondad del razonamiento, según las reglas de la sana crítica. Dichas presunciones siempre deberán cumplir las exigencias de la legislación de derecho común, establecidas para las presunciones judiciales, porque la gravedad, concordancia, precisión, etc., simplemente vienen impuestas por las máximas de la experiencia reconocidas expresamente por el legislador.

Finalmente, el auxilio de estos medios técnicos establecidos a favor de la Administración, le significará el deber –en el procedimiento tributario– y más tarde la carga –en el proceso tributario– de probar los hechos ciertos y

<sup>37</sup> Gascón Abellán, Marina, ob. cit., p. 138.

<sup>38</sup> Schoueri, Eduardo, citado por Del Padre Tomé, Fabiana, ob. cit., p. 174.

conocidos que le permiten acudir a ellos. En los supuestos de presunción, cualquiera sea su modalidad, la prueba es indispensable. Como señala María Rita Ferragut, “quien alega la ocurrencia del hecho presumido debe probar la ocurrencia de los indicios, hechos directamente conocidos, y aquél contra quien la presunción opera debe probar, alternativa o conjuntamente, la no ocurrencia de los indicios, del hecho presumido, la existencia de diversos indicios en contrario o, inclusive, cuestionar la razonabilidad de la relación jurídica de implicación”<sup>39</sup>.

## 6. LA PRUEBA EN EL PROCESO TRIBUTARIO

El procedimiento tributario concluye, en lo que interesa, con un acto administrativo que establece en términos autoritarios la existencia y el monto de la deuda impositiva. El proceso se iniciará sólo en la medida que el contribuyente impugne el acto de determinación de la deuda, efectuado por la Administración, interponiendo el reclamo respectivo, en tiempo y forma, ante el tribunal tributario y aduanero. De manera que existiendo el procedimiento administrativo, bien puede suceder que no exista el proceso. Como ha escrito Fabiana Del Padre Tomé: “No se puede confundir, sin embargo, proceso con procedimiento administrativo tributario. Este tiene por finalidad preparar el acto de determinación, mediante el cual se formaliza la pretensión tributaria. Aquél, por su parte, surge después de ser realizado el acto de determinación, en caso sea impugnado por el contribuyente. Ambos, procedimiento y proceso, tienen por finalidad, cada cual con su peculiar régimen jurídico, aplicar las normas tributarias generales y abstractas siguiendo en dirección a la individualidad y concreción normativa”<sup>40</sup>.

Como advierte Altamirano, “el contencioso tributario es la etapa ya no de diálogo sino de combate procesal entre la Administración y el contribuyente”<sup>41</sup>. En otras palabras, existe un conflicto, una controversia, que puede comprender, aunque no necesariamente, la existencia de los hechos que configuran los presupuestos fácticos de la pretensión fiscal. Claramente, en este estadio procesal, no rige el principio inquisitivo propio

<sup>39</sup> Citada por Del Padre Tomé, Fabiana, ob. cit., p. 201. Ferragut, María Rita, *Presunções no Direito Tributário*, segunda edición, Quartier Latin, Sao Paulo, 2005.

<sup>40</sup> Del Padre Tomé, Fabiana, ob. cit., p. 306.

<sup>41</sup> Altamirano, Alejandro, “El contencioso tributario (Desde el contexto de las prerrogativas del Estado y los derechos del contribuyente)”, en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, coordinadores, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, p. 1833.

del procedimiento administrativo tributario y, en buena medida, tampoco el deber de colaboración del contribuyente. Las exigencias del debido proceso, especialmente la bilateralidad de la audiencia y, en lo que nos interesa, el derecho a la prueba, no admiten discusión. Este último derecho subjetivo, como enseña Montero Aroca, presupone: a) proponer prueba; b) la admisión de los medios de prueba propuestos; c) la práctica de los medios de prueba admitidos; d) la intervención efectiva en la práctica de todos los medios de prueba; e) la motivación de todas las decisiones sobre admisibilidad de medios de prueba; y f) la valoración de todos los medios de prueba practicados<sup>42</sup>.

Antes de entrar al tema del peso de la prueba en el nuevo proceso tributario, como cuestión previa, pero clarificadora, debemos señalar que la ley sustituyó el sistema de valoración de la prueba legal o tasada, existente antes de la Ley 20.322, por uno fundado en la sana crítica. En el sistema anterior gran importancia tenían ciertas reglas probatorias específicas de la legislación tributaria, asociadas al cumplimiento estricto de deberes formales, por parte del contribuyente, especialmente a la contabilidad y a la documentación soportante, en fin, a la precaución de prevalecerse de cierta prueba preconstituida. De manera que, enfrentado al conflicto, analizada la prueba conforme al sistema de valoración legal, el contribuyente, en caso de incumplimiento del deber formal, no podía siquiera obtener una valoración de la prueba extracontable, pero que permitía acreditar la verdad material, muchas veces con grado de certeza. Hemos vistos que en el Derecho comparado, tal situación ha sido denunciada como una sanción anómala o encubierta, y que afecta garantías de orden constitucional. Otro sector, apunta a este fenómeno de limitación probatoria, exigiéndose y autorizándose la producción de un solo medio probatorio, y excluyéndose a los demás, bajo la denominación impropia de “presunciones mixtas”, y que afectan principalmente el derecho a la defensa<sup>43</sup>.

Semejante estado de cosas, bajo la reforma, ha sido modificado sustancialmente. De partida constituye regla general la amplia admisión de cualquier medio de prueba, apto para hacer fe. Lo establece expresamente el inciso 10º del artículo 132 del Código Tributario: “Se admitirá, además, cualquier otro medio probatorio apto para producir fe”. Junto con ello, el sistema de valoración de la prueba es el de la sana crítica, el que

<sup>42</sup> Montero Aroca, Juan, *La prueba en el proceso civil*, sexta edición, Civitas, Madrid, 2011, p. 110.

<sup>43</sup> Del Padre Tomé, Fabiana, ob. cit., p. 172.-

le otorga al tribunal mayor flexibilidad a la hora del análisis del material probatorio allegado al proceso. La contabilidad ha dejado de ser sagrada, por emplear la expresión del autor argentino Gabriel Gotlib<sup>44</sup>, siendo uno más de los antecedentes probatorios que el juez deberá ponderar al tiempo de formarse convicción. Y qué lugar ocuparán, en este nuevo sistema, aquellas reglas especiales contenidas en la legislación tributaria relacionadas con la contabilidad y el cumplimiento de deberes formales. El juez deberá ponderarla de manera preferente, pero no en forma exclusiva. Lo dice expresamente el inciso 15° del artículo 132: "...En aquellos casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, el juez deberá ponderar preferentemente dicha contabilidad". La conclusión indicada se refuerza si consideramos que en la discusión parlamentaria se sustituyó la expresión "exclusivamente", de que daba cuenta la indicación del Ejecutivo, por la señalada de "preferentemente".

El tema del peso de la prueba, por consiguiente, sólo se presentará si el juez no logra formar su convencimiento acerca de la prueba de un hecho, debiendo en tal caso determinar cuál de las partes debe sufrir las consecuencias. Pero, como indica Montero Aroca: "Si el hecho ha resultado probado no ha lugar siquiera a plantear la cuestión de la carga de la prueba"<sup>45</sup>. Las posibilidades, bajo el actual sistema, conforme a lo dicho, de que el juez pueda adquirir su convicción del análisis directo de la prueba rendida, son extraordinariamente superiores al sistema anterior; de manera que, pensamos, el tema del peso de la prueba en el ámbito tributario perderá toda la espectacularidad bajo ese sistema.

Terminamos estas reflexiones, por lo que toca al contencioso tributario civil, haciéndonos cargo de un último asunto. Dado que la determinación de impuestos practicada por la Administración tributaria se expresa en un acto administrativo formal, llámase, entre nosotros, liquidación, giro y/o resolución, para efectos probatorios, bien podría el Servicio pretender ampararse en la presunción de legalidad de que gozan tales actos, para imponer el peso de la prueba al contribuyente. El análisis de la cuestión no puede prescindir de la exigencia legal que todo acto administrativo debe estar motivado, contener los fundamentos de hecho y de derecho. Para que la

<sup>44</sup> Gotlib, Gabriel, *Vicios y mitos de la interpretación tributaria, Del principio de la realidad económica al derecho común*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2005, p. 117.

<sup>45</sup> Montero Aroca, Juan, ob. cit., p. 112.

motivación se perfeccione, sin embargo, ha escrito Fabiana Del Padre Tomé, “no basta el relato del motivo. Requiere algo más que un simple enunciado que se subsuma a la hipótesis normativa. Es necesario que su enunciación sea efectuada con fundamento en otro lenguaje: el lenguaje de las pruebas”<sup>46</sup>. De manera que un acto de determinación de impuestos, en cuanto acto administrativo, librado en ausencia de prueba y/o sin la motivación adecuada a este respecto, “estará viciado en su motivación, uno de los elementos intrínsecos al acto administrativo”<sup>47</sup>. Recordemos, en esta perspectiva, que el artículo 8 bis Nº 9 del Código Tributario le reconoce al contribuyente el derecho, en el procedimiento administrativo, no sólo a presentar antecedentes, sino también “a que tales antecedentes sean incorporados al procedimiento de que se trate y debidamente considerados por el funcionario competente”. El funcionario fiscalizador, por consiguiente, deberá hacerse cargo de tales antecedentes, en la motivación del acto de determinación, sea para darles valor, sea para quitárselo.

## *7. LA PRUEBA EN EL ORDEN PROCESAL PENAL E INFRACCIONAL*

Termino estas reflexiones refiriéndome brevemente a la prueba en el campo penal e infraccional, cuyos principios son muy distintos a lo que podríamos llamar el ámbito de lo civil tributario. Compartimos lo expresado por la doctrina nacional cuando señala: “...lo primero que debe concluirse que, cuanto se trata, por ejemplo, de situaciones relativas a delitos e infracciones tributarias, no resulta aplicable el artículo 21 del Código Tributario”<sup>48</sup>. De manera que en estas materias, más allá de la convicción que pueda motivar el obrar de la Administración, le corresponderá, en caso de conflicto, la carga procesal de destruir la presunción de inocencia que ampara al contribuyente. Aun en el caso de las simples infracciones administrativas, porque, como ha dicho el Tribunal Constitucional, en causa tributaria: “...

<sup>46</sup> Del Padre Tomé, Fabiana, ob. cit., p. 319.

<sup>47</sup> *Ibidem*, p. 322.

<sup>48</sup> Ugalde, Rodrigo, García, Jaime y Ugarte, Alfredo, *Tribunales tributarios y aduaneros*, LegalPublishing, Santiago, 2009, p. 168. Recientemente la Excm. Corte Suprema ha sostenido la tesis que se comenta: “Dicho elemento subjetivo que se concreta en lo malicioso de la falsedad de la declaración debe ser acreditado por el Servicio aludido, pues entender lo contrario significaría presumir la mala fe y dar al artículo 21 del Código Tributario el alcance de una presunción legal de dolo que no contiene y que, en todo caso, está controvertida por la presunción de inocencia y de no culpabilidad” (Sentencia de casación del 30 de agosto de 2012, Rol Nº 4425-2010).

En tal sentido, este Tribunal a precisado que los principios inspiradores del orden penal han de aplicarse, por regla general, al derecho administrativo sancionador, puesto que ambos son manifestaciones del *ius puniendi*...<sup>49</sup>.

Enunciamos acá, por último, la compleja cuestión que se presenta, tratándose del ejercicio, por parte del Servicio, de la función de fiscalización y el uso de ciertas facultades legales que, en ese contexto, le autorizan para obtener declaraciones juradas del contribuyente bajo coacción, y el derecho de toda persona a no prestar declaración contra sí mismo. Como podrá fácilmente advertirse si, como consecuencia de estas diligencias, con posterioridad se deduce acción penal por delito tributario, salta inmediatamente la cuestión de precisar la legitimidad de las pruebas así recopiladas. En la doctrina y el Derecho comparado, el asunto ha sido objeto de arduo tratamiento<sup>50</sup>. Nuestro Tribunal Constitucional indirectamente ha abordado el tema, aunque desechando el requerimiento, por mayoría de votos, y por razones formales<sup>51</sup>.

<sup>49</sup> Sentencia del 13 de enero de 2009, considerando 13°, Rol N° 1.233-08-INA.

<sup>50</sup> Palao Taboada, Carlos, *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Civitas, Madrid, 2008; Pucciarello, Mariana, *Derecho a no autoincriminarse y el deber de colaborar en el ámbito tributario*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2011.

<sup>51</sup> Sentencia del 1 de diciembre de 2009, Roles 1246-08-INA y 1388-09 INA (acumulados).