

Nº 210
Año LXIX
Julio-Diciembre 2001
Fundada en 1933
ISSN 0303-9986



REVISTA DE DERECHO

UNIVERSIDAD DE
CONCEPCION^{MR}

Facultad de
Ciencias Jurídicas
y Sociales

EL DELITO TRIBUTARIO ANTE LA REFORMA PROCESAL PENAL*

JORGE MONTECINOS ARAYA
Profesor de Derecho Económico
Universidad de Concepción

1. PreAmbulo

Me corresponde abordar, como tema de estudio, el delito tributario ante la reforma procesal penal. Al hacerlo, tendré a la vista, en forma principal pero no exclusivamente, lo prescrito por la Ley 19.806 del 31 de mayo pasado, que tuvo por objeto –en lo que nos interesa– adecuar las normas pertinentes del Código Tributario al nuevo Código Procesal Penal. Asimismo, deberé confrontar la situación existente bajo el Código de Procedimiento Penal de 1906 (C. de P.P.), y la que se vislumbra impondrá la plena entrada en vigencia del nuevo Código Procesal Penal (C.P.P.).

2. POTESTAD FISCALIZADORA DEL S.I.I. Y PRINCIPIOS DEL NUEVO CODIGO

La cuestión principal que debió resolver el legislador, a nuestro modo de ver, fue compatibilizar la potestad fiscalizadora que le corresponde al S.I.I. y los principios del nuevo código, especialmente el mandato constitucional que confía al Ministerio Público la dirección exclusiva de la investigación de los delitos.

* El texto corresponde a una conferencia del autor en el marco del Curso Interactivo sobre Ideología, Teoría y Práctica del Nuevo Código Procesal Chileno, organizado por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la U. de C. y la Academia Virtual Iberoamericana de Derecho y Altos Estudios Judiciales, en el mes de diciembre de 2002, lo que explica su metodología expositiva y el énfasis en una visión panorámica antes que en el análisis exhaustivo de los preceptos positivos.

2.1. La potestad - función del S.I.I. en orden a fiscalizar el cumplimiento de las normas tributarias, especialmente, en materia de infracciones y delitos tributarios. Las materias tributarias, por su propia naturaleza, requieren de un órgano fiscalizador especializado. En materia de tributación fiscal interna, cumple tal función el Servicio de Impuestos Internos (art. 1 de la Ley Orgánica del SII, D.F.L. Nº 7, de 1980; y art. 6 del Código Tributario, D.L. 830, de 1974). En el ejercicio de tal potestad le corresponde, en términos generales "la aplicación y fiscalización de todos los impuestos interno", y "la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias", como prescriben los arts. 1 y 6, recién citados, respectivamente.

En el cumplimiento de esta potestad-función el órgano fiscalizador no sólo podrá detectar el incumplimiento de la obligación de pagar oportuna e íntegramente los tributos, sino también pesquisar hechos que constituyan además infracción tributaria, entendida ésta, en un sentido amplio, como toda contravención de la ley tributaria. No toda infracción tributaria, empero, será un delito tributario, y la distinción entre una y otro se ha fundado, en forma principal, en dos aspectos: a) la sanción asignada, pues los delitos tributarios se castigan con pena corporal y pena pecuniaria, por emplear el mismo lenguaje del Código Tributario; en tanto que las meras o simples infracciones se sancionan sólo con pena pecuniaria (multas) y eventualmente clausura; b) en los delitos tributarios, de otro lado, se requiere de dolo directo, pues al describir el tipo, el legislador en forma expresa emplea las expresiones "maliciosamente", "fraudulentamente", "a sabiendas", etc.; en tanto que tal exigencia no se requiere respecto de las simples infracciones. Existe, apuntamos desde luego, una ardua disputa acerca de la naturaleza jurídica de las meras infracciones, que recobrará pertinencia bajo el nuevo C.P.P.¹.

2.1.1. La situación existente bajo la vigencia del C. de P.P. de 1906. Para determinar el régimen procesal aplicable se hace necesario distinguir entre la simple o mera infracción y el delito tributario propiamente tal.

a. Tratándose de las meras infracciones, sancionadas con penas de multa y/o clausura. El Código Tributario confió su persecución² exclusivamente al S.I.I., el

¹ Al efecto puede consultarse cualquier obra de la especialidad, por ejemplo: Pedro Massone Parodi, Principios de Derecho Tributario, Edeval, 1979, págs. 291 y sgtes.; Olga Kogan Rosenblüt y Jaime Figueroa Araya, El delito tributario, en la Legislación y en la Jurisprudencia, 1971, págs. 10 y sgtes.; Alejandro Dumay Peña, El delito tributario, Ediciones Samver, págs. 51 y sgtes.; Angela Radovic Schoepen, Sistema sancionatorio tributario, infracciones y delitos, 1994, págs. 39 y sgtes.; Abundio Pérez y Rodrigo, Manual de Código Tributario, 2002, págs. 291 y sgtes.

que actúa a través de los funcionarios fiscalizadores que revisten la calidad de ministros de fe de conformidad a lo dispuesto en el art. 86 de ese cuerpo de leyes en relación con el art. 51 del D.F.L. Nº 7 de 1980. Dichos funcionarios, frente a la pesquisa de una mera infracción, proceden a levantar la correspondiente Acta de Denuncia.

El contribuyente puede impugnar la infracción que se le imputa deduciendo un reclamo (que también se denomina escrito de “descargos”), y que dará lugar a un procedimiento “administrativo” de aplicación de sanciones. El Código Tributario, en realidad, contempla dos procedimientos, uno denominado “Procedimiento General” que se consagra en el art. 161, y otro llamado “Procedimiento Especial para aplicación de ciertas multas”, que regula el art. 165. Sin intención de referirme a las normas de procedimiento, dejaré anotado que ambos presentan rasgos fuertemente inquisitivos, no existiendo la igualdad de partes, ni mucho menos el respeto del principio de la presunción o estado de inocencia. Si consideramos que la decisión del asunto y la aplicación de sanciones, en primera instancia, se encomienda a un órgano que forma parte de la Administración activa (llámese director regional del S.I.I. o Tribunal Tributario), podremos constatar en qué medida se respeta el derecho a un proceso racional y justo que consagra el Código Político. Es cierto que se reconoce el derecho a la doble instancia, a través del recurso de apelación, pero no lo es menos que la suspensión del cobro de la multa aplicada en la sentencia de primer grado –en el caso del art. 161– está fuertemente limitada. No quiero pasar por alto que muchos fallos de primer grado son favorables al contribuyente, pero todos, sin excepción, ponen de cargo del imputado el peso de la prueba. Con justa razón, se ha escrito en el extranjero: “Los tribunales administrativos de Chile tienen, en cambio, vinculaciones tan estrechas con la administración activa que no permiten considerarlos como órganos independientes, lo que indudablemente disminuye la garantía jurisdiccional”³.

² La Ley 19.806 modificó el art. 86, eliminando la frase “y en los procesos por delitos que digan relación con el cumplimiento de obligaciones tributarias”, de donde se sigue que en ellos tales funcionarios no revestirán la calidad de ministros de fe, para adecuarse de mejor modo a los principios de la Reforma.

³ Ramón Valdés Costa, *Instituciones de Derecho Tributario*, Depalma, 1992, pág. 298. Esta crítica de la justicia tributaria de primera instancia, en todo caso, es compartida sin excepciones por la doctrina nacional. Vid. Elizabeth Emilfork Soto, “Reflexiones en torno a la Justicia Tributaria”, en *Gaceta Jurídica*, 1996, Nº 194, pág. 7; Pablo Rodríguez Grez, “El abogado y el ejercicio ante los tribunales en materia civil”, en *La abogacía y sus opciones profesionales*, Ed. Jurídica de Chile, 1997, pág. 38; Patricio Aylwin Azócar, *Derecho Administrativo*, U. Andrés Bello, 1996, pág. 210; Jaime Arancibia Mattar, “Los tribunales tributarios como comisiones especiales. Una lectura del Código Tributario a la luz de la Constitución”, en *Ius Publicum* Nº 8, 2002, pág. 161.

b. Tratándose de los delitos tributarios. El legislador confió al director nacional del Servicio de Impuestos Internos, "la tuición de los casos de investigación de delitos tributarios sancionados con alguna pena corporal y decidir si debe perseguirse la aplicación de esa pena ante los Tribunales de Justicia y deducir la correspondiente querrela o denuncia..." (antiguo art. 7, letra f) del D.F.L. N° 7 de 1980).

De modo, pues, que bajo la vigencia del C. de P.P., los delitos tributarios eran investigados administrativamente por el S.I.I., bajo la tuición directa del director nacional. Dicha fase se conocía y conoce bajo el nombre de "etapa de investigación administrativa de delitos tributarios", expresión empleada por el antiguo art. 95 del Código Tributario, reemplazada por la Ley 19.806. En el curso de esta investigación, el órgano fiscalizador está dotado por ley de potestades cuyo ejercicio supone la afectación de garantías constitucionales del contribuyente. Así, por ejemplo, podrá ordenar la aposición de sellos e incautación de los libros de contabilidad y demás documentos relacionados al giro del negocio del presunto infractor (antiguo art. 161 N° 10); disponer mediante resolución fundada, librada por el director nacional, el examen de las cuentas corrientes bancarias (antiguo art. 62 inciso 2° del C.T.); incluso disponer el arraigo administrativo de "las personas investigadas por presuntas infracciones a las leyes tributarias sancionadas con pena corporal" (antiguo art. 72 inciso 2° del C.T.), etc.

Dicha etapa puede traer, por añadidura, otras consecuencias perniciosas para los contribuyentes investigados, con grave afectación de sus garantías constitucionales, como por ejemplo el llamado bloqueo de timbraje, la inclusión en las nóminas de contribuyentes excluidos de condonación de intereses penales y multas y de la posibilidad de celebrar convenios de pago, etc.⁴.

⁴ En la actualidad, después de la reforma de la Ley 19.738, del 19 de junio de 2001, el art. 192 del Código Tributario prescribe: "El Servicio de Tesorerías podrá otorgar facilidades de pago hasta de un año, en cuotas periódicas, para el pago de los impuestos adeudados, a aquellos contribuyentes que acrediten imposibilidad de cancelarlos al contado salvo ... que se encuentren procesados o, en su caso, acusados conforme al Código Procesal Penal, o hayan sido sancionados por delitos tributarios hasta el cumplimiento total de su pena, situación que el Servicio informará a Tesorería para estos efectos". Por lo que respecta a la condonación de intereses penales y multas por la mora en el pago de los impuestos adeudados sujetos a cobranza, después de la reforma de la Ley 19.738, el inciso 2° faculta al tesorero general de la república, para proceder a la condonación total o parcial "mediante normas o criterios de general aplicación que se determinarán para estos efectos por resolución del ministro de Hacienda". El ministro de Hacienda, en virtud de esta delegación legal, procedió a dictar la resolución N° 1321, D.Of. 10.11.2001, prescribiendo en su art. 2° que Tesorería no podrá ejercer su facultad de condonación respecto de "los contribuyentes que el SII le informe, mediante una nómina, que se encuentre en alguna de las siguientes situaciones: ... 3° Contribuyentes que se encuentren querrellados, procesados o, en su caso, acusados conforme al Código Procesal Penal, o hayan sido sancionados por delitos tributarios hasta el cumplimiento total de su pena". La Dirección del SII, mediante la Circular N° 80,

Dicha etapa terminará con la confección del llamado “cuaderno de pruebas” o “cuaderno administrativo”, donde constan los documentos incautados, los informes periciales evacuados por funcionarios del SII, las declaraciones juradas de terceros y del propio contribuyente investigado, distintas certificaciones de funcionarios fiscalizadores, libradas en su calidad de ministros de fe, etc.

La ley, en todo caso, no establece al efecto un procedimiento reglado, sujeto a plazos fatales, ni permite contradicción ni intervención alguna del contribuyente que es objeto de la pesquisa, ni le permite el conocimiento y acceso de las diligencias que se practican. Este vacío legal, es colmado por normas internas, dictadas por la propia administración y que, muchas veces, no son de conocimiento público⁵.

b.1. La facultad del director nacional del inciso 3º del art. 162 del Código Tributario. Al final del camino, y supuesto que los hechos pesquisados, a juicio del director nacional, sean constitutivos de delito tributario, el art. 162 inciso 3º del Código Tributario, en su texto antiguo, le otorgó la siguiente facultad: “Si la infracción estuviere sancionada con multa y pena corporal, quedará al libre arbitrio del director interponer, sin más trámite, la correspondiente querella o denuncia. Si no dedujere querella o denuncia, la sanción pecuniaria será aplicada con arreglo al procedimiento general establecido en el artículo 161”.

b.1.1. Decide interponer querella o denuncia y perseguir la pena corporal, junto a la pecuniaria, ante la Justicia del Crimen. Se aplican y/o aplicaban

D.Of. 10.11.2001, reiteró el mismo criterio; lo mismo hizo el tesorero general de la república a través de la Circular Normativa Nº 5, del 17.01.2002. Vid. Manual de Consultas Tributarias, noviembre 2002, Nº 299, págs. 1547 y sgtes. Estas normas pueden entenderse hoy derogadas, después de la reforma de la Ley 19.806, del 31 de mayo pasado, en cuya tramitación se dejó expresa constancia: “Debo advertir que no estimamos compatible la presunción de inocencia con la anticipación de sanciones, como la prohibición de ingreso a determinados empleos o de adquisición de ciertas calidades que numerosas leyes asocian en la actualidad al carácter de procesado. Tales efectos, que son verdaderas penas accesorias, sólo pueden vincularse con la condena, de acuerdo con la Constitución Política de la República...”. Intervención del senador Sergio Díez Urzúa, en Diario de Sesiones del Senado, Legislatura 345ª, extraordinaria, sesión 9ª, miércoles 17 de octubre de 2001, pág. 847.

⁵ Se falló: “En lo que conculme a la etapa preliminar, de índole indagatoria y netamente administrativa, la Corte Suprema no puede intervenir en ella, por vía disciplinaria o por otro conducto. Sólo cuando haya sido deducida la querella o denuncia y se produzca así la etapa judicial, pueden intervenir los tribunales ordinarios, los Juzgados del Crimen, las Cortes de Apelaciones competentes y la Corte Suprema y ejercitar todas sus atribuciones jurisdiccionales y disciplinarias, y sólo entonces los afectados pueden hacer uso de todos los recursos que la ley franquea”. Sentencia de 28.11.63, Rol Nº 1162, citada por Emilio Charad Dahud, Luis Rojas Larrañaga y Mario Valdés Briones, El Código Tributario, 1976, pág. 741. Vid. Luis Ugas Canelo, El Código Tributario, sus normas complementarias y jurisprudencia, 1965, págs. 292 y sgtes.

entonces las reglas generales del C. de P.P. de 1906, con las modificaciones contempladas en el art. 163 del C.T.

Entre las características de este procedimiento penal tributario podemos destacar: a) el juicio sólo puede iniciarse por querrela o denuncia del director nacional del S.I.I., o del Consejo de Defensa del Estado, a requerimiento del director. De tal suerte que el proceso no puede iniciarse de oficio, ni por querrela o denuncia de un particular o de una autoridad distinta, ni siquiera de otro funcionario del S.I.I. (art. 162 inciso 1º); b) el derecho a la libertad provisional del inculcado se encuentra fuertemente restringido por la naturaleza y monto de la caución exigida en la letra f) del art. 163 del C.T., al punto que –muchas veces– la prisión preventiva sustituía a la pena, con grave atentado del principio de presunción de inocencia; c) las actuaciones del sumario no tenían el carácter de secretas para el S.I.I., y los informes contables emitidos por sus funcionarios tenían, por el solo ministerio de la ley, el carácter de informes de peritos; d) las apelaciones deducidas por los querrellados se concedían en el solo efecto devolutivo, etc. La igualdad de partes era una ilusión, lo mismo que el derecho a la presunción de inocencia, por lo que el principio inquisitivo se acentuaba fuertemente en los juicios penales por delito tributario. Un autor al efecto escribió: “...el ordenamiento procesal en que se desenvuelve dicha acción está inserto en un código atrasado, confuso y con abundantes privilegios procesales para la parte querellante, que rompe el equilibrio necesario de un justo y debido proceso”⁶.

Toda la actividad procesal del S.I.I., en la práctica, se dirigía a validar judicialmente la prueba recopilada en la etapa de la investigación administrativa, especialmente la reunida en el cuaderno de pruebas. Largos informes contables eran ratificados en dos líneas, por los funcionarios del S.I.I., etc. Muchas veces el juez, frente a materias altamente técnicas, complejas y especializadas, descansaba en los informes y dichos de la parte querellante, al punto que no fue inusual que se despachara orden de detención en contra del inculcado con el solo mérito de la querrela, accediendo a una petición formulada por el querellante en un otrosí de su libelo⁷.

b.1.2. Decide no interponer querrela o denuncia y perseguir sólo la sanción pecuniaria de conformidad al procedimiento administrativo del art. 161 del C.T. El legislador, por razones de política criminal, reconoce, como facultad privativa del director nacional del S.I.I. (“a su libre arbitrio”), la posibilidad

⁶ Eduardo Vallejos Castro, *La prueba en el delito tributario*, 1988, pág. 19.

⁷ Idéntica crítica en Rodrigo Ugalde Prieto y Sergio Rodríguez Oro, *Delito tributario y Reforma Procesal Penal*, 2002, pág. 25.

—frente a un delito tributario— de no ejercer la acción penal ante la justicia del crimen, y perseguir sólo la sanción pecuniaria conforme al Procedimiento General de Aplicación de Sanciones establecido en el art. 161.

De cara a la reforma procesal penal, me parece esencial entender exactamente la opción que se le entregaba al director nacional. Lo que se le confía al D. N. es, simplemente, decidir si interpone querrela o denuncia. Si opta por no hacerlo, la norma lo obliga a perseguir la sanción pecuniaria: "... Si no dedujere querrela o denuncia, la sanción pecuniaria será aplicada con arreglo al procedimiento general establecido en el artículo 161". La forma verbal "será aplicada" es imperativa⁸. No debe confundirse tampoco esta opción con el deber de proceder al cobro civil de los impuestos adeudados y sus recargos legales, porque esta obligación de naturaleza tributaria tiene su fuente en la ley; y la sanción pecuniaria (pena de multa) tiene su fuente en el delito tributario.

Tal decisión, de otro lado, representa la culminación de un procedimiento administrativo afinado, y debe expresarse formalmente en un acto administrativo solemne. Sostenemos que esa facultad es indelegable o, al menos, en el acto del delegado debe dejarse constancia expresa de la delegación y de que se actúa "por orden" del órgano competente⁹⁻¹⁰. Esa decisión, en todo caso, supone que el

⁸ Al efecto la Corte de Apelaciones de Concepción ha fallado: "... que si bien queda al libre arbitrio del director nacional del Servicio de Impuestos Internos, en los casos de infracciones sancionadas con pena corporal y multa, deducir la correspondiente denuncia o querrela criminal, en el caso que decida no hacerlo, no es libre sino obligatoria para él la aplicación de la sanción pecuniaria, como claramente lo expresa el inciso 3º del art. 162 del Código Tributario. Si así no lo hizo, debe estimarse que el propio Servicio no consideró dolosa la conducta del reclamante, lo que explica que hubiese optado por el cobro civil de las diferencias de tributo". Sentencia de 18 de junio de 2001, considerando 16º, dictada en la causa Maderas Dichato Ltda. con Impuestos Internos, rol Nº 2092-2000, redacción del ministro Eliseo Araya Araya.

⁹ No debe olvidarse que el Servicio de Impuestos Internos es un servicio público que forma parte de la administración del Estado y, por consiguiente, que las normas que rigen las actuaciones de sus órganos son normas de Derecho Público y no de Derecho Privado. Así las cosas, la decisión soberana que el art. 162 confía al director debe expresarse en un acto administrativo terminal, expreso y formal. No rige aquí la regla inversa propia del Derecho Privado, que es la libertad de formas en el modo de expresar la voluntad. Esta es la opinión de la doctrina nacional: "En nuestro régimen, la norma general es la declaración de voluntad expresa y formal..." Enrique Silva Cimma, *Derecho Administrativo Chileno y Comparado. Actos, contratos y bienes*, 1995, pág. 31. Este mismo autor cita al tratadista español Fernando Garrido Falla: "En general, a diferencia de lo que sucede en el Derecho Privado, en que la libertad de forma es la regla, en Derecho Administrativo se ha considerado, por el contrario, que la regla es la exigencia de requisitos formales y concretamente de la forma escrita". *Ob. cit.*, pág. 30. En el mismo sentido, Patricio Aylwin Azócar: "El acto administrativo es por regla general formal. Es excepcional el acto que se perfecciona sin un mínimo de formalidad. Al menos debe ser escrito..." *Derecho Administrativo, apuntes de clases*, 1958, t. II, págs. 58 y 59.

¹⁰ Ilustrativo al respecto es el criterio manifestado por el fiscal nacional del Ministerio Público, enfrentado al problema de determinar la forma en que debe ejercerse la acción penal por el director nacional del S.I.I.: "Dada la trascendencia que para la actuación del M.P. representa esa exigencia, pues su omisión

D.N. adquirió la convicción de que se cometió un delito tributario y de la participación criminal del contribuyente. No representa, a nuestro modo de ver, una decisión que se adopta frente a la constatación de hechos que pueden revestir caracteres de delito tributario.

Tampoco representa, adelantando opinión, un cambio sustancial del hecho punible, que siempre será un delito tributario, lo que supondrá la prueba de un obrar doloso en el contribuyente. El contrasentido es que en el procedimiento administrativo se le pedirá al inculcado que acredite un obrar no malicioso, y en no pocos casos este extremo (el dolo directo) ni siquiera será considerado en la resolución que fija los hechos litigiosos que deben ser objeto de prueba. Advierto que un sector de la doctrina tributaria sostiene, en síntesis, que tal decisión reviste el reconocimiento tácito del carácter meramente contravencional del hecho u omisión¹¹.

Nótese, finalmente, que esta figura especial no puede equipararse a la renuncia de la acción penal que consagra la legislación aduanera, donde el titular de la acción renuncia a su ejercicio, aceptando el infractor el pago de la sanción pecuniaria. En virtud de la renuncia se considera como si nunca hubiera existido delito¹². Tratándose de la opción del art. 162 inciso 3°, en cambio, la decisión del D.N. tiene un sentido distinto, porque su ejercicio no supone, como contrapartida, la aceptación de la infracción y el pago de la sanción pecuniaria por parte del contribuyente. De allí que se inspire en razones de política criminal, fundadas en el principio de oportunidad y, de algún modo, representa una atenuación del principio de legalidad. El legislador quiso que las penas privativas de libertad, anejas al delito tributario, fueran perseguidas por la autoridad sólo en los casos más graves, según criterios de oportunidad que el jefe superior jerárquico del S.I.I. debe fijar soberanamente. Pero no es una excepción completa del principio

necesariamente acarrearía la nulidad de lo actuado, deberá exigirse que conste por escrito y sea formulada por el director del Servicio, por quien sus derechos represente o por funcionario legalmente habilitado para ello, según nombramiento en el cargo respectivo y exhibición de la correspondiente delegación de funciones, que debe constar en un acto o resolución formal". En todo caso, en opinión del fiscal nacional, la facultad discrecional del director nacional del S.I.I. en orden a decidir si interpone querrela o denuncia o persigue sólo la sanción pecuniaria, debe constar por escrito: "Obviamente, tal decisión debe constar por escrito, por la trascendencia que reviste...". Oficio N° 296, del 20 de junio de 2002, ilustra modificaciones dispuestas por la Ley 19.806 al Código Tributario, la Ley Orgánica del S.I.I. y la Ley de I.V.A., en Guillermo Piedrabuena Richard, *Análisis de leyes complementarias a la Reforma Procesal Penal*, Ministerio Público, 2002, pág. 159.

¹¹ Alejandro Dumay Peña, *El delito tributario*, pág. 273; Elizabeth Emilfork Soto, *El impuesto al valor agregado, el crédito fiscal y otros estudios*, pág. 485.

¹² Emilfork, *ibidem*, pág. 485.

de legalidad, porque el D.N. está obligado, en tal caso, a perseguir la aplicación de la sanción pecuniaria¹³.

Por las mismas razones, no puede existir semejanza con los acuerdos reparatorios que establece el nuevo C.P.P., porque aquí no existe una autocomposición reglada que ponga término a la persecución penal. El contribuyente, refuerza lo dicho, ni siquiera es oído en el procedimiento administrativo discrecional en que se adopta la decisión.

2.2. Los principios del nuevo C.P.P., especialmente, el mandato constitucional que confía en el Ministerio Público la exclusividad de la dirección de la investigación de los delitos y su influjo en las potestades del Servicio de Impuestos Internos. Sin perjuicio de referirnos más adelante sobre el influjo de los principios del C.P.P. en el tratamiento de estas materias por la legislación tributaria, el gran problema que se presenta es con el mandato constitucional establecido en el art. 80 A: "Un organismo autónomo, jerarquizado, con el nombre de Ministerio Público, dirigirá en forma exclusiva la investigación de los hechos constitutivos de delito, que determinen la participación punible y los que acrediten la inocencia del imputado..." Repiten el mismo mandato el art. 1 de la LOC. del M.P., N° 19.640, del 15 de octubre de 1995, y el art. 3 del nuevo C.P.P.

2.2.1. Primera cuestión: la conciliación de la exclusividad en la dirección en la persecución criminal que se le reconoce al M.P., y la fase de investigación administrativa a cargo del S.I.I., previa al ejercicio de la facultad del inciso 3° del art. 162 del C.T. El monopolio de la dirección de la investigación penal, por mandato constitucional, debe recaer en el M.P., lo que significó –de hecho– la necesidad de adecuar las normas de la legislación tributaria que confiaban en el

¹³ Un comentarista del Código Tributario de 1960, idéntico en esta parte al actual, escribió: "Por consiguiente, no existe en estos juicios acción pública para perseguirlos, ni tampoco pueden comenzarse de oficio por los tribunales ordinarios, aunque les conste la comisión de alguna de estas infracciones, puesto que como se ha expresado únicamente a requerimiento del director o por éste mismo directamente se puede dar lugar a ellos. Tampoco podrían ser iniciados, aunque sea redundancia decirlo, a instancia de los jefes de zona de Impuestos Internos o de sus funcionarios subalternos, porque el lenguaje del Código es terminante a este respecto, a nuestro juicio, en el sentido que ya hemos señalado, o sea el delicado ejercicio de denunciar o querellarse por las infracciones en referencia se ha entregado únicamente a un solo alto funcionario en todo el país, el director de Impuestos Internos, como una mejor garantía de que el ejercicio de estas acciones se hará en forma prudente, impersonal y con arreglo a un elevado criterio, en los casos en que la gravedad de las infracciones y la conducta del contribuyente hagan estrictamente necesario llegar a tal extremo". Ovidio Oltra Alonso, Comentario al Código Tributario (D.F.L. N° 190, de 5 de abril de 1960), en Revista de Derecho, Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Gaceta de los Tribunales, t. LVII, enero a abril de 1960, N° 1 y 2, 1ª parte, pág. 66.

D.N. la tuición de la investigación administrativa de los delitos tributarios. Esa fue la tarea que, en esta parte, pretendió cumplir la Ley 19.806, sin lograrlo cabalmente.

De partida se cambió el nombre a esta etapa de "investigación administrativa de delitos tributarios", por la de "recopilación de antecedentes". Al efecto se modificó el N° 10 del art. 161 del C.T. en los siguientes términos: "No se aplicará el procedimiento de este párrafo tratándose de infracciones que este Código sanciona con multa y pena corporal. En estos casos corresponderá al Servicio recopilar los antecedentes que habrán de servir de fundamento a la decisión del director a que se refiere el artículo 162, inciso tercero".

Al mismo tiempo, se modificó el señalado inciso 3°, que pasó a tener la siguiente redacción: "Si la infracción estuviere sancionada con multa y pena corporal, el director podrá interponer la respectiva denuncia o querella o enviar los antecedentes al director regional para que aplique la multa que correspondiere a través del procedimiento administrativo previsto en el artículo anterior".

El propio S.I.I. ha definido esta etapa de la siguiente forma: "Se entiende por recopilación de antecedentes, 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"¹⁴.

Con el mismo objeto, a grandes rasgos, se adecuó la redacción de los preceptos del C.T. a esta nueva nomenclatura; se modificaron algunas facultades del S.I.I. para respetar el principio de bilateralidad o contradicción; y se eliminaron antiguos privilegios que, como querellante, se le reconocían en el C. de P.P. de 1906, y las restricciones a la libertad provisional de los querellados, por ser incompatibles con la garantía constitucional del proceso racional y justo, inspiración central de la Reforma Procesal Penal.

Y, sin embargo, el Tribunal Constitucional, ejerciendo el control preventivo de constitucionalidad, efectuó una precisión que, a nuestro juicio, podría dejar sin contenido a la denominada etapa de recopilación de antecedentes o, al menos, supeditar la legalidad de la prueba recopilada en dicha etapa al efectivo acatamiento del sentido y alcance fijado en el fallo.

¹⁴ Circular N° 40, del 20 de junio de 2002, Manual de Consultas Tributarias, N° 292, noviembre de 2002, pág. 1369.

El Tribunal Constitucional, en efecto, en voto unánime, dejó expresa constancia: "Que, siguiendo el principio tantas veces aplicado por este Tribunal 'de interpretación de conformidad a la Constitución', y a fin de precaver una eventual contradicción entre el nuevo numeral 10 del transcrito artículo 161 y el artículo 80 A de la Carta Fundamental, esta magistratura aprueba la modificación a aquel precepto, en el entendido de que la 'recopilación de antecedentes' a que él se refiere no importa ni puede constituir una investigación de aquellas que se mencionan en el citado artículo 80 A y, por ende, que si en el transcurso de esa recopilación el Servicio 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" (Considerando 34º, del fallo de 30 de abril de 2002).

Más adelante, a propósito de la constitucionalidad de la modificación del art. 62 del C.T., en materia del levantamiento del secreto de la cuenta corriente bancaria, en esta etapa de recopilación de antecedentes, los ministros Colombo Campbell y Alvarez García, suscribiendo un voto de minoría, señalaron en lo que nos interesa: "El servicio competente es Impuestos Internos y a él le corresponde determinar si hubo infracción tributaria y sancionar la evasión de acuerdo a la legislación vigente".

"Mas, si en el desarrollo de esa recopilación de antecedentes surgen elementos que le permitan sospechar que existe un hecho que reviste caracteres de delito tributario, debe abstenerse de continuar en su quehacer y remitir los antecedentes al Ministerio Público para que inicie la investigación preliminar, tal como se dice en esta sentencia" (Véase el considerando 8º del voto de minoría).

El fiscal nacional del Ministerio Público, fijando el sentido y alcance de la nueva redacción del art. 161 N° 10 del Código Tributario, y teniendo, para ello, especialmente presente el fallo del Tribunal Constitucional, ha dicho: "Luego, debe estimarse este pronunciamiento como una reiteración del criterio antes expuesto, en el sentido del debido respeto a la norma constitucional que asigna la dirección exclusiva de las investigaciones penales al M.P. a través de los fiscales, que no admite excepciones dentro de ese ámbito, pero que no es óbice para que la administración ejerza sus facultades de fiscalización y sanción, de naturaleza administrativa". "En tales circunstancias, los procedimientos de control administrativo deben ceder en beneficio de las atribuciones del M.P., tan pronto como aparezcan los hechos revestidos de algún carácter delictual, previo pronunciamiento del director, eso sí, acerca de su decisión de perseguir la eventual responsabilidad

penal involucrada, formulando la correspondiente denuncia o querrela, en los términos previstos en el art. 162 siguiente¹⁵.

De modo, pues, que frente a la mera sospecha de existir un hecho que revista caracteres de delito tributario, el S.I.I. debe inhibirse de seguir llevando adelante la recopilación de antecedentes, e ipso facto remitir el material recopilado al M.P. para que inicie la investigación preliminar. Ante la declaración jurada de un proveedor de no haber emitido la factura utilizada por un contribuyente (doblaje de factura), o no haber realizado las operaciones consignadas en ella, ante la verificación de la subdeclaración del débito fiscal confrontando el Libro de Ventas, el talonario de facturas y boletas, y la copia de la declaración mensual, etc., el S.I.I. deberá dar por terminada la etapa de recopilación de antecedentes. Podría argumentarse en el sentido que al exigir el tipo dolo directo, no basta que la conducta del sujeto se encuadre formalmente en él, y que los indicios o sospechas deben recaer sobre ese extremo. Tal argumentación, sin embargo, supone el desarrollo de una investigación, y no sólo de recopilación de antecedentes. El Tribunal Constitucional, a mayor abundamiento, ni siquiera exigió la concurrencia de presunciones fundadas, por emplear la vieja expresión del art. 274 N° 2 del C. de P.P. de 1906; bastan meras sospechas.

2.2.1.1. Esta interpretación aparece reforzada por la historia fidedigna del establecimiento del art. 80 A de la Carta Fundamental. Al discutirse por el constituyente el alcance de la expresión "exclusiva" que el precepto constitucional usa, la cuestión giró, precisamente, en torno a su compatibilidad con las facultades de investigación de ciertos delitos especiales, confiadas por la ley a órganos distintos del M.P. que se creaba. Y el caso específico que sirvió de marco al debate fue el de la investigación efectuada por el S.I.I. en materia de delitos tributarios.

La opinión manifestada por los senadores Andrés Zaldívar, Otero y Fernández, y por la señora ministro de Justicia de la época, Soledad Alvear, se inclinó claramente por robustecer el monopolio de la dirección de la investigación criminal en manos del M.P. en desmedro del S.I.I.

La señora Alvear dijo: "Señor Presidente, pienso que es muy importante tener una atención muy acuciosa sobre este punto, por cuanto el objetivo que se busca a través de la reforma constitucional en discusión radica en que sea el M.P., única y exclusivamente, el organismo que mantenga esta facultad. Y explico las razones por las cuales debe ser así".

¹⁵ Oficio N° 296, de 20 de junio de 2002, en Guillermo Piedrabuena Richard, ob. cit., pág. 159.

“En primer lugar, buscamos concentrar las funciones investigativas en un solo ente estatal, con el objeto de que sea posible diseñar una política de persecución penal coherente que responda a un conjunto único de criterios que resulten, por lo tanto, más fáciles de controlar y fiscalizar por parte del Poder Judicial y de otros órganos llamados a supervisar la labor de los fiscales, según se explicita en la reforma propuesta y, desde luego, en el futuro Código de Procedimiento Penal”.

“Todo lo anterior –o sea el conjunto de mecanismos de fiscalización– no se logra si las facultades de investigación se diseminan en diferentes entidades, con integraciones disímiles y con sistemas de controles diferenciados”.

“Resulta importante manifestar que dentro del conjunto de iniciativas de ley sobre las cuales el Congreso deberá pronunciarse luego de que se apruebe el proyecto en debate –así lo esperamos–, se halla también una ley adecuatoria, cuya finalidad consiste en realizar un conjunto de modificaciones a diferentes cuerpos legales para hacerlos armónicos con el nuevo sistema de enjuiciamiento criminal”.

“Una de esas iniciativas adecuatorias y misceláneas que debatiremos precisamente va a suprimir algunas facultades, con el objeto de cualquier órgano que en el ejercicio de sus funciones tenga elementos suficientes para determinar que un hecho constituya delito, deberá ponerlos en ese momento en conocimiento del Ministerio Público, a fin de iniciar la investigación y posteriormente se sustente la acción ante el tribunal colegiado”¹⁶.

2.2.1.2. El problema es que tal interpretación, conforme a la Constitución, cercena las potestades del S.I.I. y, a nuestro juicio, dificultará la aplicación de la facultad del inciso 3º del art. 162 del C.T. Porque al inhibirse tan tempranamente, el director nacional no contará con los antecedentes necesarios para determinar o no la existencia de una infracción sancionada con pena corporal y pecuniaria, esto es, de un delito tributario. Y, por lo mismo, no podrá ejercer en propiedad y sin contrariar el texto constitucional, la facultad de interponer querella o denuncia o sólo perseguir la sanción pecuniaria de conformidad al procedimiento establecido en el art. 161.

El problema fue sólo esbozado en la discusión parlamentaria, dejándose constancia de la preocupación del Servicio de Impuestos Internos, porque la reforma –en términos generales– no significará una pérdida de eficacia en el

¹⁶ Vid. Miguel Otero Lathrop, El Ministerio Público, 2002, págs. 18 y sgtes.

ejercicio de la potestad de fiscalización, en particular, de la represión de los delitos tributarios, conforme a la experiencia acumulada desde el año de 1960, considerada exitosa. Así el director nacional Javier Etcheverry puntualizó "que este procedimiento se ha aplicado desde el año 1960, y que ha permitido que de los diez mil casos de delitos tributarios detectados al año, solamente se presenten alrededor de cien o ciento cincuenta querellas anuales. Lo anterior demuestra que hay un procedimiento que funciona adecuadamente, en virtud del cual los casos más graves se llevan a los tribunales de justicia a través de una querella. En ese sentido, y de acuerdo a esta realidad, manifestó su preocupación que a partir de la regulación constitucional, el Servicio pierda muchas de las facultades contempladas en el Código Tributario en estas materias"¹⁷⁻¹⁸. En la misma sesión, "complementando las observaciones anteriores, el señor subdirector jurídico de Impuestos Internos, Bernardo Lara, manifestó que desde el año 1997, aproximadamente, el Servicio estudió con el Ministerio de Justicia la regulación que se contendría en este proyecto de ley. Después de múltiples reuniones, no llegamos a un acuerdo, y es así como, en las sesiones 37, 38, 39 y 40 de la Comisión de Constitución, Legislación y Justicia de la Cámara de Diputados se trató el tema. En dichas sesiones, los asesores del Ministerio de Justicia señalaron expresamente que el tema iba a quedar entregado a una ley posterior, diferente de este proyecto de ley, o a la jurisprudencia que emanase de los tribunales superiores, cuando se empezaran a cuestionar por los privados las facultades del Servicio de Impuestos Internos, en orden a investigar las irregularidades que se deriven de las declaraciones impositivas realizadas por los contribuyentes, y que pueden ser constitutivas de delitos comunes o, potencialmente, de delitos tributarios"¹⁹.

Es interesante dejar anotada, en este debate, la opinión del senador Silva Cimma: "Sobre el particular, el H. Senador señor Enrique Silva Cimma señaló que la esencia de este problema deriva de la aplicación del artículo 80 A de la Constitución Política, norma que debe ser interpretada de acuerdo a la sana

¹⁷ Informe de la Comisión de Constitución, Legislación, Justicia y Reglamento, en Diario de Sesiones del Senado, Legislatura 345ª, extraordinaria, sesión 8ª, martes 16 de octubre de 2001, pág. 641.

¹⁸ El Departamento de Delitos Tributarios fue creado recién a principios de la década de los 60, porque no obstante contarse con una ley que tipificaba conductas, como delitos tributarios, no se le había aplicado por carecer de personal calificado. Dicha reorientación se hizo con un fuerte influjo del modelo de USA: en los hechos, de los funcionarios seleccionados 10 fueron enviados a ese país, "para estudiar la estructura general, técnicas y método operativo..."; así como un especialista, Norman Nowak, actuó como asesor de este proceso. Vid. Norman Nowak, Teoría y práctica de la administración fiscal, Proyecto de modernización del Servicio de Impuestos de Chile, Amorrortu editores, Buenos Aires, 1972, págs. 113 y sgtes.

¹⁹ *Ibidem*.

razón. Sobre el particular, estimó que la práctica demuestra que necesariamente organismos de esta naturaleza, típica y exclusivamente fiscalizadores, tienen el deber de analizar a fondo los antecedentes, antes de que se determine o se llegue hipotéticamente a la conclusión de que los hechos son constitutivos de delitos. Para eso deben realizar una investigación amplísima en el campo administrativo fiscalizador y que es fundamental, porque de otra manera dejarían de cumplir el sentido genuino que determina la justificación y la existencia de las instituciones". "Advirtió que, si dicha disposición constitucional es interpretada en un sentido de excesiva amplitud, se llegaría a la conclusión que sería inútil la gestión del Servicio de Impuestos Internos, lo que obviamente no corresponde ni a la lógica de la Constitución ni a la de este proyecto de ley". "Manifestó compartir en este sentido el razonamiento del señor sudirector jurídico del Servicio, toda vez que es factible que Impuestos Internos llegue a la conclusión de que los hechos investigados, para lo cual habrá acumulado muchos antecedentes, son constitutivos de delito y, en ese momento, podrá pensarse que suspenda la gestión. Una solución distinta podría llegar a anarquizar el sistema, llegándose a jibarizar toda la gestión administrativa fiscalizadora, que va a tener tal carácter hasta el momento en que el órgano que tiene la responsabilidad estime que el hecho es constitutivo de delito"²⁰.

Finalmente, la "Comisión se manifestó conteste en la necesidad de efectuar las adecuaciones a la legislación que regula el funcionamiento del Servicio de Impuestos Internos, para lo cual se encomendó a los representantes del Ministerio de Justicia y de este Servicio que efectuasen las proposiciones correspondientes. Sobre la base de dichas propuestas, la Comisión realizó el debate, cuyas conclusiones fueron recogidas en la indicación que presentó S.E. el Presidente de la República para modificar el Código Tributario y la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, las que fueron aprobadas sólo con modificación de forma"²¹.

Como puede apreciarse, las adecuaciones de la legislación tributaria, introducidas por la Ley 19.806 fueron el fruto de un acuerdo entre el Poder Legislativo y el Ejecutivo, obrando éste como órgano colegislador; incluso puede advertirse que en el seno de este último poder, la disputa se suscitó entre los representantes del Ministerio de Justicia y del Servicio de Impuestos Internos. Los reparos formulados por el Tribunal Constitucional, empero, a nuestro juicio, significan que subsisten todas las dudas y aprehensiones señaladas por el S.I.I., sin que la ley adecuatoria, de este modo, cumpla su función a cabalidad. La

²⁰ Ibidem, pág. 642.

²¹ Ibidem, pág. 643.

posición del senador Silva Cimma, en este sentido, choca con la historia fidedigna de la reforma constitucional del Ministerio Público, donde, como se vio, la discusión versó precisamente sobre la situación del S.I.I., habiéndose fijado el verdadero sentido y alcance de la expresión "exclusividad" en perjuicio de ese órgano fiscalizador.

De modo, pues, que el examen de la legitimidad de las actuaciones del S.I.I., puede, debe efectuarse de cara al texto constitucional, antes que a los preceptos legales. La cuestión es que al traspasarse los límites constitucionales, se afectará la validez y eficacia probatoria de los antecedentes recopilados. En la misma Comisión del Senado, en esta línea, a propósito de la modificación del art. 60 del Código Tributario, se dejó constancia: "La Comisión hizo la prevención de que mantiene sin cambios los incisos sexto y séptimo, en el entendido de que las medidas de allanamiento y descerrajamiento con auxilio de la fuerza pública que ellos contemplan, para efectos de confrontar el inventario, sólo se usarán en el proceso administrativo o civil correspondiente, pero, en el marco del procedimiento penal, se podrá invocar con razón la ilicitud de la prueba así obtenida, al no haber intervenido los órganos competentes para tal efecto"²².

De hecho, la Ley 19.806, en esta parte, ya ha recibido fuertes críticas. El profesor de Derecho Tributario Rodrigo Ugalde Prieto ha dicho: "Creemos que el texto del número 10 del artículo 161 del C.T. analizado en su integridad no se ajusta a las normas y principios de la Constitución Política de 1980, por cuanto es contrario al inciso 5º del número 3 del artículo 19 y, además, del artículo 73 de la Constitución".

"Al efecto, estimamos que en la regulación legal de esta Recopilación de antecedentes, antes Investigación previa, no se cumple con el mandato del constituyente de establecer las garantías de un procedimiento racional y justo. A este efecto, es importante recordar que la inclusión en el inciso 5º del número 3 del artículo 19 de la Carta Fundamental de la garantía de una investigación racional y justa es el resultado de la Ley 19.519, publicada en el Diario Oficial con fecha 6 de septiembre de 1997, la que crea el Ministerio Público. Capítulo VI-A de la Constitución Política. De ahí la íntima relación entre aquella garantía y el artículo 80 A de la Carta Fundamental, cuyo inciso tercero establece que las actuaciones del Ministerio Público que priven al imputado o a terceros del ejercicio de derechos que la Constitución asegura, o lo restrinjan o perturben, requerirán de aprobación judicial previa".

²² *Ibidem*, págs. 643 y 644.

“Tal exigencia de aprobación judicial previa aparece, entonces, en virtud de las normas de la Carta Fundamental como insoslayable para este tipo de actuaciones y, resulta ser, que en aquéllas desarrolladas por el S.I.I. durante la recopilación previa no se requiere cumplimiento de dicha exigencia. De ahí la falta de conformidad de esta institución con la Constitución Política. Se confirma esta conclusión cuando se observa que el reclamo en contra de la resolución que ordene las medidas que sean adoptadas durante tal recopilación no obsta al cumplimiento de tales medidas. De este modo, las garantías constitucionales del contribuyente ya se habrán afectado y tal afectación durará por todo el tiempo que tome la recopilación, a menos que antes de su término el juez de letras en lo civil haya acogido el reclamo en contra de la antedicha resolución”.

“Se infringe, asimismo, por una decisión discrecional el derecho a la vida privada y pública de la persona que se trata y la garantía de la inviolabilidad del hogar de toda forma de comunicación privada, pues estas medidas ‘podrán ordenarse para ser cumplidas en el lugar en que se encuentren o puedan encontrarse los respectivos libros de contabilidad y documentos, aunque aquél no corresponda al domicilio del presunto infractor’. Así lo autoriza el inciso 3º del Nº 10 del art. 161 precitado, lo que determina que los funcionarios de Impuestos Internos a los que se encomiende cumplir estas medidas podrían ingresar –sin autorización judicial previa– a cualquier lugar donde estimen que ‘puedan encontrarse’ los respectivos libros de contabilidad y documentos. Por ejemplo: al hogar del contribuyente y/o de su contador. Todo ello sin que el afectado por la medida pueda alzarse eficazmente contra estas medidas, pues el reclamo judicial será, de acuerdo a la regulación legal, siempre posterior y, además: ‘sin que ello obste a su cumplimiento’”.

“A esto hay que agregar que se trata de un procedimiento que no tiene límite de tiempo, que es de hecho secreto, en el cual –en la práctica– al afectado no se le permite contar con asesoría legal y que, en definitiva, termina con una decisión discrecional acerca de si se ejerce o no acción penal por delitos tributarios en contra del afectado por la recopilación de antecedentes”²³.

Señalamos estos problemas, porque peor sería ocultarlos, y ya veremos cómo son abordados por los operadores jurídicos. Habrá que tener presente, en esta línea, las enseñanzas del Derecho Comparado. En España, por ejemplo, la reforma de 1985 suprimió la reserva a la administración tributaria para el ejercicio

²³ Rodrigo Ugalde Prieto, “Conferencia sobre Delito Tributario y Reforma Procesal Penal”, Universidad del Desarrollo, Concepción, 2002, inédita. En idéntico sentido, Ugalde y Rodríguez, ob. cit., págs. 24 y 25.

de la acción penal. Se han fijado por la vía reglamentaria los criterios que deben ser considerados para decidir la remisión de los antecedentes al M.P. Un autor, con todo, ha escrito: "Es evidente que la administración no se halla investida en estos casos de potestades discrecionales, ni está facultada para decidir sobre la base de criterios de oportunidad. La administración, en los casos en que aprecie la posible comisión de un delito, está obligada a poner los hechos en conocimiento del M.P., el cual, a su vez, valorará si existen indicios suficientes para sustentar el ejercicio de la acción penal"²⁴. Lo que sí está claro es que el M.P. no podrá de oficio iniciar la investigación respecto de esta clase de delitos, pasando a ser la querella o denuncia del D.N. una condición objetiva de procesabilidad²⁵, o para otros tratarse de un delito de acción penal pública previa instancia particular²⁶. La Ley 19.806, asimismo, prescribió que el M.P. informará al Servicio, a la brevedad posible, los antecedentes de que tomare conocimiento con ocasión de las investigaciones de delitos comunes y que pudieren relacionarse con los delitos tributarios (inciso penúltimo del actual art. 162). Agrega el C.T. a continuación: "Si no se hubieren proporcionado los antecedentes sobre alguno de esos delitos, el Servicio los solicitará al fiscal que tuviere a su cargo el caso, con la sola finalidad de decidir si presentará denuncia o querella, o si requerirá que lo haga el Consejo de Defensa del Estado. De rechazarse la solicitud, el Servicio podrá ocurrir ante el respectivo juez de garantía, quien decidirá la cuestión mediante resolución fundada" (inciso final del actual art. 162)²⁷.

¿Y qué pasa si en la etapa de recopilación de antecedentes surge una contienda de competencia entre el D.N. del S.I.I y el M.P.? El M.P., por ejemplo, puede sostener que no se trata de delitos tributarios, porque, por ejemplo, el tipo requiere un sujeto activo calificado (contribuyente), y las personas pesquisadas no revisten tal calidad, por lo que se trataría de un delito común. Entonces recobrará fuerza el olvidado mandato del inciso 1º del art. 7 del C.T.: "Si en el

²⁴ Fernando Pérez Royo, "El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación", en Civitas, Revista española de Derecho Financiero, Nº 100, octubre/diciembre, 1998, pág. 587.

²⁵ María Inés Horvitz Lennon y Julián López Masle, Derecho Procesal Penal chileno, tomo I, 2002, pág. 150.

²⁶ Ugalde Prieto, "Conferencia sobre Delito Tributario y Reforma Procesal Penal", Universidad del Desarrollo, Concepción, inédita. En idéntico sentido, Ugalde y Rodríguez, ob. cit., pág. 102.

²⁷ El fiscal nacional del Ministerio Público, al efecto, ha instruido a los fiscales, al margen de los textos mismos, "para que siempre, y en todo caso, soliciten al Servicio de Impuestos Internos los informes que contengan las conclusiones de las investigaciones [sic] preliminares administrativas que hayan servido de base al director para adoptar la decisión de denunciar o presentar querella...". Oficio Nº 292, de 20 de junio de 2002, en Guillermo Piedrabuena R., ob. cit., pág. 159.

ejercicio de las facultades exclusivas de interpretación y aplicación de las leyes tributarias que tiene el director, se originaren contiendas de competencia con otras autoridades, ellas serán resueltas por la Corte Suprema". La norma fue concebida pensando en la Contraloría General de la República, pero no se limitó sólo a ella.

Lo que también es claro que al entrar a regir el C.P.P., el S.I.I. pierde toda posibilidad de investigar y recopilar antecedentes respecto de los delitos comunes de significación tributaria. Es común, hoy día, bajo la vigencia del C. de P.P. de 1906, que el S.I.I. se querelle por el delito de falsificación y uso malicioso de instrumento privado (facturas), cuando, por alguna razón, no concurren todos los elementos del delito tributario, y ello como resultado de la etapa de investigación administrativa. Tal cosa bajo el nuevo C.P.P. no será posible, por el Principio de Oficialidad del M.P.

2.2.1.3. ¿Se aplican o no las garantías que el C.P.P. reconoce a los imputados, en la etapa de recopilación de antecedentes? La regla general, a nuestro parecer, será que dichas garantías rigen también en esta etapa, porque ellas son normas de derecho común aplicables –en la especie– por mandato del art. 2 del C.T: "En lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales"²⁸.

El problema pudiera presentarse, porque según el art. 7 del C.P.P. las facultades, derechos y garantías que la Constitución Política de la República, este Código y otras leyes reconocen al imputado podrán hacerse valer por la persona a quien se atribuyere participación en un hecho punible desde la primera actuación del procedimiento dirigido en su contra y hasta la completa ejecución de la sentencia. "Y el inciso 2º precisa restrictivamente, desde el punto de vista que nos interesa, el alcance de la expresión "primera actuación del procedimiento", como cualquier diligencia o gestión, sea de investigación, de carácter cautelar o de cualquiera especie, que se realizare por o ante un tribunal con competencia en lo criminal, el Ministerio Público o la policía, en la que se atribuyere a una persona responsabilidad en un hecho punible".

Conforme a su tenor literal, habría que reconocer que las actuaciones que desarrollará el SII, en esta etapa previa, no las realizará por o ante un tribunal con

²⁸ El S.I.I. entiende por "normas de derecho común" "el conjunto de reglas normalmente aplicables a las relaciones jurídicas de la misma especie, a falta de otras a que estén sometidas" (Manual del S.I.I., párrafo 5022). Vid. Manual de Consultas Tributarias, septiembre 2002, Nº 297, pág. 10.

competencia en lo criminal, el M.P. o la policía. E incluso esta interpretación encuentra sustento en la Ley 19.806, que fue muy cuidadosa en otorgar competencia –para obtener la aprobación judicial previa, en ciertos casos– al juez de letras civil y no al juez de garantía. Y coincidirá también con el criterio del M.P. en orden a distinguir entre posibles “afectados” por una investigación preliminar y el “imputado”, distinción resistida y criticada por la doctrina²⁹.

Nuestra posición es que deben respetarse, en esta etapa de recopilación de antecedentes, las garantías y derechos que la Reforma Procesal Penal le reconoce al contribuyente, en cuanto imputado. Así lo impone, por lo demás, el respeto al derecho a la presunción de inocencia, que el art. 4 del C.P.P. le reconoce, sin distinciones, “a toda persona”. El argumento gramatical que favorece la tesis contraria debe ceder ante una interpretación teleológica y conforme a la Constitución. Además que el art. 4 es anterior a la Ley 19.806 que estableció esta etapa *sui generis* de la recopilación de antecedentes. De cara al texto constitucional español, el Tribunal Constitucional de ese país ha fijado la siguiente doctrina: “No puede suscitar ninguna duda que la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en cualesquiera sanciones, sean penales o administrativas en general, o tributarias en particular, pues el ejercicio del *ius puniendi* en sus diversas manifestaciones está condicionado por el art. 24.2 C.E. al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que puedan defenderse las propias posiciones”³⁰.

En el plano tributario, la aplicación del art. 4 del C.P.P. le permitirá al contribuyente a ser tratado como inocente, lo que impedirá al S.I.I. proceder al bloqueo de timbrajes, confección de listas de contribuyentes excluidos de beneficios que concede la ley, etc.³¹.

Lo que venimos diciendo tendrá una doble aplicación práctica: primero, habilitará al contribuyente para el ejercicio de estos derechos y garantías, del modo que mejor convenga a sus intereses; y, segundo, viciará toda la prueba recopilada con infracción de los mismos derechos y garantías.

2.2.1.4. ¿Se aplican las garantías y principios del C.P.P. para el caso que el D.N. del S.I.I., decida perseguir solo la sanción pecuniaria conforme al procedimiento

²⁹ Horvitz y Muñoz, ob. cit., t. I, pág. 224.

³⁰ Citado por Antonio López Díaz, “El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria”, en *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, 2000, pág. 61.

³¹ Vid. Nota 3.

administrativo del art. 161? Por todo lo que venimos diciendo, la respuesta afirmativa debe imponerse, porque dicha decisión, a nuestro juicio, no transmuta la naturaleza criminal de los hechos que se imputan y, eventualmente, sancionan. Y sería absurdo que en el proceso penal se respetaran las garantías constitucionales y legales, y en el procedimiento administrativo, no. Sin perjuicio que estos derechos son de rango constitucional o quedan bajo el amparo del inciso 2º del art. 5 del Código Político, en cuanto han sido garantizados "por los tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentran vigentes".

Rige también, por último, el art. 2 del C.T., que manda aplicar las normas respectivas del C.P.P., como "normas de derecho común".

2.2.1.5. ¿Qué alcance se otorgará en el ámbito penal tributario al derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo, consagrado en nuestro ordenamiento, especialmente en la etapa de recopilación de antecedentes? Siguiendo literalmente a Horvitz y Muñoz, el derecho del imputado a guardar silencio y a no ser utilizado como fuente de información lo constituyen en un sujeto incoercible del procedimiento. De aquí surge la garantía del imputado "a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a confesarse culpable (art. 14.3 g) PIDCP y art. 8.2 g) CADH), expresado en el conocido aforismo *nemo tenetur se ipsum accusare*"³².

Ante normas semejantes, que consagran el mismo derecho, se han suscitado soluciones dispares en el Derecho Comparado. La cuestión es, precisamente, en el ámbito penal tributario, si tal derecho tolera que la administración pueda obtener declaraciones escritas de los contribuyentes bajo coacción de sanciones administrativas, o si su tutela alcanza también a los libros contables y los demás documentos del contribuyente. En España, por ejemplo, frente al art. 24 de la Constitución, el Tribunal Constitucional –disintiendo del Tribunal Supremo– ha dicho que "no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la administración tributaria... Se impone aquí de nuevo la prudencia frente a intentos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo como es, en el caso, el de gestión tributaria"³³.

³² Horvitz y Muñoz, ob. cit., pág. 234.

³³ Aurora Ribes Ribes, "El derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito penal tributario: reflexiones a la luz de la jurisprudencia norteamericana", en Civitas, Revista española de Derecho Financiero, Nº 105, enero-marzo, 2000, pág. 108. En el mismo sentido, vid. Antonio López Díaz, ob. cit.; Enrique Bacigalupo, El delito fiscal, en Curso de Derecho Penal económico, 1998, págs. 213 y sgtes.

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos, sin embargo, ha defendido a ultranza la aplicación de este derecho en el ámbito penal tributario (e incluso administrativo sancionatorio), en su mayor amplitud. En el caso Saunders (1996) “declaró contrario al artículo 6 de la CEDH el hecho de tomar en consideración en el procedimiento sancionador, material incriminante que hubiese sido obtenido en el seno de otro procedimiento anterior (en concreto, en el desarrollo de una investigación llevada a cabo por el Departamento británico de Comercio e Industria...) bajo la amenaza de imposición de sanciones en caso de incumplimiento del deber de facilitarlos”. La jurisprudencia norteamericana, en cambio, considera que la Quinta Enmienda no ampara –en esta materia– a los contribuyentes frente a la investigación de delitos fiscales, pero sí respecto de delitos comunes³⁴.

El problema se presentará en Chile respecto de los antecedentes recopilados por el S.I.I. previo a la etapa de investigación preliminar.

2.2.2. Segunda cuestión: El principio de oficialidad rige o no respecto de las meras o simples infracciones tributarias. La doctrina plantea que “una definición de innegable importancia y que puede tener insospechadas repercusiones prácticas es la interpretación que se atribuya a la frase ‘de los hechos constitutivos de delito’, utilizada por la Constitución y la ley para definir el objeto de esta función exclusiva del M.P.”³⁵.

¿Tal expresión comprende o no a las meras o simples infracciones tributarias? ... La pregunta replantea la vieja querella acerca de su naturaleza jurídica, y deja en suspenso la constitucionalidad de su persecución por un órgano distinto al M.P., como lo es el S.I.I.³⁶.

Guillermo Piedrabuena, aparentemente, sostiene la posición negativa. Hace poco ha escrito comentando los alcances de la Ley 19.806 respecto de las infracciones constitutivas de delito: “Por otra parte, teniendo en cuenta el interés patrimonial de Estado comprometido en estos delitos, se le ha conservado al director del Servicio la facultad de decidir en el ámbito de su investigación administrativa, si por un hecho que aparente revestir caracteres de delito se ejercerá la acción penal remitiendo los antecedentes al M.P. o recabando su

³⁴ Ribes, ob. cit., pág. 112.

³⁵ Horvitz y Muñoz, ob. cit., pág. 144.

³⁶ A modo ilustrativo, puede consultarse en Massone, ob. cit., págs. 316 y sgtes. Entre los autores de Derecho Penal, vid. Günther Jakobs, Derecho Penal, parte general, fundamentos y teoría de punición, Marcial Pons, 1997, págs. 63 y sgtes.

intervención, o se deducirán sólo acciones civiles de cobro y administrativas para la aplicación de sanciones de esa naturaleza...³⁷.

3. LAS INFLUENCIAS ENTRE EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACION DE LA DEUDA IMPOSITIVA (DE NATURALEZA "CIVIL"), Y EL PROCESO PENAL POR DELITO TRIBUTARIO

De antes de la reforma de la Ley 19.806, no existe en la materia prejudicialidad, esto es, ambos procedimientos coexisten, corren paralelamente y la pendencia de uno no entorpece el curso del otro. La Ley 19.806 mantiene el principio: "La interposición de la acción penal o denuncia administrativa no impedirá al Servicio proseguir los trámites inherentes a la determinación de los impuestos adeudados; igualmente no inhibirá al director regional para conocer o continuar conociendo y fallar la reclamación correspondiente" (art. 162 inciso antepenúltimo). Y antes: "El ejercicio de la acción penal es independiente de la acción de determinación y cobro de impuestos" (art. 105, inciso final).

En la tramitación legislativa, al efecto, se dejó expresa constancia: "Precisamente, una de las discusiones jurisprudenciales consiste en determinar si la posibilidad de procesar o no a una persona depende de la determinación y cobro del impuesto. Con el cambio que se efectúa, este problema quedará zanjado, toda vez que se permite seguir adelante con el proceso penal no obstante estar pendiente la determinación de los impuestos adeudados..."³⁸.

Visualizamos, empero, el siguiente problema: ¿qué valor se le atribuirá a la sentencia de primer grado dictada por el director regional del S.I.I., para tener por cierto que el contribuyente adeuda efectivamente los impuestos cuya evasión provoca la persecución criminal? Mientras la justicia tributaria no se modifique sustancialmente, de modo de hacerla compatible con un proceso racional y justo, se producirá un choque violento entre dos subsistemas procesales. El procesal penal, fuertemente garantista, y el tributario que no satisface los estándares mínimos en la materia. El defensor del inculcado, por ejemplo, esgrimirá que su representado, actuando como reclamante, en sede civil, pidió se modificase la resolución que recibió la causa a prueba, que se despacharan oficios a los bancos

³⁷ Guillermo Piedrabuena Richards, "Los ajustes de la Reforma Procesal Penal", en Reforma Procesal Penal, volumen II, U. de C., pág. 22.

³⁸ Informe de la Comisión de Constitución, Legislación, Justicia y Reglamento, en Diario de Sesiones del Senado, Legislatura 345ª, extraordinaria, sesión 8ª, martes 16 de octubre de 2001, págs. 643 y 644.

que indicó, que se decretase la prueba pericial, que se dispusiera la citación de sus testigos, y muchas veces la resolución del "tribunal" habrá sido negativa³⁹.

4. PRINCIPALES MODIFICACIONES DE LA LEY 19.806 EN EL AMBITO DEL PROCESO PENAL TRIBUTARIO

Con todas las precisiones anteriores, podemos afirmar que las normas aplicables al proceso penal tributario son las que contempla, en general, el C.P.P., con las modificaciones y adecuaciones de la legislación tributaria, en especial, del Código Tributario.

4.1. En la etapa de recopilación de antecedentes

4.1.1. El levantamiento del secreto de la cuenta corriente bancaria. El proyecto de ley remitido al Tribunal Constitucional contemplaba la siguiente nueva redacción del art. 62 del C.T.: "El director con autorización del juez de letras en lo civil de turno del domicilio del contribuyente, podrá disponer el examen de las cuentas corrientes, cuando el Servicio se encuentre efectuando la recopilación de antecedentes a que se refiere el artículo 161 N° 10 de este Código. El juez resolverá con el solo mérito de los antecedentes que acompañe el Servicio en su presentación".

Esta norma del proyecto fue declarada contraria a la Carta Fundamental por el Tribunal Constitucional, en voto de mayoría, porque no respetaba el principio de bilateralidad propio de la garantía constitucional del proceso racional y justo. El Tribunal: "Que, si bien el principio de bilateralidad de la audiencia en materias que son de competencia de tribunales civiles, como ocurre en este caso, acepta calificadas excepciones, ellas se explican por la urgente necesidad de adoptar prontamente providencias cuya dilación podría acarrear graves consecuencias. En la situación en análisis no concurre la circunstancia anotada, toda vez que los registros y antecedentes de una cuenta corriente bancaria se mantienen en el tiempo, bajo custodia y responsabilidad de un tercero que es, a su vez, fiscalizado por la autoridad" (considerando 37°, Sentencia del 30 de abril de 2002).

³⁹ Otro problema que visualizamos será la determinación del impuesto adeudado por el imputado, por la vía de presunciones legales, y en no pocas ocasiones mediante presunciones de derecho. Vid. Enrique Bacigalupo, ob. cit.; Luis Manuel Alonso González, "Las ganancias patrimoniales no justificadas y la lucha contra el fraude fiscal", en *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, 2000, págs. 13 y sgtes.

No obstante lo dicho, por error, en su edición del 31 de mayo, el Diario Oficial publicó como existente la norma eliminada por el Tribunal Constitucional. En su edición del 1 de junio, rectificó tal inadvertencia.

4.1.2. Facultad de examinar inventarios, balances, libros de contabilidad y documentos del contribuyente y de examinar, confeccionar y confrontar inventarios. Se mantienen casi incólumes las potestades del S.I.I. en esta materia, sin repararse que conforme a lo dispuesto en el art. 60 del C.T., el examen, confección o confrontación podrá efectuarse en cualquier lugar en que el interesado mantenga su documentación contable y tributaria, y que el D.N. o el D.R., según el caso, podrá ordenar que el inventario se confronte con el auxilio de la fuerza pública, cuando exista oposición de parte del contribuyente. La misma norma prescribe: "Con el fin de llevar a efecto la medida de que trata el inciso anterior, el funcionario encargado de la diligencia podrá recurrir al auxilio de la fuerza pública, la que le 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". Consideramos que este precepto, con la vara del Tribunal Constitucional, es inconstitucional, porque implica la afectación de garantías constitucionales sin previa intervención de la justicia ordinaria. Como quiera que sea, la prueba así recopilada sería ilícita.

4.1.3. La posibilidad de obtener el apremio, como medida de fuerza, del contribuyente en esta etapa. El C.T. contemplaba el apremio, como medida de fuerza, en contra del contribuyente que en la etapa de investigación administrativa de los delitos tributarios no concurra sin causa justificada, no exhiba sus libros o documentos o entorpezca el examen de los mismos. El art. 95 del C.T. fue modificado empleándose ahora la expresión "durante la recopilación de antecedentes a que se refiere el artículo 161, Nº 10". En el proceso penal, los antecedentes probatorios recopilados por esta vía no tendrán ningún valor, por cuanto ésa fue la posición de la Comisión del Senado en materia de las pruebas obtenidas mediante el allanamiento y descerrajamiento al tenor de lo dispuesto en el art. 60 del Código Tributario. Se trata, en definitiva, de medidas de fuerza decretadas por autoridades distintas a las establecidas por el nuevo Código Procesal Penal⁴⁰.

⁴⁰ Vid. Nota 18.

4.2. En el nuevo proceso penal

4.2.1. Se eliminan las restricciones específicas a la libertad provisional, contempladas en la antigua letra f) del art. 163. El nuevo inciso 2° del art. 163, al efecto, se limita a establecer: "Si, en los procedimientos penales que se sigan por los mismos delitos, procediere la prisión preventiva, para determinar en su caso la suficiencia de la caución económica que la reemplazará, el tribunal tomará especialmente en consideración el hecho que el perjuicio fiscal se derive de impuestos sujetos a retención o recargo o de devoluciones de tributos; el monto actualizado, conforme al artículo 53 de este Código, de lo evadido o indebidamente obtenido, y la capacidad económica que tuviere el imputado".

4.2.2. Normas especiales en materia de acuerdos reparatorios. El nuevo inciso 2° del art. 162 del C.P.P. manda: "El querellante o denunciante ejercerá los derechos de la víctima, de conformidad al C.P.P. En todo caso, los acuerdos reparatorios que celebre, conforme al artículo 241 del C.P.P., no podrán contemplar el pago de una cantidad de dinero inferior al mínimo de la pena pecuniaria, sin perjuicio del pago del impuesto adeudado y los reajustes e intereses penales que procedan de acuerdo al artículo 53 de este Código".

De esta manera, no pasa a formar parte del acuerdo reparatorio el pago de la deuda impositiva con sus recargos legales, que siguen la suerte del cobro ejecutivo contemplado en el C.T., y que sólo podrá ser remitida por ley, y los intereses y multas condonadas total o parcialmente en los casos y por los órganos que establece el C.T. Advertimos sí que conforme a dichas normas existe el peligro de pedirse y decretarse el apremio en contra del deudor, consistente en arresto hasta por 15 días, prorrogables indefinidamente hasta el pago completo de la obligación (arts. 93, 96 y 97 N° 11 del C.T.)⁴¹.

⁴¹ En todo caso, la Corte Suprema recientemente no ha admitido tal apremio, por ser una manifestación de prisión por deudas, *Gaceta Jurídica*, año 2002, noviembre, N° 269, pág. 200. Puede consultarse a Elizabeth Emilfork Soto, "De la suspensión del cobro judicial y del apremio en las reclamaciones", *Gaceta Jurídica*, año 1998, octubre, N° 220, págs. 29 y sgtes.