



EL DELITO TRIBUTARIO EN LA LEGISLACIÓN CHILENA Y SU EXCLUSIÓN DEL DERECHO PENAL: ANÁLISIS DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ACCIÓN PENAL

TESISTAS: SEBASTIÁN ARANCIBIA ZÚÑIGA

PAULA CONTRERAS GUAJARDO

PROFESOR GUÍA: ANDRÉS BENAVIDES SCHILLER

Tesina de la carrera de Derecho, Universidad De Valparaíso.

Diciembre, 2017

TABLA DE CONTENIDOS

Introducción.....	4
CAPÍTULO I: SOBRE EL DELITO TRIBUTARIO	
1.1 La potestad tributaria y punitiva.....	6
1.2 La distinción entre infracción tributaria y delito tributario.....	9
1.3 Los tipos penales tributarios y la alternativa entre persecución penal y administrativa ¿una diferencia cualitativa o cuantitativa?.....	14
1.3.1 Derecho administrativo sancionador y derecho penal ¿una diferencia cualitativa o cuantitativa?.....	14
1.3.2 La alternativa entre la sanción penal y administrativa.....	15
1.3.3 La sanción administrativa.....	17
1.3.4 La sanción penal.....	18
1.3.5 la sanción administrativa como manifestación del ius puniendi.....	19
1.4 El paralelismo entre el procedimiento administrativo y el procedimiento penal tributario...	20
1.5 Las facultades otorgadas al servicio.....	21
1.6 La denuncia y querella.....	22
1.7 El procedimiento penal tributario.....	24
1.7.1 Recopilación de antecedentes.....	25
1.7.2 El ejercicio de la acción penal.....	28
1.7.3 Etapa de investigación.....	31
1.7.4 Formalización de la investigación	33
1.7.5 Juicio oral.....	33
CAPÍTULO II: EL PROYECTO DE LEY QUE MODIFICA EL ARTÍCULO 162 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO	
2.1. Carácter de constitucionalidad del proyecto.....	34
2.2 Reactivación del proyecto.....	36
2.3 Aprobación de la idea de legislar.....	37
2.4 Posición del ministerio público.....	38
2.5 Posición del servicio	39
2.6 Presentación de indicaciones.....	41

CAPÍTULO III: APROXIMACIONES A LOS PRINCIPALES PROBLEMAS DE LA LEY E IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES ARGUMENTOS.

3.1 Referencia al proyecto.....43
3.2 El debate doctrinal.....44
3.3 La situación en el derecho comparado.....51

CAPÍTULO IV: IDEAS GENERALES SOBRE POSIBLES SOLUCIONES DE LA CUESTIÓN.

4.....53

CONCLUSIONES.....56

BIBLIOGRAFÍA.....59

EL DELITO TRIBUTARIO EN LA LEGISLACIÓN CHILENA Y SU EXCLUSIÓN DEL DERECHO PENAL: ANÁLISIS DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ACCIÓN PENAL

RESUMEN:

Este trabajo tiene por objeto el estudio de los principales aspectos de los delitos tributarios contenidos exclusivamente en el Código Tributario, para comprender los lineamientos generales que determinan su regulación especial y su exclusión del derecho penal. Uno de los factores más trascendentales de su marginación del código penal se manifiesta en la acción penal en materia tributaria, cuyo titular exclusivo es el Director del Servicio de Impuestos Internos. La regulación vigente en esta materia es expresión de la potestad sancionadora de la administración del Estado y se sustenta en el carácter de ultima ratio del derecho penal, pero sin duda requiere de modificaciones sustanciales y debe regirse por los mismos principios constitucionales que el derecho penal.

ABSTRACT:

This work aims at the study of the main aspects of tax offences contained exclusively in the tax code, to understand the guidelines that determine its special regulation and their exclusion from de criminal law. One of the most important factors of marginalization of the penal code manifest itself in the criminal action in tax matters whos owner is the Director of Chile's Internal Revenue Service. The existing regulation in this area is expression of the sanctioning power of the State and is based on the character of ultima ratio of criminal law, but without a doubt requires substantial modifications and it should be governed by the same constitutional principles as criminal law.

INTRODUCCIÓN

La legislación chilena en cuanto a los delitos tributarios reserva su regulación de manera exclusiva al Código Tributario (en adelante CT).

Dentro de esta especial regulación encontramos contempladas aquellas infracciones sancionadas solo con multa, los delitos sancionados solo con pena corporal y por último, la mayoría es sancionado con pena corporal y con multa, en cuyo caso el Director del Servicio es el facultado para decidir entre aplicar multas optando por una sanción por vía administrativa o ejercer la acción penal para optar por dejarlo en manos de la justicia ordinaria, según establece el artículo 162 del mismo cuerpo normativo, en tanto el principal organismo encargado de la administración tributaria es el Servicio de Impuestos Internos (en adelante Servicio).

Durante los últimos años y en atención al surgimiento de casos emblemáticos y de gran connotación pública como el financiamiento político irregular por medio de la presentación de documentos “ideológicamente falsos” se ha instalado en el debate la regulación del delito tributario en nuestra legislación centrando la discusión en dos elementos principales, tales son: la decisión discrecional exclusiva del Director Nacional del Servicio de interponer denuncia o querrela y sus problemas de fundamento y objetividad, y , por otra parte la eventual ampliación de dichas facultades al Ministerio Público como el principal organismo persecutor de delitos.

La discrecionalidad en la decisión de ejercer la acción penal de los delitos tributarios cuando estos contemplan una alternativa entre la pena y la multa por parte del Director del Servicio ha sido cuestionada por diversas instituciones, entre ellas la Contraloría General de la República, siendo uno de los principales focos la falta de certeza jurídica sobre los criterios utilizados por el Director en su decisión, por su parte se ha manifestado también el vocero de la Corte Suprema señalando que el Ministerio Público no debería tener obstáculos para investigar en estas materias, mientras desde el poder ejecutivo defienden la facultad del organismo especializado como la mejor alternativa.

En atención a la contingencia del tema, se encuentra actualmente en trámite legislativo una moción parlamentaria presentada el año 2015 por los entonces diputados Jorge Tarud y Jorge Insunza (Boletín 9954-05) que busca modificar el artículo 162 del Código Tributario quitando la exclusividad de la acción penal en esta clase de delitos al Servicio y en particular a su Director para ampliarla al Ministerio Público (bajo el cumplimiento de ciertos requisitos).

Se ha generado a partir de las controversiales decisiones del Director del Servicio, una disputa entre dos organismos de distinta entidad como son el Ministerio Público y su actual Fiscal Nacional y el Servicio de Impuestos Internos y su Director Nacional, cuyo origen se encontraría en la excepcional presentación de denuncias y querellas por parte de la institución administrativa en casos que revisten caracteres de delito, limitando sustancialmente las facultades del Ministerio Público como organismo persecutor para investigar y acusar, quedando esto a discreción de una autoridad administrativa dependiente del poder ejecutivo (a lo menos en su nombramiento). En este sentido, el Fiscal Nacional ha alegado sobre lo que considera una afectación de un principio fundamental en nuestro ordenamiento jurídico como es la igualdad ante la ley, en tanto se generarían dos tipos de justicia en lo que a delitos tributarios se refiere.

Cabe preguntarnos entonces, si finalmente la actual normativa en cuanto a la acción penal de los delitos tributarios, que sin duda adolece de importantes defectos que analizaremos, revela defectos de fondo, es decir, por encontrarse el monopolio de la acción penal en los delitos tributarios a nombre el Director del Servicio afectando esto realmente los principios fundamentales de nuestro ordenamiento, o más bien si se trata de un defecto de forma, y su problema principal radicaría en la manera en que esta ha sido llevada a cabo, en cuyo caso estaríamos ante una situación perfectible sin necesidad de alterar las facultades del Director.

Resulta necesario e interesante también arribar a conclusiones que nos permitan dilucidar cuál sería el camino más óptimo en este sentido.

CAPÍTULO I

SOBRE EL DELITO TRIBUTARIO

1.1 La potestad tributaria y la potestad punitiva

Cuando hablamos de potestad en términos amplios nos referimos a un poder, la Real Academia Española a estos efectos la define como “dominio, poder, jurisdicción o facultad que se tiene sobre algo”¹. Desde el punto de vista del derecho administrativo la potestad consiste en “un poder de actuación que, ejercitándose de acuerdo con el ordenamiento jurídico, puede generar situaciones que obliguen a otros sujetos”².

Sin duda, dos de las principales potestades de las cuales es titular el Estado son las potestades tributaria y punitiva, se trata, en términos generales del poder que el órgano estatal tiene para imponer tributos a sus ciudadanos y respectivamente el ejercicio de la justicia criminal que “constituye aquel ámbito de acción a través del cual el Estado regula su poder más intenso y violento de intervención respecto de los derechos de los ciudadanos (el poder punitivo)”³.

Por su parte, la potestad tributaria es el poder que tiene el Estado de instituir tributos, éste en ejercicio de la misma establece los tributos a través de la descripción de un hecho jurídico, de manera que el sujeto que realice tal acción deberá pagar una determinada suma de dinero. Pero en realidad, en nuestra legislación la administración tributaria está en manos de un órgano administrativo que es el Servicio de Impuestos Internos pues corresponde “acorde al artículo 1º del decreto con fuerza de ley N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda -que contiene la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos-, a dicha entidad la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieron, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendada por la ley a una autoridad diferente”⁴.

¹ Diccionario Real Academia Española, disponible en: <http://dle.rae.es/?id=Trz0bwV>

² CASSAGNE, J.C (1992) *Los principios generales del derecho en el derecho administrativo*, Buenos Aires, Editorial Abeledo-Perrot, 1992, p.87..

³ CERDA SAN MARTIN, Rodrigo *Manual de derecho procesal penal* citando a Mauricio Duce y Cristian Riego *Introducción al Nuevo Sistema Procesal Penal*, Volumen 1, Escuela de derecho de la Universidad Diego Portales, pp. 24 y ss.

⁴ Dictamen n°14.000 Contraloría General de la República, 24 de abril de 2017.

En cuanto a la relación de ambos poderes del Estado, las potestades tributaria y punitiva tienen en común un elemento sustancial para su eficacia como es la necesidad de delimitación en su ejercicio, en tanto “el ejercicio de la potestad punitiva constituye un instrumento poderoso de estabilización social, cuya eficacia está indisolublemente ligada a su autorrestricción mediante reglas de prudencia. Algo similar ocurre con la potestad tributaria, cuyo ejercicio hace posible el funcionamiento del aparato estatal sólo en la medida en que los contribuyentes no sean sometidos a una carga excesiva que ahogue su potencial de rendimiento (principio de conservación de las fuentes) y a que se garantice la vigencia del principio de igualdad ante la ley”⁵. Es por esto que a pesar de que el principio de especialidad ha determinado su regulación en cuerpos normativos diferentes (Código Penal y CT) para Van Weezel ambas potestades se rigen por los mismos principios como son el de legalidad, tipicidad, prohibición de la analogía, irretroactividad y territorialidad de la ley.

Sin perjuicio de lo anterior, resulta indiscutible que en la legislación chilena ha primado en materia de delitos tributarios el principio de especialidad, en tanto estos delitos han sido excluidos del derecho penal, siendo íntegramente regulados por CT desde 1960, y luego con la dictación de la Ley 19.806 Adecuatoria de la Reforma Procesal Penal el año 2002.

Lo anterior lo corrobora Van Weezel señalando “en lo que respecta a las obligaciones tributarias pertinentes, se someten a los criterios o parámetros del derecho penal y del derecho procesal penal únicamente las cuestiones sobre procedencia de la prueba, su oportunidad, la forma de rendirla y la apreciación de su fuerza probatoria. En consecuencia, las disposiciones del Código Tributario y demás normas sancionatorias fiscales priman sobre las figuras contenidas en el Código Penal, en razón del principio de especialidad, siendo la norma tributaria penal presupuesto esencial y primigenio de toda relación tributaria penal”⁶. Sin embargo, evidentemente “las reglas sobre participación criminal contenidas en el Código Penal deben aplicarse, por mandato del Artículo 2 del Código Tributario, ‘en lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias’”⁷.

El principio de especialidad de la materia tributaria ha sido defendido por el Servicio como necesario por su complejidad y requerimiento de conocimientos técnicos, dejando la

⁵ VAN WEEZEL, Alex (2007): *El delito Tributario*, Editorial Jurídica de Chile, 2007, p. 11.

⁶ *Ibid*, p. 20.

⁷ KOGAN ROSSENBLUT, Olga y FIGUEROA ARAYA, Jaime (1971): *El delito tributario en la legislación y en la jurisprudencia*, Editorial Imprenta Chile, 1971.

sujeción total de dichas materias a las autoridades expertas conocedoras de la disciplina, y en particular al Servicio de Impuestos Internos como el órgano administrador de la aplicación y fiscalización de impuestos, a la Tesorería General de la República como órgano recaudador y a los Tribunales Tributarios y Aduaneros, encargados de llevar cabo los procesos de determinación de multas administrativas.

Lo anterior se debe principalmente a que durante los últimos años se ha gestado un “fenómeno expansivo del llamado derecho administrativo sancionador”⁸ como expresión también del *ius puniendi*. Así lo señala Eduardo Cordero “en este sentido, constituye un dato positivo innegable la existencia de una abundante legislación que entrega a los órganos de la Administración del Estado poderes punitivos que regulan determinados sectores de la vida social, dada la necesidad de resguardar un cierto orden o bienes jurídicos, que van desde el ámbito sanitario, urbanístico, ambiental, tributario, aduanero, mercado de valores, etc. Así las cosas, cada vez se encuentra más lejos la materialización del ideario revolucionario liberal de reservar el ejercicio de los poderes punitivos del Estado en manos de los órganos jurisdiccionales”⁹.

Vemos en consecuencia que la denominada potestad punitiva del Estado se ha ampliado hacia la administración, sin perjuicio de que para Ferrada ésta siempre ha estado consagrada legalmente, otorgándose las facultades necesarias para sancionar hechos que en principio debiera sancionar el derecho penal “reservando a la actuación de los Tribunales de Justicia la represión de hechos de mayor gravedad, respetando el carácter subsidiario y de última ratio que se reconoce al Derecho penal”¹⁰.

En particular en lo referente a la potestad tributaria se consagra una normativa basada en esta inclinación, dando pie este conjunto de normas a lo que Massone denomina ‘derecho penal tributario’ el cual se conforma por “las normas que regulan la potestad sancionadora de la administración tributaria y de los tribunales tributarios”¹¹. Agrega que “el sistema sancionatorio tributario es un ‘sistema complejo’. Él es, en efecto, un ‘conjunto’ constituido por un componente administrativo y un componente penal”¹². Ambos componentes cumplen la misma

⁸ BENAVIDES SCHILLER, Andrés (2016): *El delito de fraude del funcionario público*, Editorial Bosch Penal, 2016 p. 224.

⁹ CORDERO QUINZACARA, Eduardo (2013): “Concepto y naturaleza de las sanciones administrativas en la doctrina y jurisprudencia chilena”. En: Revista de derecho Universidad Católica del Norte, año 20 n°1, p. 80

¹⁰ Ibid, p. 80.

¹¹ MASSONE PARODI, Pedro (2010): *Infracciones Tributarias* -2ª Edición, Editorial Legal Publishing, 2010, p. 7

¹² Ibid. (citando a Pollari, Nicolo, parte general página 577), p. 159.

función sustancial: aquella de prevenir y reprimir la violación a las normas formales y sustanciales que permiten al Estado obtener, a través del instrumento de los tributos, el dinero necesario para la propia existencia y funcionamiento”¹³.

1.2 La distinción entre infracción tributaria y delito tributario

Se trata de una determinación fundamental, que buscaría principalmente delimitar la línea separadora entre la potestad sancionadora administrativa con el derecho penal.

Como señala el propio SII en su Manual de Delito Tributario “el delito tributario es una especie de infracción tributaria: dentro de las infracciones tributarias están comprendidos los delitos tributarios y las simples contravenciones o infracciones administrativas tributarias. Para esta distinción algunos autores clasifican las infracciones tributarias en infracciones penales o delitos, infracciones administrativas e infracciones civiles, otra parte de la doctrina divide las infracciones tributarias solamente en dos tipos: delitos y contravenciones (infracción administrativa)”¹⁴.

Uno de los autores que trata esta delimitación es el tributarista Pedro Massone, quien definió la infracción tributaria como “toda violación voluntaria de una obligación, de un deber o de una prohibición tributaria, sancionada por la ley”¹⁵, Salvatore Gallo citado en la obra de Massone define al ilícito tributario (o infracción) como “todo hecho al cual el ordenamiento tributario vincula, como consecuencia, una sanción”. Héctor Belisario Villegas considera como infracción tributaria “la violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales”¹⁶.

Todos coinciden en que todo acto que viole una norma contenida en una ley tributaria o que ofenda de algún modo un interés tributario del Estado debe considerarse un “ilícito o infracción tributaria”, luego, cabe realizar la delimitación referida, pues dicho ilícito es el género, que distinguirá sus especies en atención a la sanción contemplada por la ley, así, si el ilícito tributario está castigado con una sanción penal se tratará según Massone de un delito tributario,

¹³ *Ibíd.* pp. 159-160.

¹⁴ Manual del Delito Tributario del Servicio de Impuestos Internos. En: <https://es.scribd.com/document/178576970/Manual-Delito-Tributario>.

¹⁵ MASSONE PARODI: *Infracciones tributarias*, p. 11.

¹⁶ MASSONE PARODI: *Infracciones tributarias*, p. 9.

en cambio si el ilícito sólo contempla sanciones administrativas se trataría de un ilícito administrativo.

Como señalan Kogan y Figueroa “la sola lectura de las disposiciones contenidas en el artículo 97 del Código Tributario permite formular una distinción clara entre las diversas ‘infracciones a las disposiciones tributarias’ que dicho artículo sanciona. En tanto sus números 4,5,8,9,12,13, y 14 describen hechos de naturaleza delictual, castigándolos con sanción pecuniaria y corporal, los números 1,2,3,6,7,10,11,15 y 16 del mismo precepto tipifican meras infracciones o contravenciones administrativas, a las que el legislador impuso solamente sanciones pecuniarias”¹⁷.

Por otra parte, el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), organismo del que Chile es parte, señala en su artículo 152 “constituye infracción tributaria todo incumplimiento de normas tributarias sustanciales o formales, por comisión o por omisión, que esté tipificado y sancionado en este Código o en normas jurídicas de rango legal”¹⁸.

En cuanto al delito tributario propiamente tal es definido por Massone como “toda violación dolosa de una obligación, de un deber o de una prohibición tributaria, sancionada por la ley con una pena (o copulativamente, con una pena y una multa)”¹⁹.

Resulta interesante además que el último Modelo de Código Tributario propuesto por la CIAT, del año 2015, señala “se ha optado en este Título por excluir la figura del delito tributario, la cual debería encontrar acomodo en el Código Penal de cada país, si bien se reconoce que algunos países han optado por regular esa figura en el propio Código Tributario. Añade a esto que “son claramente apreciables las diferencias en el régimen jurídico de las infracciones administrativas y los delitos. Es decir, existe una diferencia sustancial de naturaleza entre el Derecho Penal Tributario y el Derecho Tributario Penal”²⁰.

¹⁷ KOGAN ROSENBLÜT, Olga y FIGUEROA ARAYA, Jaime (1971) “*El delito tributario en la legislación y en la jurisprudencia*”, Santiago, Editorial Imprenta, 1971. p.23.

¹⁸ Modelo Código Tributario CIAT, 2015, p. 151.

¹⁹ MASSONE PARODI: *Infracciones tributarias.*, p. 11.

²⁰ Modelo Código Tributario CIAT, 2015, p. 151.

Vemos en consecuencia que la recomendación de dicho organismo del que Chile es parte es optar por su regulación en el Código Penal, no sujetándose de esta manera al principio de especialidad pues entre ambas existiría una diferencia sustancial.

La distinción entre infracciones y delitos tributarios reviste de importancia en cuanto a los efectos y naturaleza de cada una, pues en el caso de las infracciones actúa la potestad administrativa sancionadora y en el caso de los delitos corresponde su conocimiento a la justicia ordinaria. Sin embargo, para los procesalistas Horvitz y López “el Código Tributario diferencia los delitos de las infracciones tributarias según si la imposición de la sanción es de competencia del Servicio de Impuestos Internos o de la justicia ordinaria (art. 105 CT). Estos criterios son demasiado formales, más si se observa la identidad sustancial entre las faltas previstas en el Código Penal y las infracciones extramuros del mismo. La diferenciación ‘sustancialista’ entre delitos e infracciones administrativas tuvo por finalidad justificar la exclusión de las últimas del conjunto de garantías que rodean la intervención punitiva del Estado, para facilitar su represión por parte de la Administración”²¹. Los autores se muestran críticos en este aspecto pues consideran que la distinción entre delitos o infracciones administrativas tiene como fin restar el conjunto de garantías que rodean la intervención punitiva del Estado y facilitar la represión del órgano administrativo. En este sentido, “esto encubre la imposición de sanciones puramente administrativas que solamente mediante el recurso al formalismo o estafa de etiquetas pueden distinguirse, materialmente, de las penas que el orden jurisdiccional impone al responsable de un delito”²².

Por cierto “existe consenso en la doctrina en que el delito tributario se diferencia de la infracción administrativa por el órgano que establece la sanción (el Juez o Tribunal Penal, en el primer caso; la Administración Tributaria en el segundo), por el procedimiento que debe seguirse (el procesal penal, en el primer caso; el Administrativo o judicial administrativo en el segundo) y por el tipo de pena (posibilidad de pena privativa de libertad, en el primer caso; proscripción de este tipo de pena en el segundo). Como garantía jurisdiccional, la pena privativa de libertad, solamente podrá imponerse por la justicia ordinaria”²³.

²¹ HORVITZ LENNON, María Inés, LÓPEZ MASLE, Julián (2010) *Derecho Procesal Penal chileno, Tomó I*, Editorial Jurídica de Chile, 2010. p.145.

²² BENAVIDES SCHILLER: *El delito de fraude del funcionario público* citando a GARCIA PABLOS DE MOLINA, Antonio (2005): *Introducción al derecho penal*, Editorial Universitaria Ramón Areces, 2005, p.111.

²³ Modelo Código Tributario CIAT 2015.

Para el profesor Van Weezel también se trata de una cuestión formalista, pues “la distinción entre delitos y contravenciones sería relativa, sobre todo ya que el aspecto verdaderamente relevante para la ley es meramente formal: se trata de determinar la competencia y el procedimiento. El código Tributario adopta en este sentido una opción que parece sencilla, pero es compleja: corresponde a los jueces con competencia en lo criminal la imposición de sanciones corporales, lo que en la sistemática del Código Tributario equivale a la afirmación de que los hechos sancionados con pena corporal constituyen delito. No obstante, esta regla se refiere en términos absolutos sólo al conocimiento de las infracciones amenazadas con pena corporal como pena única. En los demás casos la definición de si el hecho es constitutivo de delito o sólo configura una infracción queda sujeta a la discrecionalidad del Director. En virtud de la regla del Art. 162 incisos 3º y ss. CT, lo que era una amenaza de penas copulativas se convierte en la alternativa entre persecución penal y persecución administrativa”²⁴.

Nos situamos en la materia de mayor interés sobre estos tipos penales, respecto de aquellos que contemplan ambas opciones, es decir, ser castigados como delitos o como infracciones administrativas pues efectivamente y como hemos adelantado, la aplicación de uno u otro régimen se sujeta a la discreción del Director del Servicio y es que “se trata de una cuestión común a todos los delitos contra la Administración pública [...], la atinente a la doble sanción, penal y administrativa, que puede recaer sobre unos mismos hechos”²⁵.

En consecuencia, se entrega al órgano administrativo el poder de definir la naturaleza y procedimiento aplicable a hechos sancionados como delitos, en tanto contemplan penas corporales, es lo que Van Weezel denomina una “alternativa entre persecución penal y persecución administrativa”.

Para Mauricio Duce “se trata de una regla de larga data y que tiene por fundamento entregar una herramienta al SII para potenciar su función fiscalizadora del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. De esta forma, pareciera que el legislador ha privilegiado el interés recaudatorio del Estado por sobre otros valores que pudieran afectarse en esos casos, correspondiéndole al Servicio decidir discrecionalmente su

²⁴ VAN WEEZEL: *El delito tributario*, pp. 25-26.

²⁵ BENAVIDES SCHRILLER: *El delito de fraude del funcionario público*. P. 231.

uso”²⁶. Esta preferencia del legislador, cuestionable para muchos, según los defensores de la potestad sancionadora de la administración partiría de la base de que “existe una relación directamente proporcional entre la gravedad de las medidas que adopta el Estado y que afectan la esfera jurídica de los particulares, y el estatuto de garantías al cual se encuentran sometidas. Así, es de toda lógica que el régimen sancionador penal, más enérgico y grave en las sanciones que se adoptan, esté sujeto a una serie de formas y ritualidades que hacen más estricto el ejercicio de esta forma de potestad punitiva. En el escalón siguiente se encuentran las sanciones que aplica la propia Administración, sujetas a un sistema de principios y garantías más atenuados o ‘matizados’ que se debe respetar en el respectivo procedimiento administrativo sancionador”²⁷.

En consecuencia, la alternativa que abre el legislador al Director del Servicio implica que conforme a los antecedentes con los que cuente determine la gravedad de los hechos y tome una decisión, pero en el caso de optar por la vía administrativa no existe ningún deber de fundar su decisión. Es por esto que surgen cuestionamientos en el ámbito jurídico principalmente en cuanto a la inobservancia de criterios objetivos y estandarizados por parte de la autoridad administrativa a la hora de tomar las decisiones, siendo la misma Contraloría General de la República en dictamen N° 14000 del 24 de abril del presente año quien ha señalado que “pese a tratarse de una atribución discrecional del Director del SII, resulta indispensable que las decisiones que adopte en la materia tengan un fundamento racional, ya que, conforme al principio de juridicidad, es importante que estas no obedezcan al mero capricho de la autoridad, sino a criterios objetivos que le otorguen legitimidad, por lo que lo que resuelva sobre el particular requiere tener un sustento en los antecedentes recabados al efecto”²⁸.

En este aspecto citamos al Tribunal Constitucional que en Sentencia N° Rol 2922, del 29 de septiembre de 2016 sostiene “que, para el ejercicio de la potestad sancionadora administrativa, los órganos dotados de *ius puniendi* deben sujetarse a ciertos límites impuestos objetivamente por el legislador para efectos de ponderación de la sanción. El esquema habitualmente utilizado se orienta a restringir la discrecionalidad del ente sancionador, a través de la incorporación de

²⁶ DUCE, Mauricio, ESCOBAR, Ricardo (2017) “En busca de un nuevo equilibrio: alternativas para regular el inicio de la persecución penal de los delitos tributarios ¿Quién debe iniciar la acción penal en materia tributaria?”. En: Debates de Política Pública, Centro de Estudios Públicos. p. 3. En: https://www.cepchile.cl/cep/site/artic/20170804/asocfile/20170804113344/dpp_022_agosto2017.pdf

²⁷ CORDERO QUINZACARA: “Concepto Y Naturaleza De Las Sanciones Administrativas En La Doctrina Y Jurisprudencia Chilena”, p. 83.

²⁸ Dictamen n°14.000 Contraloría General de la República, 24 de abril de 2017. En: [citado el 22 de diciembre de 2017], <https://www.contraloria.cl/pdfbuscador/dictamenes/014000N17/html>.

directrices que hacen obligatoria la ponderación de las circunstancias para la determinación de las correspondientes sanciones, en el caso concreto”²⁹, en dicho pronunciamiento queda clara la necesidad que tienen los organismos con potestad sancionadora de someterse a directrices para la determinación de las correspondientes sanciones, lo que resulta del todo aplicable en este caso a la decisión del Director del Servicio de optar o no por ejercer la acción penal en casos concretos, lo que hoy no se encuentra delimitado de manera alguna por legislador ni sometido a ningún cuestionamiento por parte de la autoridad.

1.3 Los tipos penales tributarios y la alternativa entre persecución penal y administrativa ¿una diferencia cualitativa o cuantitativa?

1.3.1 Derecho administrativo sancionador y derecho penal ¿una diferencia cualitativa o cuantitativa?

En primer lugar, cabe señalar que la “pugna” entre el derecho administrativo penal o sancionador y el derecho penal propiamente tal deviene en una serie de elementos, entre ellos una discusión respecto a la diferencia entre ambas, donde se encuentran quienes estiman que entre ambas existe una diferencia cualitativa y por otra parte quienes estiman que existe una diferencia cuantitativa.

Existe parte de la doctrina que considera que ambos tipos de sanciones se diferencian por la naturaleza de las infracciones a las cuales se imponen, de manera que son cualitativamente distintas y el principal defensor de ella es *Goldshmidt* para quien “el injusto administrativo sólo protege intereses administrativos y no bienes jurídicos auténticos”³⁰, para el autor “las infracciones administrativas aspiran, únicamente, a asegurar el cumplimiento de obligaciones de los gobernados para con la Administración, que han sido impuestas a fin de proveer al buen funcionamiento de ésta y, por consiguiente, a la posibilidad de alcanzar los objetivos prácticos que le son peculiares. Así, la naturaleza de los ilícitos penales y administrativos es distinta; por lo tanto, también la de las sanciones impuestas a unos y otros” asimismo “la imposición de la pena administrativa pertenece a la actividad del mismo nombre y constituye una respuesta a la falta de colaboración del individuo con el Estado para el logro del bienestar social”³¹. El profesor Cury desatiende esta teoría, entre otros motivos porque considera que “la idea de que las infracciones

²⁹ Tribunal Constitucional, STC, rol 2922-2016, septiembre 2016.

³⁰ CURY, Enrique (2011): *Derecho Penal Parte General*, -10ª edición, Ediciones UC, 2011, p.104.

³¹ BENAVIDES SCHILLER: *El delito de fraude al funcionario público*, p. 226.

administrativas no lesionan bienes jurídicos, sino meras obligaciones impuestas por razones de orden, tampoco es aceptable”³².

En la segunda posición se encuentran autores como Cury y Van Weezel, quienes consideran que la diferencia entre ambas sanciones es meramente cuantitativa, el primer autor estima que “el administrativo no es sino un injusto de significado ético-social reducido, que por tal razón sólo debe estar sometido a sanciones leves cuya imposición no requiere garantías tan severas como las que rodean a la de la pena penal. Este es el criterio predominante en el derecho comparado”³³, en este sentido también Van Weezel, quien cree sin embargo en la plena vigencia de los mismos principios del derecho penal en el ámbito administrativo “existe acuerdo en que el principio de legalidad (y sus consecuencias: principio de tipicidad, prohibición de la integración analógica, irretroactividad –en este caso además expresamente consagrada en el Art. 3° CT-, territorialidad , determinación de las penas) tiene plena vigencia en el ámbito administrativo cuando se trata de sanciones (al menos en la teoría). En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional, a partir de cuya doctrina cabe sostener que en nuestro sistema se ha impuesto la tesis – a nuestro juicio correcta- de que entre el derecho penal y el derecho administrativo sancionador no hay más que una diferencia cuantitativa”³⁴.

1.3.2 La alternativa entre la sanción penal y administrativa

A propósito del amplio poder que se otorga al Director del Servicio, como manifestación de la potestad sancionadora, quienes amparan la actual regulación, como Eduardo Cordero plantean que es una realidad que “cada vez más se otorgan dichos poderes a órganos administrativos, cuyo fundamento se encontraría en una forma más eficiente y oportuna para reprimir determinadas conductas de menor gravedad y que, por tanto, no demandaban de mayores garantías sustantivas y procesales en su aplicación”³⁵.

Pero, la potestad sancionadora de la administración ha sido también bastante cuestionada por otro sector de la doctrina, que considera que ésta presentaría un desapego con la Constitución, así “en la doctrina se ha sostenido que la potestad sancionadora debería constituir

³² CURY: Derecho Penal Parte General, p.105.

³³ Ibid, p.105.

³⁴ VAN WEEZEL: *El delito tributario*, p. 23 y 24.

³⁵ CORDERO QUINZACARA: “Concepto Y Naturaleza De Las Sanciones Administrativas En La Doctrina Y Jurisprudencia Chilena”, p. 80.

un monopolio judicial y no podría estar nunca en manos de la Administración”³⁶, en este orden “si la finalidad básica de la Administración pública es la búsqueda permanente del desarrollo, bienestar y equilibrio social, podríamos sostener que difícilmente sus funcionarios gozan de la imparcialidad necesaria y de los conocimientos jurídicos para desempeñar labores de castigo”³⁷.

En la postura contraria “los defensores de la autonomía y constitucionalidad de la potestad administrativa sostienen a) que la defensa del interés público debe ser especializada e inmediata; b) que constituye el mecanismo idóneo para la coacción de los particulares y así obtener el cumplimiento de sus deberes administrativos, y c) que las potestades sancionadoras de la Administración son muy difíciles, si no imposibles de sustituir, por más que se adviertan inconstitucionalidades en su atribución”³⁸.

La denominada potestad sancionadora de la administración y la potestad punitiva, limitada siempre por su carácter de *ultima ratio*, son dos manifestaciones del poder del Estado que como es previsible tienen diferente naturaleza, al respecto el Tribunal Constitucional ha sido enfático en señalar que “el ejercicio de potestades punitivas por parte de los órganos de la Administración del Estado es de naturaleza administrativa y no penal’. Así, en materia tributaria ha dicho que: ‘[...] en la especie, sin embargo, no existe ejercicio de facultades propiamente jurisdiccionales, que resuelvan conflictos entre partes, sino que se trata de potestades administrativas sancionadoras [...] como lo ha señalado la doctrina, ‘un elemento básico de la sanción administrativa es el carácter administrativo del procedimiento que ha de observarse’. El procedimiento aparece gobernado y dirigido, principalmente, por órganos y funcionarios integrantes de la Administración”³⁹.

Se desprende del pronunciamiento del Tribunal Constitucional en consecuencia que no obstante el Director del Servicio posee amplias facultades para determinar el procedimiento aplicable, el ámbito de sus funciones es, sin duda, parte de la potestad administrativa

³⁶ VERDUGO MARINKOVIC, Mario “La Potestad Administrativa Sancionadora En La Jurisprudencia Del Tribunal Constitucional”. En: Estudios sobre Justicia Constitucional, Libro homenaje a la profesora Luz Bulnes Aldunate, Editorial Jurídica de Chile. p. 356.

³⁷ BENAVIDES SCHILLER: *El delito de fraude del funcionario público*, p. 228.

³⁸ VERDUGO MARINKOVIC: La Potestad Administrativa Sancionadora En La Jurisprudencia Del Tribunal Constitucional” p. 357, citando a CORDERO, Cristian: *Derecho Administrativo Sancionador*, en volumen *Derecho Administrativo, 20 años de Cátedra*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2008, p. 120.

³⁹ CORDERO, Eduardo y ALDUNATE, Eduardo (2012): “Las Bases Constitucionales De La Potestad Sancionadora De La Administración” En: *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, XXXIX, p. 344.

sancionadora y en ningún caso puede ejercer evidentemente facultades propiamente jurisdiccionales.

1.3.3 La sanción administrativa

Aclarado el aspecto sobre la diferente naturaleza de ambas potestades, nos centramos en lo relativo a la potestad sancionadora, Ferrada define la potestad sancionadora de la administración como “aquella que reconoce a los órganos de la Administración como a los tribunales la capacidad de imponer sanciones administrativas a los particulares en caso de infracción de ciertos deberes jurídicos establecidos en el ordenamiento jurídico”⁴⁰.

Cabe decir que según el autor señalado “si bien algún sector doctrinal ha discutido la procedencia de esta potestad de la administración en nuestro ordenamiento, la mayoría de la doctrina ha reconocido la plena vigencia de esta potestad, lo que ha sido ratificado por el tribunal constitucional en reiteradas ocasiones (entre otras, stc 244/1996 y, más recientemente, stc 480/2006). No obstante, lo que aún genera discusión es la aplicación a su respecto de los derechos constitucionales establecidos en la Constitución para el ejercicio de la potestad sancionadora de los tribunales de justicia en materia penal”⁴¹.

En el caso del delito tributario, la determinación del hecho constitutivo de la infracción se encuentra como ya sabemos en manos del Servicio, en particular de su Director, no así la facultad de aplicar sanciones pecuniarias, por cuanto “antes de la dictación de la Ley N°20.332, que fortalece y perfecciona la jurisdicción Tributaria y Aduanera, la facultad de aplicar sanciones por infracciones tributarias que no revistan el carácter de delito se entregaba al Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, de conformidad al artículo 161 del Código Tributario; sin embargo, en virtud de la referida Ley N°20.332, esta facultad se encuentra actualmente radicada en los Tribunales Tributarios y Aduaneros, representando una manifestación del *ius puniendi* del Estado”⁴².

El penalista chileno Enrique Cury en relación a la pena administrativa plantea que ésta “tiene un doble sentido, donde puede atribuírsele un significado procesal, en cuyo caso las penas administrativas son aquellas medidas sancionatorias que, de conformidad con el ordenamiento

⁴⁰ FERRADA BÓRQUEZ, Juan Carlos (2007): “Las Potestades Y Privilegios De La Administración Pública En El Régimen Administrativo Chileno”. En: Revista de derecho vol. XX N° 2, pp. 69-94.

⁴¹ Ibid, pp. 69-94.

⁴² Subdirección jurídica SII (2017): “Informe jurídico el ejercicio de la acción penal por delitos tributarios”

vigente, se imponen por una autoridad administrativa, sin intervención de los tribunales de justicia, no obstante, su naturaleza punitiva (o, por lo menos, su semejanza con las formas de la pena criminal). Por la otra, también es posible conceptualarla de acuerdo con un criterio material, y entonces serán penas administrativas las aplicadas a hechos que atentan contra la estructura, organización y funciones de la Administración, o contra otros bienes jurídicos cuya violación, por encontrarse estrechamente vinculados con ella, la afectan de manera directa”⁴³.

1.3.4 La Sanción Penal

Cury se refiere a la sanción penal como “pena penal”, y la define como “un mal que consiste en la disminución o privación de ciertos bienes jurídicos, el cual se impone a quien comete culpablemente un injusto de aquellos a que la ley amenaza expresamente con ella, para fortalecer el respeto por los bienes jurídicos, evitar, hasta donde sea posible, la proliferación de tales hechos y asegurar así las condiciones elementales de convivencia, todo ello dentro de los límites que determina la dignidad humana del afectado”⁴⁴.

Por otra parte para Etcheverry “La pena es la pérdida o disminución de sus derechos personales que la ley impone a una persona (el delincuente) como consecuencia de determinados hechos (el delito)”⁴⁵.

Así las cosas “lo característico de la sanción penal es que ella opera como forma de prevenir, o castigar (dependiendo del enfoque) ciertas conductas específicas, en el ámbito de lo que se conoce como derecho de libertad general de los individuos. La libertad general corresponde al ámbito no juridificado de la conducta humana, y justifica lo que se conoce como el principio de distribución: mientras que los órganos públicos sólo pueden realizar aquello que el Derecho les permite, porque su existencia se debe al Derecho, los individuos pueden realizar todo aquello que el Derecho no les ha prohibido, porque su existencia no está jurídicamente condicionada”⁴⁶. Y es que “las exigencias de tipicidad propias de la sanción penal se explican porque la conducta sancionada es una entre muchas posibilidades cercanas -no

⁴³ CURY, Enrique (2011): *Derecho penal parte general*, -10ª edición-, Ediciones UC, 2011, p.103.

⁴⁴ CURY, Enrique (2011): *Derecho penal parte general*, -10ª edición-, Ediciones UC, 2011, p.83.

⁴⁵ ETCHEVERRY, Alfredo (1992): *Derecho Penal: Parte General*, tomo II, -3ª edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago 1992, p. 21.

⁴⁶ CORDERO, Eduardo y ALDUNATE, Eduardo (2012): “Las Bases Constitucionales De La Potestad Sancionadora De La Administración” En: *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, XXXIX, p. 357

castigadas- en el universo de la libertad general. De este modo, resulta imperativo aislar, por medio de una precisa descripción, la o las conductas que se trata de sancionar penalmente. En cambio, en el ámbito de la sanción administrativa, si bien una adecuada tipificación puede ser un elemento del derecho al debido proceso sustantivo, es perfectamente posible concebir técnicas de sanción que reposen, a lo menos parcialmente, en la existencia de deberes de conducta que los individuos debían seguir”⁴⁷

1.3.5 La sanción administrativa como manifestación del *ius puniendi*.

¿La sanción administrativa es una manifestación del *ius puniendi* del Estado? Esto es un tema de relevancia fundamental en la materia en estudio, por cuanto, su efecto inmediato será la imposibilidad de ejercer copulativamente ambas sanciones por parte del Estado en virtud del principio del *non bis in ídem*.

En este sentido, la jurisprudencia en nuestro país ha sido clara y “siguiendo la tendencia comparada –particularmente española– el Tribunal Constitucional afirma que la potestad punitiva penal y administrativa son manifestaciones del poder único que tiene el Estado para sancionar determinadas conductas, existiendo, por tanto, una identidad ontológica entre una y otra”⁴⁸.

El *non bis in ídem* “supone la prohibición de un ejercicio reiterado del *ius puniendi* del Estado, que impide castigar doblemente, tanto en el ámbito de las sanciones penales como en el de las administrativas y proscribire la compatibilidad entre unas y otras en aquellos casos en los que se constate que concurre la identidad del sujeto, hecho y fundamento. A la vez, este principio se configura también como un derecho que impide la sustanciación de una dualidad de procedimientos sancionadores, adquiriendo así un doble significado; uno material y uno sustantivo, y otro procesal o formal”⁴⁹. En este sentido también la CS “en virtud de este principio *non bis in ídem* se impide aplicar una nueva sanción por una conducta ya sancionada. Desde la perspectiva administrativa, tiene dos vertientes este principio. Por una parte, impide que un mismo hecho sea considerado a la vez delito penal y delito administrativo; y, por otra, que un

⁴⁷ Ibid, pp. 357-358.

⁴⁸ Ibid, p. 345.

⁴⁹ BENAVIDES SCHILLER: *El delito de fraude del funcionario público*, p. 231.

mismo hecho personal sea considerado a la vez objeto de dos sanciones de tipo administrativo; por ejemplo, que de un mismo hecho se deriven dos o más multas”⁵⁰.

Por último, la CS el pasado 22 de Noviembre en considerando décimo séptimo sostuvo “que aun cuando la potestad sancionadora de la Administración compone el llamado *ius puniendi* del Estado, no es menos cierto que la sanción administrativa es independiente de la criminal, por lo que incumbe una adaptación matizada de los cánones del derecho penal en temas de sanción administrativa”⁵¹.

1.4 El paralelismo entre el procedimiento administrativo y el procedimiento penal tributario

El procedimiento penal tributario se desmarca como consecuencia de lo anterior, de los procedimientos administrativos como el de aplicación de sanciones y el procedimiento general de reclamaciones.

En cuanto a la relación entre el procedimiento general de aplicación de sanciones y el procedimiento penal tributario, ésta se encuentra regulada por el inciso cuarto del artículo 162 del CT que dispone:

“La circunstancia de haberse iniciado el procedimiento por denuncia administrativa señalado en el inciso anterior, no será impedimento para que, en los casos de infracciones sancionadas con multa y pena corporal, se interponga querrela o denuncia. En tal caso, el Director Regional se declarará incompetente para seguir conociendo el asunto en cuanto se haga constar en el proceso respectivo el hecho de haberse acogido a tramitación la querrela o efectuado la denuncia”

Esta norma implica que “a pesar de que se haya notificado un acta de denuncia en contra del infractor, a fin de que le sean aplicadas las penas pecuniarias correspondientes conforme al procedimiento establecido en el artículo 161 del Código Tributario, igualmente el Director del Servicio podría presentar la querrela o denuncia a la Justicia del Crimen”⁵². Sin embargo, “en tal caso no podrían coexistir dos procesos (uno ante el Director Regional del Servicio y otro ante el Juez del Crimen) y, por lo tanto, la norma en comento obliga al Director Regional a declararse

⁵⁰ VERGARA BLANCO, Alejandro (2004): “Esquema de los principios del derecho administrativo sancionador”. En: Revista de Derecho Universidad Católica del Norte-Sede Coquimbo, año 11 N° 2, p. 143.

⁵¹ Tribunal Constitucional, STC, rol 12.164-2017, considerando n°10.

⁵² UGALDE PRIETO, Rodrigo (2002): *Delito Tributario Y Reforma Procesal Penal*, Editorial Lexis Nexis, 2002. p. 49.

incompetente para seguir conociendo del asunto, en cuanto se haga constar en el proceso respectivo el hecho de haberse acogido a tramitación la querrela o denuncia”⁵³.

Lo anterior, como ya se ha señalado es consecuencia de que “la doctrina y jurisprudencia nacional han recibido una clara influencia de la doctrina y jurisprudencia comparada, particularmente aquella que se ha forjado en el Derecho español y que hace una identificación ontológica entre las sanciones penales y las administrativas bajo el concepto de un *ius puniendi* único del Estado, que se bifurca en estas dos manifestaciones. De esta forma, se asimilan delitos e infracciones administrativas por una parte, y las penas y sanciones administrativas por otra, con el objeto de proyectar los principios del orden penal a estas últimas”⁵⁴.

Pero este procedimiento también se diferencia con el procedimiento general de reclamaciones y su relación se encuentra regulada actualmente en el inciso quinto del artículo 162 del CT dispone:

“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”

Es decir, en cuanto a la determinación de los impuestos y las reclamaciones pendientes estas se llevarán a cabo paralelamente y no se interrumpe lo relativo a los impuestos adeudados, donde el Servicio conserva sus facultades como organismo titular recaudador.

1.5. Las facultades otorgadas al Servicio

Dentro de las facultades del Director del Servicio establecidas en el artículo 7 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos se encuentran:

f) *“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, para cuyo efecto podrá, cuando lo estime necesario, requerir la intervención del Consejo de Defensa del Estado, caso en el cual el Director podrá intervenir en el proceso, si lo estima conveniente, en calidad de coadyuvante;*

⁵³ Ibid, p. 50.

⁵⁴ CORDERO QUINZACARA: “Concepto Y Naturaleza De Las Sanciones Administrativas En La Doctrina Y Jurisprudencia Chilena”, p. 100.

Por otra parte, el inciso 2º del artículo 6º de la Ley Orgánica del Consejo de Defensa del Estado, contenida en el DFL N°1 de 1993, de acuerdo a su texto con posterioridad a la ley N° 19.806, señala que:

“El Consejo de Defensa del Estado sólo podrá interponer querrela respecto de hechos constitutivos de delitos en que las leyes requieren denuncia o querrela del Servicio de Impuestos Internos, cuando así lo solicite este Servicio”⁵⁵.

En consecuencia, existen dos opciones:

- a. Deducir Denuncia/Querrela (Acción penal).
- b. Perseguir la aplicación de una sanción pecuniaria (Acción sancionatoria).

1.6 La denuncia y querrela

En caso de que el Director del Servicio decida ejercer la acción penal tiene dos medios, que son la denuncia o la querrela. La determinación de la una o la otra no se encuentra predeterminada por la ley, por lo que en la práctica del Servicio el factor determinante se encontraría, según señaló el ex Director del organismo, en el peso de los antecedentes: “la determinación entre ejercer denuncia o querrela dependerá del peso de los antecedentes en que se funda y explica la misma, siendo fundamental la cuestión de que si se opta por la denuncia, ella se presenta ante el Ministerio Público, mientras la querrela se presenta ante el Juez de Garantía”⁵⁶.

La decisión de ejercer denuncia o querrela tiene requisitos procedimentales distintos. Cuando se interpone denuncia “como denunciante, el Servicio de Impuestos Internos no tendrá otras responsabilidades y derechos sino los que dispone el artículo 178 del Código Procesal Penal. Entre tales derechos tendrá el de presentar querrela dentro del plazo que establece el artículo 112 del mismo código, esto es ‘en cualquier momento, mientras el fiscal no declare cerrada la investigación’”⁵⁷. En la denuncia “ante la inexistencia de precepto especial en el Código Tributario rigen las normas previstas en los artículos 172 a 178 del Código Procesal Penal. Ello

⁵⁵ UGALDE PRIETO: *Delito Tributario y Reforma Procesal Penal*, p. 43

⁵⁶ JORRAT, Michell en Boletín N° 9954-05 Informe De La Comisión De Hacienda Recaído En El Proyecto De Ley Que Modifica El Código Tributario En El Sentido De Facultar Al Ministerio Público Para Querrellarse Por Delitos Tributarios

⁵⁷ UGALDE PRIETO: *Delito Tributario y Reforma Procesal Penal*, p.98.

sin perjuicio de tener presente que el denunciante siempre debe ser el Servicio de Impuestos Internos, pues sólo la querrela podrá ser presentada por el Consejo de Defensa del Estado a requerimiento del Director, y en ningún caso de oficio. Una denuncia deberá ser presentada por el Servicio a la justicia, al Ministerio Público o a la policía”⁵⁸.

Por el contrario, según manifestó Jorratt, cuando sí tienen antecedentes suficientes el organismo, más bien su Director, opta por ejercer la querrela y fundar la acción penal al tenor del artículo 162 del Código Tributario, “como querellantes, tendrán las facultades que dispone el artículo 261 del Código Procesal Penal”, la querrela “deberá ser presentada por el Servicio o por el Consejo de Defensa del Estado a requerimiento del Director, ante el juez de garantía”⁵⁹. El CT no establece los requisitos de la querrela por lo que deberá sujetarse al artículo 113 del Código Procesal Penal, además esta podrá presentarse en cualquier momento, mientras el fiscal no declare cerrada la investigación.

Pero a dicho requisito de procesabilidad que constituye la acción penal por parte del Director actualmente se exige un elemento adicional consistente en que la querrela sea nominativa. En este sentido se ha pronunciado recientemente la Corte de Apelaciones de Rancagua, en causa ROL 807-2017 sobre recurso de apelación deducido por el Ministerio Público en contra de la resolución de 10 de octubre del año en curso, dictada por el Juzgado de Garantía de Rancagua que acogió cautela de garantías y rechazó la formalización del imputado Isaac Givovich Contador, en causa RIT 11.146-2017, la que en su considerando 9º estableció “Que de lo razonado, se concluye que en este caso no se satisface la previa instancia privada, respecto del interés del Servicio de Impuestos Internos de ejercer la acción penal en contra de don Isaac Givovich Contador, por no haberse deducido denuncia o querrela a su respecto, y de este modo, no se encuentra habilitado el Ministerio Público para ejercer persecución criminal en contra del referido por delito tributario.”. El recurso de apelación del Ministerio “dice relación con la posibilidad que el Ministerio Público pueda formalizar investigación en contra de Isaac Givovich, circunstancia que le fue negada por el tribunal a quo, argumentando que el encausado no ha sido denunciado ni querrellado por el Servicio de Impuestos Internos, requisito de procesabilidad necesario para iniciar la pesquisa criminal necesaria en su contra”.

⁵⁸ VAN WEEZEL: *El delito tributario*, p. 21.

⁵⁹ *Ibid*, pp. 21-22.

El tribunal de alzada se ha pronunciado a estos efectos en considerando 5° “Que de lo dicho, se desprende que la imputación que se realiza a Isaac Givovich se encuentra descrita en la querrela deducida por el Servicio de Impuestos Internos, de modo que aparece suficientemente cumplida la exigencia de procesabilidad de la acción penal tributaria del artículo 162 del Código Tributario por parte del Servicio de Impuestos Internos, por lo que en tales circunstancias corresponde al Ministerio Público continuar con las diligencias propias de la investigación en orden al esclarecimiento de los hechos denunciados y la averiguación de sus partícipes, aun cuando no se hayan mencionado nominativamente en la respectiva querrela” .

Por su parte, en reciente jurisprudencia de la Corte Suprema del 13 de diciembre del presente año “que esa disposición (artículo 162 CT) debe ser concordada con la de la letra c) del artículo 113 del Código Procesal Penal, es decir, resulta necesario que la querrela del Servicio de Impuestos Internos o en su caso del Consejo de Defensa del Estado - extensiva a la denuncia en razón de tratarse de un suceso regulado por una norma especial que se refiere al inicio de la acción penal- contenga expresamente la individualización de la persona en contra de la cual se dirige, pues, con tal singularización, el imputado, en su calidad de sujeto procesal, podrá ejercer todas las facultades, derechos y garantías que la Constitución Política de la República (N° 3 del artículo 19), los Tratados Internacionales suscritos por Chile y que se encuentran vigentes (N° 1 del artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y artículo 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos) y el Código Procesal Penal (artículo 7°), respectivamente, le reconocen”⁶⁰ .

Por último, en cuanto a la diferencia entre la denuncia y la querrela estas no se diferencian respecto al rol del Ministerio Público en la investigación de los hechos.

1.7 El procedimiento penal tributario

El procedimiento penal tributario data del año 1960, época en que nuestro sistema penal era inquisitivo, sin embargo, este proceso fue reformado sustancialmente el año 2002 por la Ley N°19.806 que “busca adecuar la legislación especial sobre la materia a la llamada reforma procesal penal, modificó de forma sustancial los artículos pertinentes de la Ley Orgánica del

⁶⁰ Corte de Apelaciones de Santiago, STC, rol 4416-2017, considerando 2, 13 de diciembre de 2017.

Consejo de Defensa del Estado, de la Policía de Investigaciones de Chile, de Carabineros de Chile, del Código Tributario y de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos”⁶¹.

Este procedimiento tiene grandes particularidades, siendo las más fundamentales la regulación del ejercicio de la acción penal y su distintiva naturaleza jurídica, la existencia de una etapa previa como es la recopilación de antecedentes y la ausencia de plazos de término en ella, son distintivas además las facultades del Servicio de incautar documentos y entrar y registrar lugares cerrados, el valor probatorio de los informes de los funcionarios del Servicio que realizaron la investigación administrativa del delito tributario (de informe de peritos), su normativa de prescripción entre otros, todos cuestionados por su distanciamiento con los principios del debido proceso.

Como se ha señalado dentro de las más novedosas modificaciones que realizó la ley Adecuatoria se encuentra la incorporación de una nueva etapa previa, por cuanto a las etapas del procedimiento ordinario establecidas en el Código Procesal Penal (investigación, preparación del juicio oral y realización del juicio oral) se suma tratándose de los delitos tributarios la “recopilación de antecedentes”.

1.7.1 Recopilación de antecedentes

Esta etapa previa viene a reemplazar la denominada “investigación previa” del antiguo artículo 161 del CT, sin perjuicio de que en la práctica se mantienen en el Servicio las mismas facultades. Se trata de un “conjunto de diligencias, tales como búsquedas de personas y documentos, orientadas a reunir toda la evidencia pertinente que acredite la existencia o inexistencia de un determinado hecho, utilizando para ello, las facultades de fiscalización que le entrega la Ley al Servicio de Impuestos Internos, especialmente aquellas otorgadas de manera exclusiva para este tipo de fiscalización en el Art. 161 N° 10 del CT”⁶².

El artículo 161 N° 10 del CT determina que corresponde al Servicio investigar los hechos que servirán de fundamento a la respectiva denuncia o querrela, en esta etapa el legislador no establece plazos determinados de duración, quedando en libertad el Servicio. El resto del

⁶¹ Ídem, pagina 3.

⁶² INSUNZA, Carlos: en Boletín N° 9954-05 Informe De La Comisión De Hacienda Recaído En El Proyecto De Ley Que Modifica El Código Tributario En El Sentido De Facultar Al Ministerio Público Para Querellarse Por Delitos Tributarios

procedimiento y la aplicación de las sanciones penales corresponde a la justicia del crimen, de acuerdo a lo establecido en el art. 105 inciso 3° CT.

En atención a dicha norma, “*el procedimiento de recopilación de antecedentes faculta al Servicio para:*

A. Realizar la recopilación de antecedentes que permitirá presentar la querrela o denuncia. Ello sin plazo prefijado y sin que el afectado tenga conocimiento de que ella se está realizando;

B. Incautar documentos, y

C. Entrar y registrar lugares cerrados.”⁶³

Por otra parte, el Servicio posee la autorización legal para efectuar esta etapa sin conocimiento previo del contribuyente afectado.

Para muchos autores “en el sistema procesal establecido en el Código Tributario corresponde al Servicio una auténtica función investigadora, lo que permite considerar la recopilación de antecedentes como una verdadera ‘etapa del procedimiento’ penal”⁶⁴.

Esta etapa genera una discusión que también se centra en la naturaleza que dicha etapa tendría, pues según señala el Director del Servicio, es de naturaleza administrativa, en tanto se realiza por fiscalizadores con alto conocimiento y especialización en auditorías tributarias. Contrario al Servicio se muestra Rodrigo Ugalde para quien “la decisión de haber mantenido la investigación administrativa -cambiando su denominación a ‘recopilación de antecedentes’- pero siempre a cargo del propio Servicio de Impuestos Internos constituye una medida sumamente desafortunada, ya que permanece un procedimiento que, en la práctica constituye una investigación bajo el nombre de recopilación [...] En efecto, se mantienen en manos de la autoridad administrativa atribuciones que implican que, sin autorización judicial previa, se pueda privar al contribuyente del ejercicio de sus derechos constitucionales o, al menos, restringirlos o perturbarlos, lo que atenta contra el Artículo 80 A de la Constitución Política de la República y 9 del Código Procesal Penal”⁶⁵. También para Vila Baltra “la facultad de recabar antecedentes

⁶³ UGALDE PRIETO: *Delito Tributario y Reforma Procesal Penal*, p. 23.

⁶⁴ VAN WEEZEL: *El delito tributario*, pp. 157-158.

⁶⁵ UGALDE PRIETO: *Delito Tributario y Reforma Procesal Penal*, p. 84.

por parte del Servicio de Impuestos Internos es muy difícil diferenciarla de la facultad de investigar, propia y exclusiva del Ministerio Público”⁶⁶.

Ugalde se muestra crítico en esto y reticente a la facultad investigadora del Servicio, acusando que “es indudable que lo que se quería era que el Servicio de Impuestos Internos no perdiera las enormes facultades que se le confieren en el texto legal precitado. Por ello es que se le cambia el nombre a la institución y se mantienen las facultades que son –a no dudarlo- propias de un organismo que realiza una investigación y no una recopilación. Sin embargo, ello no permite sostener que cuando el legislador habla de dirección de la investigación se refiera a Impuestos Internos, pues resulta indudable que dicho término está referido al Ministerio Público”⁶⁷.

En este sentido se expresó el Tribunal Constitucional el año 2002 sobre el proyecto de ley de normas adecuadoras del sistema Legal Chileno a la reforma procesal penal, en su considerando 34 citado por el autor en su obra “(...) 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 con dicha actuación”⁶⁸, “si no lo hace ello implica una injerencia en las facultades propias de dirección de la investigación del Ministerio Público. Esto sin perjuicio de la exclusión de la prueba obtenida con inobservancia de las garantías fundamentales”⁶⁹.

1.7.2 El ejercicio de la acción penal

En cuanto al ejercicio de la acción penal, el artículo 162 establece una excepción a los artículos 53 y 172 CPP, pues la investigación de hechos que revisten caracteres de delitos tributarios sólo puede ser iniciada por denuncia o querrela del Servicio.

⁶⁶ VILA BALTRA, Martín (2015): *Titularidad De La Acción Penal En Los Delitos Tributarios*, 2015, página. 66.

⁶⁷ UGALDE PRIETO: *Delito Tributario y Reforma Procesal Penal*, p.19

⁶⁸ *Ibid*, p. 20.

⁶⁹ *Íbid*, p. 21-22.

Es así como “por la especial forma en que se pueden iniciar estos procedimientos, el Servicio de Impuestos Internos y el Consejo de Defensa del Estado no sólo ejercerán los derechos de la víctima, sino que tendrán siempre las calidades de querellante (el Servicio y el Consejo) y denunciante (el Servicio), según sea la forma en que hayan ejercido la acción penal de que son sus exclusivos titulares”⁷⁰.

Se trata ciertamente de una excepción, en tanto el artículo 1 de la Ley Orgánica Constitucional del Ministerio Público, en relación al Capítulo VII de la Constitución Política de la República Chilena sobre el Ministerio Público prescribe que éste tiene la función de dirigir de “forma exclusiva la investigación de los hechos constitutivos de delito, los que determinen la participación punible y los que acrediten la inocencia del imputado y, en su caso, ejercer la acción penal pública en la forma prevista por la ley. De igual manera, le corresponderá la adopción de medidas para proteger a las víctimas y a los testigos”. En consecuencia en cuanto a las labores del Ministerio Público “son de su competencia la investigación criminal, la persecución penal, el ejercicio y sostenimiento de la acusación”⁷¹.

Por otra parte, el artículo 53 del Código de Procedimiento Penal establece en su inciso primero: “La acción penal pública para la persecución de todo delito que no esté sometido a regla especial deberá ser ejercida de oficio por el Ministerio Público. Podrá ser ejercida, además, por las personas que determine la ley, con arreglo a las disposiciones de este Código”.

Se le atribuye en consecuencia al Servicio los mismos derechos que la víctima “en atención a lo indicado en esta norma, el Servicio de Impuestos Internos o el Consejo de Defensa del Estado, en su caso, ejercerán los derechos que le concede el párrafo 6 del Título IV del Libro I del Código Procesal Penal a la víctima. A este respecto, el artículo 109 establece una enumeración no taxativa de tales derechos, entre los que se encuentran los siguientes:

- A. *Solicitar medidas de protección frente a probables hostigamientos, amenazas o atentados en contra suya o de su familia.*
- B. *Presentar querrela;*

⁷⁰ UGALDE PRIETO: *Delito Tributario y Reforma Procesal Penal*, p. 96.

⁷¹ CERDA SAN MARTIN, Rodrigo: *Manual de Derecho Procesal Penal*, p. 17.

- C. *Ejercer contra el imputado acciones tendientes a perseguir las responsabilidades civiles provenientes del hecho punible;*
- D. *Ser oída, si lo solicitare, por el fiscal antes de que éste pidiere o se resolviere la suspensión del procedimiento o su terminación anticipada;*
- E. *Ser oída, si lo solicitare, por el tribunal antes de pronunciarse acerca del sobreseimiento temporal o definitivo u otra resolución que pusiese término a la causa, y*
- F. *Impugnar el sobreseimiento temporal o definitivo o la sentencia absolutoria, aun cuando no hubiere intervenido en el proceso*⁷².

No cabe duda que es el Ministerio Público el titular exclusivo de la acción penal pública, pero resulta pertinente preguntarnos “¿cuál es el alcance de la norma constitucional que establece que el Ministerio Público investigará los delitos ‘y en su caso, ejercerá la acción penal pública en la forma prevista por la ley’?”⁷³ Horvitz y López sostienen que “ejercer la acción penal, *strictu sensu*, significa formular la acusación. La prevista existencia de una acusación, ejercitada y sostenida por sujeto diferente al órgano juzgador constituye, como sabemos, esencia inexcusable del sistema acusatorio. Sin embargo, entre nosotros suele utilizarse la expresión también en un sentido lato, como sinónimo de promover la persecución penal o de incoación del proceso penal, también denominado '*ius ut procedatur*'. Sin embargo, la norma contenida en el artículo 80 A inciso I CPR, al distinguir entre la función de investigación del Ministerio Público y el ejercicio, ‘en su caso’, de la acción penal pública en la forma prevista por la ley, pareciera reafirmar el uso del término en su primera acepción. En efecto, la norma constitucional alude a la facultad que tiene el Ministerio Público de formular o no acusación en contra de determinada persona, dependiendo de los antecedentes reunidos durante la investigación preparatoria”⁷⁴.

Por otra parte, para Jauchen “la Constitución Política de la República entrega al Ministerio Público, en forma exclusiva y excluyente, el ejercicio de la acción penal, lo que implica tanto la persecución como el sostenimiento de la acusación, en su caso”⁷⁵

⁷² Ibid, p. 17.

⁷³ HORVITZ LENNON, María Inés y LÓPEZ MASLE, Julián (2010): *Derecho Procesal Penal Chileno*, Tomó I, Editorial Jurídica de Chile, 2010. Página 147.

⁷⁴ Ibid, p. 148.

⁷⁵ CERDA SAN MARTIN, Rodrigo: *Manual de Derecho Procesal Penal*, pp. 21-22

En atención a esto “la norma constitucional se refiere a los delitos de acción penal pública, aunque requieran de instancia particular para poder iniciar su persecución. Tratándose de los delitos de acción penal privada, como sabemos, sólo la víctima puede ejercer la misma”⁷⁶.

Es necesario entonces, adentrarnos en la naturaleza de la acción penal en el delito tributario, pues se trata de una situación excepcional. Ugalde cree, y en esto adherimos, que “aun cuando en el texto del inciso 2º del nuevo artículo 162 del Código Tributario se establezca que: ‘El denunciante o querellante ejercerá los derechos de la víctima, de conformidad al Código Procesal Penal’, ello no permite calificar a los delitos tributarios de delitos de acción privada, ya que estos últimos son sólo aquellos previstos en el artículo 55 del Código Procesal Penal”, continúa el autor concluyendo luego del análisis del artículo 54 del Código Procesal Penal en cuanto a la acción pública previa instancia particular que “como de acuerdo al inciso 1º del artículo 108 del Código Procesal Penal ‘para los efectos de este Código, se considera víctima al ofendido del delito’ y conforme al inciso 2º del nuevo texto del artículo 162 del Código Tributario ‘el denunciante o querellante ejercerá los derechos de la víctima, de conformidad al Código Procesal Penal’, es que debemos concluir que estamos frente a uno de estos delitos”⁷⁷

Atendemos en este aspecto a que “la doctrina asimiló la acción penal tributaria a los delitos de acción penal pública previa instancia particular, de tal forma que se entiende que la labor del Servicio de Impuestos Internos es recabar antecedentes técnicos, y sólo una vez tomada la decisión de presentar denuncia o querrela, corresponde al Ministerio Público la investigación de dichos ilícitos, eludiendo con esto el problema de tener distintos órganos competentes para investigar”⁷⁸.

En este aspecto la jurisprudencia de la Corte de Apelaciones de Rancagua ROL 807-2017 corrobora lo señalado, considerando “que ciertamente en este caso se trata de un delito de acción penal pública previa instancia particular”⁷⁹.

La regulación de la acción penal en el delito tributario constituye como señalan Horvitz y López, también una excepción al principio de oficialidad, pues “conforme a este principio, el

⁷⁶ HORVITZ Y LÓPEZ, *Derecho Procesal Penal Chileno*, pp. 147-148.

⁷⁷ UGALDE PRIETO: *Delito Tributario y Reforma Procesal Penal*, p. 104.

⁷⁸ VILA BALTRA, *Titularidad De La Acción Penal En Los Delitos Tributarios*, p. 65.

⁷⁹ PIMENTEL PÉREZ, Claudio: “SII e investigación en delitos tributarios: monopolio de acción, peligro en su aplicación” [citado el 22 de diciembre de 2017]

En: <https://app.vlex.com/#WW/search/jurisdiction:CL/delitos+tributarios/p2/WW/vid/695997725>

Estado tiene la atribución privativa del ejercicio de la acción penal pública para el esclarecimiento y sanción de los delitos, sin necesidad de esperar la excitación de la víctima o de un tercero”, agregan que “el fundamento de este principio es la existencia de un interés público por que los hechos punibles sean siempre perseguidos penalmente, incluso en ausencia o contra la voluntad de la víctima. Sin embargo, este principio reconoce importantes limitaciones y excepciones en nuestro sistema. Esas limitaciones son:

- A. La existencia de delitos de acción penal pública previa instancia particular. En estos casos no puede procederse de oficio sin que, a lo menos, el ofendido por el delito haya denunciado el hecho a la justicia, el ministerio público o la policía. Ellos se contienen en el artículo 54 CPP. Iniciado el procedimiento penal de la manera señalada, el ministerio público podrá continuarlo como si se tratase de un delito de acción penal pública, y
- B. La existencia de delitos para cuya persecución se exige el cumplimiento de una condición objetiva de procesabilidad, como en el caso de los delitos tributarios (que requieren denuncia del Servicio de Impuestos Internos o del Consejo de Defensa del Estado), los delitos aduaneros, los contenidos en la Ley de Control de Armas, etc⁸⁰.

1.7.3 Etapa de investigación

Como sabemos, la regla excepcional de la acción penal por delitos tributarios trae como consecuencia que “en ningún caso puede el ministerio Público iniciar de oficio o por denuncia o querrela de otras personas, distintas del Servicio de Impuestos internos o del Consejo de Defensa del Estado, una investigación por hechos que revisten el carácter de ilícitos penales tributarios⁸¹, en esta materia lo realmente distintivo se relaciona con los efectos de la no presentación de la acción penal por parte del Director.

Efectos de la decisión de no ejercer la acción penal tributaria

Nos preguntamos entonces, cuáles son las consecuencias de la no presentación de denuncia o querrela. Massone, analiza este aspecto desde la perspectiva de la prescripción, señalando que como se ha evidenciado “en materia tributaria no existe delito si el Director del

⁸⁰ HORVITZ Y LÓPEZ, *Derecho Procesal Penal Chileno*, pp. 150 y ss.

⁸¹ UGALDE PRIETO: *Delito Tributario y Reforma Procesal Penal*, p. 99.

SII en uso de su facultad discrecional opta por no ejercer la acción penal, en tanto, la decisión del director es un acto administrativo, sin perjuicio de que su cumplimiento pueda llevar envuelta la realización de actos procesales, se trata además de un acto definitivo e irrevocable. Como consecuencia del carácter definitivo de la decisión del Director, el delito deja de ser tal, se convierte a lo más en una infracción administrativa, en el sentido de que está enteramente sometido al régimen jurídico de esta última. La ley ya no contempla ni permite asignarle pena alguna, ni procedimiento para imponer otro castigo que no sea una sanción administrativa. Estamos en una situación totalmente distinta a lo que sucede con otro tipo de delitos, en que no se puede anticipar la pena exacta mientras no exista un fallo que la imponga, pero en que sigue abierta la posibilidad de interponer la acción penal”⁸².

Sin perjuicio de esto, la jurisprudencia citada por el autor, considera que las infracciones tributarias conservan la naturaleza de delito o incluso crimen, sin que esa naturaleza se altere por el hecho de que el Director del SII decida no interponer denuncia o querrela. En este aspecto se produce un efecto práctico ineludible que es el impedimento al Ministerio Público de llevar adelante en forma autónoma la persecución penal.

En cuanto al desarrollo de la investigación “debe tenerse presente que se aplican las reglas generales del Código Procesal Penal, específicamente los artículos 180 y siguientes (...) los fiscales dirigirán la investigación y podrán realizar por sí mismos o encomendar a la policía todas las diligencias de investigación conducentes al esclarecimiento de los hechos, dentro de las 24 horas siguientes a que tomaren conocimiento de su ocurrencia, pudiendo exigir información a toda persona o funcionario. Dicho plazo se contará necesariamente desde que el juez de garantía le remite al Ministerio Público la querrela criminal presentada por el Servicio de Impuestos Internos o por el Consejo de Defensa del Estado a requerimiento del Director y, en el caso de denuncia, desde que ella se realiza por el Servicio de Impuestos Internos ante el mismo Ministerio Público o, en su caso, desde que se remite a dicho ministerio en el evento del inciso 2º del artículo 173 del Código Procesal Penal”⁸³.

⁸² MASSONE PARODI: *Infracciones Tributarias*, p. 326.

⁸³ UGALDE PRIETO: *Delito Tributario y Reforma Procesal Penal*, p. 113.

1.7.4 Formalización de la investigación

El Fiscal debe formalizar la Investigación en una audiencia efectuada en presencia del Juez de Garantía, en la que se comunica al imputado que desarrolla actualmente una investigación en su contra respecto de uno o más delitos determinados. Así lo establecen los artículos 229 a 232 del Código Procesal Penal.

1.7.5 Juicio oral

Esta etapa “comienza con la acusación que debe formular el Fiscal, la que deberá contener los requisitos enumerados en el artículo 259 del Código Procesal Penal”⁸⁴. Al juicio oral en materia tributaria se aplican las reglas generales, no obstante existen cuestiones relevantes como la carga de la prueba, los testigos y peritos, y la determinación del monto de los impuestos en el fallo que manifiestan algunos inconvenientes en el aspecto procesal, en los que no ahondaremos.

⁸⁴ Ibid, p. 124.

CAPÍTULO II

EL PROYECTO DE LEY

El día jueves 19 de marzo del año 2015, hace ingreso a la cámara de diputados de la mano de Jorge Insunza y Jorge Tarud, ambos diputados del Partido Por la Democracia, mediante moción parlamentaria de ambos, un proyecto de ley que tiene por objeto la modificación del artículo 162 del DL 830, que es el Código Tributario, en el sentido de facultar al Ministerio Público para querellarse por delitos tributarios, cuyo número de boletín corresponde al 9954-05⁸⁵.

2.1 Carácter de constitucionalidad del proyecto

I. Comisión de hacienda

En primer informe evacuado con fecha 7 de mayo de 2015 por la comisión de Hacienda recaído en el proyecto de ley que modifica el CT en el sentido de facultar al Ministerio Público para querellarse por delito tributarios dicha comisión en primer trámite constitucional y en primero reglamentario del proyecto de ley mencionado, informa que es pertinente para los efectos constitucionales, legales y reglamentarios hacer constar que previamente al análisis de fondo y forma se debe considerar lo siguiente:

1. Que la idea matriz o fundamental del proyecto consiste en facultar al Ministerio Público para investigar y ejercer la acción pública por los delitos tributarios de que tomare conocimiento con ocasión de las investigaciones que realizare.
2. Que, respecto de las normas de quórum para la aprobación de dicho proyecto de ley, este artículo único que se está modificando tendría rango de orgánico constitucional de conformidad con lo dispuesto en el artículo 84 de la Constitución Política de la República que establece que será una ley orgánica constitucional la que determinará la organización y atribuciones del Ministerio Público. En el caso concreto se estaría regulando una nueva

⁸⁵ Boletín N° 9.954-05-1, Informe De La Comisión De Constitución, Legislación, Justicia Y Reglamento Recaido En El Proyecto De Ley Que Establece La Forma En Que El Ministerio Público Ejerce La Acción Penal Pública, Tratándose De Delitos Tributarios.

atribución para el Ministerio Público que actualmente no tiene en conformidad con el artículo 162 del CT.

3. Que en relación con el artículo 83 de la Constitución Política de la República, en su inciso primero señala que el Ministerio Público ejercerá la acción penal pública en la forma prevista por la ley. Por lo que no cabría más que entender que esta regulación de la atribución del ejercicio de esta acción incide en una mayor o menor atribución por parte de este organismo autónomo caería en el ámbito de lo orgánico constitucional.

II. Comisión de constitución, legislación, justicia y reglamento

a) Primer trámite constitucional y primero reglamentario

En mayo del año 2015, en el contexto del primer trámite constitucional en la cámara de diputados y tras el rechazo a la idea de legislar, el proyecto queda en la sala hasta mayo de 2017.

El informe de esta Comisión, recae en el proyecto de ley que establece la forma en que el Ministerio Público ejerce la acción penal pública, tratándose de delitos tributarios.

En cuanto al rango orgánico constitucional, se sostiene por la comisión que “dado que la regulación de la atribución del ejercicio de esta acción incide, sin duda, en una mayor o menor atribución por parte de este organismo autónomo, toda modificación en el sentido de ampliar o restringir este espectro incide en las atribuciones del mismo, y, en consecuencia, cae en el ámbito de lo orgánico constitucional. Se precisa que el proyecto no requiere de informe de la Excm. Corte Suprema”.

Por otra parte, el Ejecutivo considera que esta iniciativa introduce modificaciones correspondientes a materias de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, referidas a las facultades y funciones de los servicios públicos, considera que se está otorgando una nueva atribución al Ministerio Público y hace presente hará reserva de constitucionalidad en el momento respectivo. Ante esto, **Auth** (Presidente de la Comisión) dice se trata de un proyecto que ha pasado el tamiz de la Secretaría de la Cámara. Para él no corresponde calificar dicha admisibilidad.

Finalmente, en votación en general, el proyecto recibe el voto afirmativo del Diputado señor Pepe Auth; los votos en contra de los Diputados señores Joaquín Lavín (por el señor De Mussy); Pablo Lorenzini; Patricio Melero; José Miguel Ortiz; Ricardo Rincón; Alejandro Santana;

Marcelo Schilling; Ernesto Silva, y Osvaldo Urrutia. se abstienen los Diputados señores Enrique Jaramillo y Manuel Monsalve. **Rechazada la idea de legislar.**

2.2 Reactivación del proyecto

Con fecha 2 de mayo de 2017, los Comités Parlamentarios, acordaron remitir el proyecto a la Comisión de Constitución, Legislación, Justicia y Reglamento, por el plazo de una semana, cuya idea de legislar fue rechazada por la Comisión de Hacienda.

En el informe que emite esta comisión a petición de los Comités Parlamentarios, se le recomienda a la cámara de diputados aprobar el proyecto de ley en los mismos términos en los que fue ingresado el año 2015 al Congreso.

A) Primer trámite constitucional/ cámara de diputados

Respecto al carácter orgánico constitucional

Este informe en lo referente al carácter de orgánico constitucional del artículo único del proyecto que busca modificar el artículo 162 del Código Tributario, deja de manifiesto que lo que la Comisión de Hacienda calificó como orgánico constitucional por el artículo 84 de la Constitución, la Comisión de Constitución, Legislación, Justicia y Reglamento no lo comparte en atención a las siguientes consideraciones:

1. No se discute que el artículo 1 de la LOC del Ministerio Público señale que “El ministerio público es un organismo autónomo y jerarquizado, cuya función es dirigir de forma exclusiva la investigación de los hechos constitutivos de delito, los que determinen la participación punible y los que acrediten la inocencia del imputado y, en su caso, ejercer la acción penal pública en la forma prevista por la ley. De igual manera, le corresponderá la adopción de medidas para proteger a las víctimas y a los testigos. No podrá ejercer funciones jurisdiccionales”.
2. El artículo 162 del Código Tributario establece la forma de ejercicio de la acción penal pública por parte del Ministerio Público, que consiste en que las investigaciones de hechos constitutivos de delitos tributarios sancionados con penas privativas de libertad solo pueden ser iniciadas por denuncia o querrela del servicio, podrá ser también presentada por el Consejo de Defensa del Estado, a requerimiento del Director.

La comisión deja patente que el proyecto de ley en comento no altera para nada la facultad genérica del Ministerio Público para ejercer acción penal pública, contemplada en la Constitución y en su ley orgánica, ya que la remisión del artículo 162 del Código Tributario, es una de las formas previstas en la ley, contemplada en un cuerpo legal que no reviste, en esta materia, el rango de norma orgánica constitucional.

2.3 Aprobación de la idea de legislar

Tras este trámite, la comisión informa a la Sala que *se aprueba* la idea de legislar del proyecto de ley en informe, rechazando lo recomendado por la Comisión de Hacienda.

Luego del resurgimiento de la voluntad del legislativo, y superadas las trabas planteadas por la Comisión de Hacienda sobre el carácter orgánico constitucional de dicho proyecto, se discute sobre la siguiente modificación como único artículo al 162 del CT:

a) En su inciso primero, elimina la palabra “solo”. De este modo, el Servicio de Impuestos Internos pierde la exclusividad para presentar querellas o denuncias frente a delitos tributarios sancionados con pena privativa de libertad.

b) Agrega el siguiente inciso segundo, nuevo: “El Ministerio Público podrá investigar y ejercer la acción pública por los delitos tributarios de que tomare conocimiento con ocasión de las investigaciones que realizare”.

Esta modificación extiende la facultad del referido organismo para ejercer la acción penal pública contra delitos tributarios, limitada hasta la fecha por la exclusividad de acción que entrega el inciso primero del artículo 162 del Código Tributario.

c) Elimina su inciso sexto. La norma suprimida establece: “El Ministerio Público informará al Servicio de Impuestos Internos, a la brevedad posible, los antecedentes de que tomare conocimiento con ocasión de las investigaciones de delitos comunes y que pudieren relacionarse con delitos tributarios.”.

d) Sustituye su inciso séptimo por el siguiente: “El Servicio de Impuestos Internos podrá solicitar los antecedentes respecto a delitos tributarios al fiscal que tuviere a cargo la investigación, con la sola finalidad de decidir si ejercerá las atribuciones que le otorga el inciso primero del presente artículo.”.

El inciso séptimo reemplazado faculta al Servicio de Impuestos Internos para solicitar al Ministerio Público los antecedentes sobre delitos tributarios no proporcionados por el organismo autónomo, para decidir si presentará denuncia o interpondrá querrela, o si recurrirá al Consejo de Defensa del Estado para que lo haga. Asimismo, ante la negativa del Ministerio Público sobre la entrega de tales datos, el Servicio de Impuestos Internos podrá concurrir ante el respectivo juez de garantía, quien decidirá la cuestión mediante resolución fundada.

Al respecto, en la discusión en la Comisión participaron el fiscal nacional Jorge Abbott, el director del Servicio de Impuestos Internos para representar ambas posiciones:

2.4 Posición del ministerio público

La posición del Ministerio Público, encabezada por el Fiscal Nacional Jorge Abbott Charme, señala que, para el Ministerio Público el proyecto de ley en tramitación satisface las expectativas de la institución ya que este dice relación con la necesidad de que dicha institución, como órgano autónomo, tenga facultad para ejercer la acción penal en toda clase de delitos.

Para el Ministerio Público, la cuestión reviste caracteres de igualdad ante la ley y sobre todo ante la justicia penal, argumentando que no pueden existir situaciones de privilegio de personas que incurren en conductas ilícitas, como infractoras de ciertos bienes jurídicos de magnitud como es el patrimonio fiscal y la fe pública. Cuando estos hechos traen aparejada una pena no habría razón para que otros órganos tengan iniciativa exclusiva en esos casos particulares, lo que tendría una directa relación con una incoherencia penal debido a que existirían sectores privilegiados que pueden no ser objeto de una sanción penal a través del pago de una multa, siendo en su gran mayoría grandes contribuyentes y sectores acomodados los que pueden de esta forma evadir las sanciones penales siendo que han incurrido en conductas constitutivas de delitos, pero que a la luz de los hechos no son tratadas con la misma severidad.

A su vez, el Ministerio Público entiende que existiría discriminación arbitraria en contra de las personas debido a que ante situaciones semejantes el Servicio de Impuestos Internos, y más concretamente su Director al decidir denunciar o querrellarse, o bien solo cobrar una multa, cierta gente se pueda ver beneficiada y otra perjudicada, dependiendo la decisión de este órgano administrativo, mientras el Ministerio Público tendría más libertad para sus resoluciones y para aplicar principios coherentes del sistema en su conjunto.

El reclamo proviene de la necesidad de reconocer la real vigencia del principio de igualdad ante la ley frente a ilícitos, que, a juicio del Ministerio Público, son graves y estiman que se debe tener una coherencia en la persecución penal, a nivel de todo el ordenamiento jurídico.

La legislación actual se ve como un impedimento o traba para el ejercicio pleno de la acción del Ministerio Público, haciendo dificultoso para el mismo, asegurar la igualdad ante la ley ya que esta se ve alterada en su origen y más particularmente en el artículo 162 del Código Tributario actual.

El otorgamiento de la acción penal en los delitos tributarios al Ministerio Público sería una importante arma disuasiva para que grandes contribuyentes y sectores acomodados, que son quienes pueden incurrir en delitos de mayor envergadura tributaria, no incurran en dichos delitos, inhibiendo la realización de estas conductas ya que existiría el riesgo cierto de ser objeto de persecución penal.

b) Defensa a los argumentos en contra de la postura del Ministerio Público:

1. Se ha señalado como debilidad del Ministerio Público el no tener la experticia suficiente para llevar a cabo investigaciones de naturaleza tributaria, cuya materia estaría revestida de una dificultad que los fiscales no podrían abordar o investigar. De esta situación o crítica el Ministerio en comento se defiende realizando un análisis propio a su metodología de trabajo, dando cuenta de que el Ministerio Público tiene una unidad especializada a nivel nacional, con 15 años de experiencia que apoya investigaciones de alta complejidad de tipo tributario, de valores, de lavado, entre otras.

2. Saturación del Sistema; Esta situación se evitaría con el ejercicio prudente de la acción penal en casos complejos, como se ha demostrado en persecuciones por delitos de lavado de dinero y delitos de la ley de mercado de valores, entre otros.

3. Persecución de bagatela; Con esto se quiere decir que se perseguiría hechos de poco valor o escasa importancia. Pero el sistema procesal penal dota a la Fiscalía de múltiples herramientas para evitar aquello, como lo son el principio de oportunidad, salidas alternativas, entre otras.

2.5 Posición del Servicio de Impuestos Internos

Frente al proyecto de ley que busca cambiar la titularidad exclusiva de la acción penal que hoy recae sobre el Director del Servicio de Impuestos Internos, el mismo Servicio cuenta

con una serie de fundamentos que explicarían dicha atribución, que vienen del mismo Director don Fernando Barraza.

En primer lugar, se plantea que el sentido de la norma actual se condice con el rol de la Administración Tributaria debido a que el procedimiento de recopilación de antecedentes es de naturaleza administrativa, y sería realizado por fiscalizadores con alto conocimiento y especialización en auditorías tributarias, siendo la decisión de ejercer o no la acción penal por delitos tributarias, una decisión que se funda en informes que contienen análisis técnicos y legales sobre irregularidades detectadas en estos ejercicios de carácter técnico.

En segundo lugar, los efectos de la gestión recaudatoria tributaria serían un argumento en tanto es el Servicio quien resguarda el Tesoro Público y con ello el patrimonio fiscal que es, para el Director, el bien jurídico protegido en esta clase de delitos. Y además, de acuerdo al análisis realizado por el Servicio que daba cuenta de que la recaudación a arcas fiscales producto de la actuación del Ministerio Público como ente persecutor, ésta es ínfima en relación al poder de recaudación de tributos que tiene el Servicio cuando lleva a cabo su potestad sancionadora tributaria.

Se plantea además que de prosperar la moción parlamentaria que busca modificar el artículo 162, se produciría una suerte de congelamiento en la función principal del Servicio puesto que el Ministerio Público podría requerir gran parte de la documentación en poder del Servicio, siéndole imposible a este poder fundamentar las acciones de determinación y cobro de impuestos, como también la defensa ante los tribunales tributarios aduaneros.

En tercer lugar, el servicio esgrime que este no solo recopila antecedentes fundantes de acción penal, sino que también efectúa el cobro civil de los impuestos adeudados. Basado en los mismos antecedentes cuando el Servicio se encontrare en medio de un proceso de auditoría y el Ministerio Público iniciare una querrela en este período, podría quedar inconcluso el procedimiento de cobro quedándose el Servicio sin poder recaudar los impuestos debidos, esto a propósito de la solicitud de antecedentes que realizaría el Ministerio Público.

En cuarto lugar, la norma actual impediría el doble juzgamiento en sede administrativa como en sede penal, y de aprobarse el proyecto se podría generar esto, ya que el Servicio podría optar por ejercer la acción pecuniaria y en paralelo el Ministerio Público ejercer la acción penal,

y habría pugna entre dos procedimientos distintos donde se lesionaría el debido proceso y se vulneraría el procedimiento racional y justo.

En quinto lugar, el servicio hace eco del artículo 35 del CT que establece el deber de reserva o secreto tributario, siendo este un mandato legal para el Director y demás funcionarios del Servicio respecto de los contribuyentes, a quienes han de respetarles la no divulgación en forma alguna los antecedentes que estos pongan en manos del Servicio, lo que se violaría de aprobarse la ley en las condiciones en que actualmente se encuentra tramitando.

2.6 Presentación de indicaciones

Tras este informe, el proyecto es discutido en el Congreso, siendo esta discusión fructífera en el sentido de que se pudo aprobar en general el proyecto de ley, remitiéndose nuevamente por acuerdo de los Comités Parlamentarios, pero esta vez con las indicaciones presentadas en Sala, a la Comisión de Constitución Legislación, Justicia y Reglamento, para que en plazo de dos semanas emitiese el segundo informe reglamentario, y luego sea remitido a la Comisión de Hacienda.

El segundo informe de esta comisión de fecha 14 de junio de 2017, y con acuerdo de la misma, teniendo en cuenta las indicaciones de los diputados acuerda un nuevo texto para el proyecto de ley.

Este nuevo texto es remitido a la Comisión de Hacienda que, a noviembre de 2017, aun no se ha pronunciado.

Nuevo texto para proyecto de ley.

“Artículo único. - Introdúcense en el decreto ley N° 830, de 1974, Código Tributario, las siguientes modificaciones:

1.- Agrégase al inciso primero del artículo 162, a continuación del punto final (.) que pasa a ser seguido (.), el siguiente párrafo:

“La decisión del Servicio de deducir la acción penal, se adoptará por resolución fundada del Director, teniendo en consideración el mérito de la prueba reunida; el monto del perjuicio al interés fiscal, considerando la proporción entre impuestos evadidos y los debidamente pagados; la naturaleza y gravedad de la o las irregularidades; su posible propagación; el efecto

ejemplarizador que pudiese lograrse en su zona; la utilización de asesorías contables o profesionales para evadir impuestos; la reiteración del acto doloso”.

2.- Agrégase el siguiente artículo 162 bis:

“Artículo 162 bis. - El ejercicio de la acción penal mediante denuncia o querrela a que se refiere el inciso primero del artículo anterior, no será necesario, en aquellos casos en que el Ministerio Público investigando delitos comunes tome conocimiento de hechos que puedan ser constitutivos de delitos tributarios siempre que:

a) La cuantía del impuesto exceda de 30 unidades tributarias anuales y afecten gravemente el patrimonio fiscal.

Se entenderá que existe una grave afectación al patrimonio fiscal si se tratare de hechos que sean reiterados en más de un ejercicio comercial o que exista una notoria desproporción entre los impuestos pagados y los evadidos o se hubiere utilizado asesoría contable o profesional, o;

b) Que estos tengan conexión con hechos punibles previstos en el párrafo 5, 6, 9 o 9 bis, del título V del Libro II del Código Penal y las leyes N°18.045, 18.314, 18.840, 19.913, 20.000, o el decreto con fuerza de ley N°3, que fija el texto refundido, sistematizado y coordinado de la Ley General de Bancos”.

CAPÍTULO III

APROXIMACIONES A LOS PRINCIPALES PROBLEMAS DE LA LEY VIGENTE

3.1 Referencia al proyecto

Se trata de un proyecto que busca modificar uno de los principales elementos de conflicto de la legislación tributaria actual, que es la acción penal en el delito tributario. Éste fue presentado en medio de la contingencia nacional generada desde el año 2014 con el caso “PENTA”, dicha moción fue una respuesta del legislativo a un rechazo general que causó el público conocimiento del financiamiento irregular de la política mediante la utilización de las denominadas “facturas ideológicamente falsas”, utilizando las empresas involucradas la vía tributaria para financiar campañas e influencias políticas en parlamentarios. Es así como quedó en evidencia esta regulación particular de los delitos tributarios por encontrarse la acción penal sujeta a la decisión discrecional exclusiva del Director del SII, lo que “trababa” la labor de los fiscales siendo estos los principales demandantes de modificaciones en del artículo 162. En ese entonces, pese a ser finalmente rechazada la idea de legislar la moción dio pie a una interesante e inexplorada facultad del mandamás del Servicio. Esta idea resurgió el presente año, con la decisión de no querellarse el Servicio en casos semejantes por montos importantes, lo que generó una ola de críticas, reactivándose también el proyecto de ley con las modificaciones ya señaladas encontrándose desde Julio sin novedades.

Se ha dado una extensa discusión acerca del tema, donde encontramos a quienes optan por expandir limitadamente la acción penal al Ministerio Público, otros optan por mantener la situación actual pero enmarcando la decisión en criterios objetivos a los que se debiera sujetar el Director establecidos por la ley, y otros menos consideran como el Fiscal nacional Abbott y el vocero de la Corte Suprema que no debieran existir limitaciones para ejercer la acción penal para dicho organismo en tanto se trata de delitos, y esa es precisamente su función.

Cabe tener presente que resulta altamente complejo arribar a soluciones que tiendan a mejorar la claramente perfectible situación actual, por lo que resulta ingenuo pensar que el proyecto que se encuentra en tramitación tiene un corto camino antes de su aprobación, pero es indiscutible que se requiere en esta materia una modificación legislativa, en tanto desde la

dictación de la Ley Adecuatoria quedaron muchos elementos pendientes a reevaluar, los que han quedado en evidencia en los últimos años.

Por lo demás, el nuevo texto propuesto no soluciona uno de los grandes problemas que tiene la ley, que radica en que no existe exigencia legal alguna para el Director de fundar aquellas decisiones en que decide *no* ejercer la acción penal y optar por la vía administrativa. En este punto identificamos un vacío que presenta hoy la ley, por cuanto además no existe control en las decisiones del Director, lo que resulta necesario si se quiere evitar arbitrariedades, sobretodo atendiendo a la amplitud de las facultades otorgadas en la materia.

El proyecto actual mantiene la acción penal tributaria en el Director del Servicio, y agrega un artículo 162 bis que contempla la circunstancia de que el Ministerio Público observe hechos constitutivos de delitos tributarios durante el desarrollo de sus propias investigaciones por delitos comunes, en cuyo caso no requeriría del ejercicio de la acción penal por parte del Director como requisito de procesabilidad. No obstante, esto exigiría el cumplimiento de una cuantía preestablecida, y, que estos tengan relación con los hechos punibles determinados.

De esta normativa existen puntos rescatables como es integrar estándares cuantitativos o cualitativos para la toma de decisiones, pues ello aporta elementos objetivos predeterminados por el legislador, de manera que en casos semejantes se tomen decisiones con consecuencias similares, lo que se ha cuestionado al Servicio con la situación actual.

En consecuencia, el proyecto probablemente ha avanzado desde sus lineamientos insuficientes de la moción parlamentaria de 2015 pero requiere un trabajo mucho más acabado y atender a todos los factores determinantes en su decisión, sobre todo considerando que existe una impostergable necesidad de reformar la situación que nos dejó la reforma procesal penal, en tanto los defectos ya han quedado en evidencia con el paso de los años, y por lo demás resulta un requerimiento ciudadano y también de los expertos en la materia, una pronta reforma a esta situación que al parecer deja en ventaja a algunos y resulta del todo rechazada por otros.

3.2 El debate doctrinal

Dentro del debate actual, existe una multiplicidad de actores que han querido opinar sobre la materia, de los que hemos rescatado algunos.

El profesor Mauricio Duce analiza el problema con una interesante propuesta que contiene cuatro razones sobre la inconveniencia de mantener el equilibrio legal actual:

“A. La legislación actual entrega un enorme espacio de discrecionalidad administrativa que se puede prestar para decisiones arbitrarias e injustas o al menos que así sean percibidas por la sociedad.

B. La facultad actual recae en algunos casos en materias de interés público que exceden las atribuciones del SII.

C. El diseño institucional actual tiene espacios importantes para que decisiones del SII estén inspiradas en motivaciones ajenas a las puramente técnicas.

D. Inadecuada concepción acerca del rol que tiene el derecho penal en una sociedad democrática”.

Resulta pertinente referirnos a los puntos más interesantes sobre la materia que plantea el autor. En primer lugar, concordamos en que la discrecionalidad de la que es dueño el Director del Servicio es un peligro claro de arbitrariedad en las decisiones, toda vez que no se encuentra sujeto a ningún control legal ni de autoridad alguna.

Por lo demás y como ha quedado en evidencia durante el último tiempo existen casos en que se involucran montos y características sustancialmente similares en cuestión en que el Servicio ha decidido querellarse en algunos y en otros el Servicio no se querella. Ante esto fue consultado el ex director Jorratt quien además de denunciar presiones del ejecutivo señaló “frente a dos casos iguales hay que tener la misma actuación”. En defensa de su actuación el Servicio ha emitido un oficio que establece los criterios históricos en los que se basa para fundar su decisión que son: la gravedad de las irregularidades detectadas o perjuicio fiscal, la reiteración o reincidencia en la comisión de los delitos, el uso de asesoría tributaria para llevar a cabo el delito, el efecto ejemplarizador o pedagógico en otros contribuyentes o sector de la economía en el cual actúa, la calidad y suficiencia de la prueba reunida, a factibilidad de obtener una condena por delitos tributarios del o los querellados. Consideramos, sin embargo, que como señala el profesor Duce “se trata de criterios bastante generales y que pueden combinarse de forma múltiple o casi infinita. Por lo mismo, si no son utilizados con cuidado

permiten justificar prácticamente cualquier decisión. De hecho, con los mismos criterios se presentaron querellas en casos similares y en otras no”⁸⁶.

El Servicio, además, ha optado en estos casos de gran connotación, por hacer un llamado a los grandes contribuyentes a auto denunciarse, lo que justifican señalando que de dicha forma se da prioridad al potencial recaudatorio que posee el Servicio, en tanto dicha decisión les permite obtener una mayor recaudación de dinero que la que se obtendría por parte del Ministerio Público de optar por denuncia o querella.

A partir de esto se genera un necesario y justificado cuestionamiento en tanto lo que hay en juego tras esas decisiones va más allá del puro interés recaudatorio, en ese sentido, el Servicio debe asumir que por las facultades amplísimas que le ha otorgado el legislador en esta materia no actúa solo como un organismo recaudador de impuestos sino también como el organismo titular de la potestad tributaria, correspondiéndole en consecuencia una labor fundamental, que sin perjuicio de que como ya señalamos se trata del ejercicio de una potestad sancionadora y de ninguna manera del ámbito jurisdiccional, su titularidad en la acción penal en esta clase de delitos le entrega una importante responsabilidad también sobre el ejercicio de la justicia respecto a los delitos tributarios, lo que resulta innegable pues como se ha señalado constituye una “condición de procesabilidad” siendo su consecuencia determinante en el ámbito jurisdiccional en tanto abre la puerta al Ministerio Público para investigar, acusar y eventualmente para la justicia ordinaria a condenar hechos que legalmente son constitutivos de delito.

En el segundo motivo, Duce argumenta que “más allá de la cuestión vinculada a la naturaleza y bienes jurídicos protegidos por los delitos tributarios, el escenario actual viene mostrando que detrás de muchos de los casos, en donde se está decidiendo ejercer o no la acción penal, hay un fuerte interés público comprometido que va más allá del interés del fisco por reintegro de impuestos”. El autor en este punto se refiere a lo señalado anteriormente, en cuanto a que el principal argumento que se presenta como justificación de la discrecionalidad el Director del Servicio tiene que ver con su expertiz y conocimiento de la materia tributaria, sin perjuicio de que como señala Duce, en muchos casos se involucran claramente elementos fundamentales no relativos necesariamente a los conocimientos técnicos en que se base la autoridad del Servicio

⁸⁶ DUCE, Mauricio (2017) “El Servicio de Impuestos Internos y la persecución penal de delitos tributarios” En: [citado el 22 de diciembre de 2017] <https://www.espaciopublico.cl/el-servicio-de-impuestos-internos-y-la-persecucion-penal-de-delitos-tributarios>

“se trata de actividades en las que la arista tributaria es parte de un entramado complejo de acciones delictivas y cuya división o separación no sólo es artificiosa sino que puede tener impactos en dificultar la persecución penal de esas conductas que como un todo son extremadamente graves”⁸⁷ lo que efectivamente puede prestarse para cuestionar la sujeción de este proceso especial y excepcional a los principios constitucionales, entre otros como ha señalado el Fiscal Nacional a la igualdad ante la ley, pues una decisión del Director de no querellarse o denunciar en casos de gran connotación pública y de los que consten antecedentes suficientes y, de querellarse en otros, pone en tela de juicio incluso la imagen recta del Servicio. En dicho sentido señala el autor “lo central es que la concepción que sólo considera el interés recaudatorio como único, tiene un impacto en disminuir la posibilidad de sancionar penalmente conductas que como sociedad nos parecen graves, independiente del monto que el fisco pueda recuperar vía multa”⁸⁸.

En cuanto al tercer punto, resulta también irrefutable el hecho de que como sabemos el Director del Servicio es una autoridad nombrada directamente por el Presidente de la República, lo que da pie a que sea inevitable la influencia política que tendrá o podría tener el poder ejecutivo en dichas decisiones. Un caso de público conocimiento y seriamente preocupante fue el caso SOQUIMICH que involucraba un gran interés de autoridades políticas relacionadas con el gobierno actual. Y es que evidentemente “como diseño institucional esto deja abierta la puerta, o al menos una ventana, para una intervención del ejecutivo en la toma de decisiones de la institución”⁸⁹.

Se trata de un problema grave de la ley actual que debe ser modificado según creemos, en tanto la discrecionalidad absoluta del Director de la mano de su nombramiento por el Presidente pone en peligro la imparcialidad y no se ajusta de manera alguna a los principios constitucionales, pues esto se aleja indudablemente de la tan necesaria imparcialidad e independencia que se requiere en la toma de decisiones. Hasta hoy, nadie ha sido capaz de justificar esta relación que existe en el nombramiento y mantención del Director del Servicio por el Ejecutivo, lo que desde el gobierno han defendido, alegando que no existe injerencia alguna en las decisiones, no obstante, es presumible luego de las declaraciones expresas del ex director

⁸⁷ Ibid, p. 7.

⁸⁸ Ibid, p. 7.

⁸⁹ Ibid, p. 7.

del organismo que existirían presiones a los menos en estos casos en comentario entre el poder Ejecutivo y el Servicio.

En el cuarto punto, en relación al sistema penal, Mauricio Duce alude con preocupación a que “el SII está en una extraña posición en la que sugiere que el sistema penal no sirve, pero tampoco está dispuesto a abandonarlo. Por lo mismo, tenemos que buscar una mejor manera de articular el uso que se hace de la herramienta penal en este contexto y no sólo concebirla como una extorsión legalizada pura y dura, como al final del día pareciera ser concebida y que, por lo mismo, cuesta reconocer de manera explícita”⁹⁰. Se hace alusión aquí a una realidad actual que tiene que ver con el desprestigio que se ha dado a nuestro sistema penal, el que resulta sin duda equívoco e inapropiado, se trata de una idea que aprueban la mayoría de quienes están de acuerdo con la amplitud de las facultades en relación a la potestad sancionadora del Estado, pero cabe señalar que aun cuando el derecho penal es necesariamente la *ultima ratio*, ello no significa de ninguna manera que hechos constitutivos de delitos, es decir, una acción típica, antijurídica y culpable, sean aislados de manera absoluta del derecho penal por darse prioridad a la capacidad recaudatoria, en tanto se pierde el norte, la prioridad del Estado al menos donde se involucra gravemente lo penal con lo tributario ha de ser siempre la justicia, la igualdad y el debido proceso, más allá de los montos involucrados, pues toda actuación de los organismos estatales está sujeta a la percepción y opinión pública, la que evidentemente pone en tela de juicio estas situaciones.

Desde la otra vereda, el profesor y ex Director del Servicio Ricardo Escobar se muestra de acuerdo con la regulación actual del delito tributario, y señala “el sistema actual, además de permitir un uso racional de los recursos del SII, tiene otros, elementos de coherencia que el proyecto que se discute en el Congreso no resuelve. Por ejemplo, con las normas y prácticas que hoy existen, no hay una doble penalización de la misma conducta, los mismos hechos que son, por un lado, castigados con una sanción en un tribunal tributario aduanero y, por el otro, en un tribunal penal. Por otra parte, a diferencia de lo que ocurre en el Ministerio Público, en el SII se guarda la confidencialidad de la información de los contribuyentes. Esto es letal para un sistema que, más que sancionar, busca que los contribuyentes tengan incentivos para corregir sus errores, para que la mayor parte de ellos se acerquen a pagar lo que deben”⁹¹. Como ex director del

⁹⁰ Ibid, p. 9.

⁹¹ ESCOBAR, Ricardo (2017): “¿Quién debe iniciar la acción penal en materia tributaria?”. En: Debates de Política Pública, Centro de Estudios Públicos, N° 22, p. 2. [citado el 20 de diciembre de 2017]. En: https://www.cepchile.cl/cep/site/artic/20170804/asocfile/20170804113344/dpp_022_agosto2017.pdf

Servicio, Escobar se ha mostrado de acuerdo con la decisión del actual Director de no ejercer la acción penal en casos equivalentes al de PENTA y SOQUIMICH, y reacio a la aplicación de penas corporales y al ejercicio de la acción penal por parte del Director del Servicio pues para él “lo que se busca, como está ocurriendo en este caso, es que haya una mucho mejor recaudación y un cambio en la conducta de los contribuyentes. La pretensión de convertir al Ministerio Público en el dueño de la acción, como si se tratara de un delito común de hurto, o fraude, no tiene sentido desde el punto de vista de política tributaria, es un error. El diseño que tiene nuestra institucionalidad no es casual, es producto de una decisión consciente, que ocurrió con una larga discusión el año 2002, cuando entró en vigencia el sistema penal actual”⁹².

Por el contrario, el también ex Director del Servicio Michell Jorratt considera que “el Servicio debiera hacer un esfuerzo por explicar los criterios que ha aplicado recientemente. La pena corporal es la máxima sanción que se contempla para los delitos tributarios y que debe ser usada para dar una señal a los contribuyentes evasores” además se mostró de acuerdo con la idea de autonomía en el funcionamiento del Servicio “sería partidario de explorar la alternativa de que el Servicio fuera autónomo, al estilo del Banco Central, lo que daría una señal de más independencia”⁹³.

El profesor Van Weezel en relación a la acción penal en manos del Director del Servicio considera que se trata “de una facultad inaudita [...] se trata de una facultad discrecional no sujeta a ningún tipo de control, lo que constituye una situación excepcional en el derecho público y verdaderamente insólita tratándose de autoridades sin legitimación democrática directa”⁹⁴.

En cuanto a este tema se ha pronunciado también como hemos adelantado el vocero de la Corte Suprema Milton Juica, quien señaló que “en la Reforma Procesal quedaron temas pendientes, como la facultad para que el Ministerio Público pueda iniciar la persecución penal en todo tipo de delitos, incluidos los tributarios, sin depender del SII: ‘Aquí la palabra la tiene el Poder Legislativo, porque eso se puede modificar rápidamente. El Congreso debiera cambiar esta normativa. A esta altura de los sucesos, en que se han advertido delitos gravísimos de

⁹² ESCOBAR, Ricardo (2017) Entrevista hecha por Victor Cofré. [citado el 20 de diciembre de 2017] <http://www.latercera.com/noticia/abogado-ex-director-del-sii-la-multa-una-sancion-aqui-no-impunidad/>

⁹² Ibid.

⁹³ JORRATT, Michell.

⁹⁴ VAN WEEZEL: *El delito tributario*, p. 166.

corrupción, el Ministerio Público no debería tener obstáculos para investigar”⁹⁵, así, el vocero de la Corte Suprema está de acuerdo con la necesidad de modificar la ley y ampliar la acción penal como plantea el proyecto en trámite, considerando que en atención a la gravedad de casos como los comentados debe corresponder al Ministerio Público la investigación de estos, lo anterior se sujeta no sólo a cuestiones antojadizas sino a que es un hecho, por ejemplo, que las investigaciones realizadas por la Fiscalía en estos casos permitan predecir que existió un financiamiento irregular en la campaña de Michelle Bachelet por parte del grupo Angellini, lo que no pudo continuar siendo investigado por la decisión de no ejercer la acción penal en dicho caso.

Para el profesor de derecho tributario Yuri Barraza entregar la titularidad de la acción penal por delito tributario parece un error, y para sustentarlo da 3 argumentos:

- 1) “La ‘responsabilidad tributaria’ si bien el legislador la atribuye al contribuyente, en la práctica, éste generalmente confía el cumplimiento de las obligaciones tributarias a terceras personas o empresas que tengan más conocimiento y experiencia en la materia.
- 2) De prosperar la iniciativa que se discute en el Congreso, los continuos cambios y la complejidad del sistema tributario chileno podrían atentar contra la seguridad jurídica y derecho a defensa de los contribuyentes, especialmente en materia penal, donde una mala comprensión y determinación del dolo podría afectar bienes jurídicos más relevantes como es la libertad de las personas.
- 3) El no ejercicio de la acción penal no equivale a dar una señal de “impunidad”, especialmente cuando se ejercen otras acciones que franquea la Ley para resarcir el daño fiscal.”⁹⁶

Finalmente, Cordero cree que “desde esta perspectiva pareciera que el principal problema que presenta en la actualidad el tema que nos ocupa no reside tanto en su legitimidad, sino que en la forma como ella (la potestad sancionadora) se ejerce por parte de la Administración. Como ha escrito el tratadista español Alejandro Nieto, refiriéndose a la misma

⁹⁵ EQUIPO CIPER (2017) [citado el 20 de diciembre de 2017]. En: <http://ciperchile.cl/2017/05/03/las-senales-del-sii-y-la-corte-suprema-para-bloquear-las-investigaciones-de-platas-politicas/>

⁹⁶ VARELA BARRAZA, Yuri (2017): “Ministerio público y acción penal por delito tributario”. En Diario la nación, [citado el 19 de diciembre de 2017] En: <http://lanacion.cl/2017/08/01/ministerio-publico-y-accion-penal-por-delito-tributario/>

problemática que se origina en su país: ‘No se trata ya de devolver a los jueces potestades indebidamente detentadas por la Administración, sino conseguir que ésta ofrezca en su ejercicio las mismas garantías que los jueces y procesos penales’⁹⁷.

3.3 La situación en el derecho comparado

Resulta contingente revisar el derecho comparado acerca de la materia, es decir, cómo regulan otros ordenamientos la acción penal en el delito tributario. La consultora *PwC* ha realizado un estudio del derecho comparado. En su estudio la consultora dividió a los países en cuatro categorías:

- “Países en que el ejercicio de la acción penal es exclusivo de la autoridad administrativa (SII), sin intervención del Ministerio Público: Chile, Nueva Zelandia, Japón y Corea del Sur.
- Países en que la autoridad administrativa es la encargada de realizar la investigación y de enviar los antecedentes a la fiscalía para que esta finalmente decida si realiza la acusación o no: Letonia, Australia, Francia, Dinamarca, EE.UU., Islandia, España, Portugal, Alemania y Republica Checa.
- Un grupo "mixto", donde en determinados casos, dependiendo de la naturaleza del hecho o su cuantía, puede realizar la acusación penal tanto el Ministerio Público como la autoridad tributaria. Ahí están México, Suiza, Estonia, Turquía, Eslovaquia y Hungría.
- Grupo en que la fiscalía tiene el monopolio o un rol preponderante en el momento de querellarse, sin intervención del SII: Finlandia, Italia, Grecia, Bélgica, Reino Unido, Canadá, Suecia, Irlanda, Holanda, Luxemburgo, Noruega y Austria. Destaca el caso de Reino Unido, que hace poco cambió el sistema, dado que antes la facultad radicaba en el SII. Para ello, se creó un departamento específico de delitos tributarios en la fiscalía”⁹⁸.

Si observamos el derecho comparado en este estudio podemos desprender que Chile se encuentra entre uno de los 4 países que otorgan al órgano administrador tributario las más

⁹⁷ VERDUGO MARINKOVIC, Mario “La Potestad Administrativa Sancionadora En La Jurisprudencia Del Tribunal Constitucional”. En: Estudios sobre Justicia Constitucional, Libro homenaje a la profesora Luz Bulnes Aldunate, Editorial Jurídica de Chile. p. 356.

⁹⁸ Consultora PwC (2017): “En 14 países OCDE la titularidad para presentar querellas por delito tributario es del SIP”, [citado el día 19 de diciembre de 2017] En: <https://www.pwc.com/cl/es/prensa/prensa/2017/En-14-paises-OCDE-la-titularidad-para-presentar-querellas-por-delito-tributario-es-del-SII.html>

amplias facultades, y resulta un tanto iluminador el hecho de que la mayoría de los países OCDE optan por una regulación más participativa de los órganos investigadores y los administrativos. De esto podemos entender que el argumento de un eventual desastre en caso de quitar la exclusividad de la acción penal al Director del Servicio no resulta concordante con la realidad en el derecho comparado y que puede resultar perfectamente posible, por ejemplo como se hace en Letonia, Australia, Francia, Dinamarca, EE.UU., Islandia, España, Portugal, Alemania y República Checa que sea el órgano administrador quien lleve a cabo la función investigativa, lo que talvez podría realizarse por medio del actual procedimiento de recaudación de antecedentes y que sea la fiscalía quien decida ejercer la acción penal, lo que resulta más coherente con el funcionamiento del sistema penal en nuestro país.

Otra idea que resulta atendible es el caso de Reino Unido, donde se creó un departamento específico de delitos tributarios en la Fiscalía, cuestión que perfectamente se podría administrar al menos a largo plazo en nuestro país, en este aspecto es criticable la forma extremista que se da en nuestro país en las modificaciones legales en tanto el derecho comparado nos muestra una serie de alternativas del todo atendibles y que sin duda podrían, adaptándolas cuidadosa y responsablemente, mejorar la legislación actual.

CAPÍTULO IV

IDEAS GENERALES SOBRE POSIBLES SOLUCIONES DE LA CUESTIÓN

A partir de los elementos estudiados queda clara la necesidad de reformar la ley actual, y es que, como señalamos en el capítulo anterior existe una serie de problemas que presenta la ley cuya discusión central se encuentra dividida por un elemento determinante: si se debe mantener la exclusividad de la acción penal en el Director del Servicio o se debe ampliar al Ministerio Público.

Así, como señalamos al inicio de esta investigación nos resulta interesante arribar a conclusiones acerca de si se trata de un problema de fondo, la titularidad exclusiva de la acción penal por parte del Servicio, o más bien de forma, es decir, si es correcto que la titularidad sea del Servicio, pero requiere una mejor regulación, en este sentido debemos hacer previamente algunos comentarios:

- a. El legislador ha entregado la exclusividad en el ejercicio de la acción penal del delito tributario al Director del Servicio sin tomar medidas para evitar a arbitrariedades, por ejemplo como señaló la Contraloría, en cuanto a fundar sus decisiones por medio de un acto administrativo, pues el Director por la importancia de las decisiones que su facultad implica a lo menos debe sustentarla en criterios objetivos, y es que a pesar de que el Servicio ha emitido una circular sobre los criterios utilizados en sus decisiones de ejercer o no la acción penal estos resultan insuficientes en tanto resulta perfectamente posible que en casos similares ejerza la acción y en otros no.
- b. El nombramiento del Director del Servicio por parte del Presidente de la República es preocupante y debe ser reevaluado. Pues el caso SOQUIMICH fue clave para identificar esta falencia de la ley, en tanto la suma de una decisión completamente discrecional concentrada en una autoridad, que es además de confianza del poder ejecutivo, resulta contraria a la imparcialidad, entre otros elementos. Así, resulta evidente el peligro de presiones e influencias al que se sujeta el Director con la legislación actual, lo que sin duda debe ser reformado.

- c. Nos resulta determinante el hecho de que en nuestro país la cuestión tributaria ha tomado un camino paralelo, alejándose constantemente del conocimiento común y dejándose como una materia de expertos, lo que resulta sin duda un elemento mejorable por cuanto la cuestión tributaria es una materia que involucra a todos los ciudadanos y en consecuencia, no obstante su real complejidad, se requiere una madurez de la ciudadanía y las leyes en este aspecto en tanto el interés recaudatorio no resulta atingente solo al Estado sino también a todos sus ciudadanos, es por esto que argumentar como fundamento de la regulación actual que se trata de temas que requieren altos y complejos conocimientos técnicos aunque resulta atendible, puede ser un error, pues los casos emblemáticos comentados evidencian un interés de la ciudadanía e importantes críticas al sistema.
- d. El ejercicio de la potestad sancionadora por parte del Servicio como manifestación del *ius puniendi* del Estado en este aspecto puede resultar razonable en atención al carácter de *ultima ratio* de la justicia criminal del Estado, siempre y cuando se promueva por el legislador la imparcialidad y con ello se funden objetivamente estas decisiones, ciñéndose de la misma manera a los principios constitucionales que la justicia criminal.
- e. Desde que se ha puesto en la palestra el tema de los delitos tributarios en Chile se podría analizar seriamente la eficacia sancionadora en aquellos casos que han sido llevados a la justicia ordinaria por el Director como ha señalado el Servicio, pero ésta no puede centrarse exclusivamente en los logros recaudatorios, en tanto el rol de la justicia se aleja del mismo y no por ello implica un error dejarlo en manos de ella, en los casos que amerita hacerlo. Es más, resulta del todo aterrizado que, más allá de condenar a multas, se sigan los procedimientos ordinarios a los que están sujetos todos los ciudadanos para arribar a la inocencia o culpabilidad de los involucrados, siempre que la gravedad de los hechos lo requiera.
- f. Al analizar el derecho comparado se observa que existe una situación generalizada de los Estados por otorgar una regulación especial a los delitos tributarios, consideramos que el caso de Chile, que es uno de los 4 casos estudiados por la consultora *PwC* que entregan totalmente la acción penal al Servicio, es de todos modos una regulación poco integradora, en tanto la mayoría de los países OCDE

integran el trabajo del Ministerio Público con el del Servicio, lo que puede resultar recomendable, y es que más allá de una disputa por el ejercicio de la acción penal ambos órganos pueden aportar valiosamente en sus áreas, de manera que se debe trabajar en un sistema integrado de trabajo de los dos organismos.

- g. El proyecto de ley analizado hasta hoy debe tener un largo camino de discusión, el que sin el destape de escandalosos y mediáticos casos, de seguro no se habría puesto en evidencia, de esta forma el elemento controversial de este delito no debe centrarse solo en el ejercicio de la acción penal sino más bien en reformular los intereses del Estado en esta materia, y es que es correcto que el Servicio vele por los intereses económicos fiscales, el recaudatorio no debe ser el único interés representado, pues a nuestra consideración la primacía de la facultad recaudatoria ha pagado un precio indeseado para nuestro sistema, en tanto efectivamente ha generado una sensación de desigualdad y arbitrariedad no sólo respecto al Director del Servicio sino también respecto de la ley.

CONCLUSIONES:

1. La regulación del delito tributario de manera exclusiva en el CT lo desmarca del derecho penal dando paso al “derecho penal tributario” para esto la mayoría de los tipos penales contenidos en el cuerpo normativo contemplan una alternativa de sanción administrativa o pena corporal.
2. La alternativa de sancionar dichos tipos penales tributarios con penas corporales ha sido siempre excepcional, rigiéndose por el carácter de la *última ratio*, y se encuentra sujeta a la actuación administrativa del Director del Servicio, consistente en ejercer la acción penal mediante una denuncia o querrela, la que ha sido calificada como una acción penal pública previa instancia particular.
3. Cuando el legislador opta por sancionar por la vía administrativa, las multas aplicadas por la potestad sancionadora de la administración constituyen una manifestación del *ius puniendi* del Estado, así lo ha dejado en claro además en Tribunal Constitucional y la jurisprudencia de la Corte Suprema.
4. Lo anterior trae como consecuencia que no podrían coexistir dos procesos, uno administrativo y uno penal, para lo cual el legislador toma resguardos, estableciéndose la obligación del Director Regional del Servicio de declararse incompetente en cuanto se haga constar en el proceso respectivo el hecho de haberse acogido a tramitación la querrela o denuncia. No obstante, la facultad de determinación y cobro de impuestos propiamente tal de la administración tributaria se desmarca de dicho proceso y no se altera ni se interrumpe.
5. Actualmente se encuentra en tramitación un proyecto de Ley que modifica el artículo 162 del CT y busca ampliar la acción penal hacia el Ministerio Público, en este sentido, no obstante ser necesaria una reforma en la materia, resulta insuficiente en la forma que se ha propuesto, en tanto no mejora los principales problemas de la ley actual.
6. Los problemas del artículo 162 de la ley vigente se basan principalmente en la necesidad de fundar las decisiones del Director de ejercer o no acción penal en base a criterios estandarizados preestablecidos por el legislador de manera que en casos similares se apliquen sanciones similares, en segundo lugar de modificar el sistema de nombramiento del Director del Servicio quien no debe ser de confianza del Presidente de la República

pues se afecta la imparcialidad en la toma de decisiones, y luego, someterla a un control de autoridad competente o eventualmente ampliarla en casos determinados al Ministerio Público cuando este tenga antecedentes suficientes de que existen hechos constitutivos de delitos, en cuyo caso la ley debiera procurar un trabajo de ambas instituciones de manera integrada.

7. El fin recaudatorio del Estado ha prevalecido sobre otros valores, tanto respecto al tratamiento que ha otorgado la ley al delito tributario como la aplicación por parte del Director del Servicio de la misma , esto ha afectado notoriamente la percepción general sobre el respeto de principios constitucionales fundamentales como la legalidad o la igualdad ante la ley, lo que se debe entre otros, a la excepcional presentación de querellas o denuncias por parte del Servicio, de manera que un mínimo de hechos constitutivos de delitos en la materia llegan a la justicia del crimen.
8. Chile es uno de los 4 países OCDE donde el titular exclusivo de la acción penal por delitos tributarios es el Servicio de Impuestos Internos, la mayoría de los países miembros ha optado por una integración en el trabajo de Ministerio Publico y Servicio, de este modo con la actual legislación surgen conflictos serios en torno a la competencia de dichos organismos para ejercer la acción penal, lo que puede ser modificado, optando por potenciar las labores en que cada uno puede aportar mejor desde su vereda.
9. El delito tributario tiene una serie de particularidades que, no obstante, pueden encontrarse justificadas en muchos aspectos, presentan hoy preocupantes aspectos que requieren de modificaciones prontas. Esto no quiere decir, que se debe entregar su regulación al derecho penal, en este sentido parece aceptable que se regulen en el CT, no obstante, dicha normativa es actualmente insuficiente y contiene grandes vicios que pueden dar lugar a situaciones que se alejan de los principios constitucionales que deben regir todas las materias en que el Estado interviene ejerciendo su poder.
10. Asimismo, concluimos que los problemas de la ley actual y principalmente el artículo 162 del CT obedecen más que a cuestiones de fondo, a cuestiones de forma, de manera que la situación actual puede mantenerse y ser esto correcto siempre y cuando se haga una reforma sustancial de los aspectos mencionados. Por otra parte, consideramos que es posible integrar la labor del Ministerio Publico en el ejercicio de la acción penal cuando

la gravedad de los hechos así lo requiera, lo que debe ser determinado expresa e íntegramente por la ley, procurando la unificación de intereses en lo posible, en tanto el Servicio debe alejarse en algunas situaciones del interés meramente recaudatorio, sin perjuicio de que resulta correcto que sólo sea en los casos de mayor gravedad, pero lo importante es que se aplique el rigor en casos equivalentes, y no de manera arbitraria ni sujeta a presiones de ningún tipo.

BIBLIOGRAFIA

BENAVIDES SCHILLER, Andrés (2016): *El delito de fraude del funcionario público*, Editorial JMB BOSH EDITOR, Valparaíso, 2016.

BOLETÍN N° 9954-05 Informe De La Comisión De Hacienda Recaído En El Proyecto De Ley Que Modifica El Código Tributario En El Sentido De Facultar Al Ministerio Público Para Querrellarse Por Delitos Tributarios. En: www.camara.cl/pley/pley_detalle.aspx?prmID=10374.

CASSAGNE, J.C. (1992): *Los Principios Generales Del Derecho En El Derecho Administrativo*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992.

CERDA SAN MARTIN, Rodrigo: *Manual de Derecho Procesal Penal*.

CIAT (2015) *Modelo de código tributario* En: https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/6958/FMM_Modelo_de_Codigo_Tributario.pdf?sequence=1.

CONSULTORA PwC (2017): “En 14 países OCDE la titularidad para presentar querellas por delito tributario es del SII”, [citado el día 19 de diciembre de 2017] En: <https://www.pwc.com/cl/es/prensa/prensa/2017/En-14-paises-OCDE-la-titularidad-para-presentar-querellas-por-delito-tributario-es-del-SII.html>.

CORDERO, Eduardo y ALDUNATE, Eduardo (2012): “Las Bases Constitucionales De La Potestad Sancionadora De La Administración”, en *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso* (39) 2012, pp.337-361.

CORDERO QUINZACARA, Eduardo (2013): “Concepto y naturaleza de las sanciones administrativas en la doctrina y jurisprudencia chilena”. En: *Revista de derecho Universidad Católica del Norte*, año 20 n°1, pp. 79-103

CORDERO QUINZACARA, Eduardo (2014): “Los principios que rigen la potestad sancionadora de la administración en el derecho chileno, En: *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso* (42), 2014, pp. 399-439.

CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO, STC, rol 4416-2017, 13 de diciembre de 2017.

CURY URZÚA, Enrique (2011): *Derecho penal parte general*, -10ª edición-, Ediciones UC, Santiago, 2011.

DICTAMEN n14000. Contraloría General de la República, Chile, 24 de abril de 2017. [citado 20 diciembre 2017] <https://www.contraloria.cl/pdftbuscador/dictamenes/014000N17/html>.

DUCE, Mauricio (2017) “El Servicio de Impuestos Internos y la persecución penal de delitos tributarios” En: [citado el 20 de diciembre de 2017] <https://www.espaciopublico.cl/el-servicio-de-impuestos-internos-y-la-persecucion-penal-de-delitos-tributarios>.

DUCE, Mauricio (2017): “¿Quién debe iniciar la acción penal en materia tributaria?”. En: Debates de Política Pública, Centro de Estudios Públicos, N° 22, p. 6. [citado el 20 de diciembre de 2017]. En: https://www.cepchile.cl/cep/site/artic/20170804/asocfile/20170804113344/dpp_022_agosto2017.pdf

ESCOBAR, Ricardo (2017): “¿Quién debe iniciar la acción penal en materia tributaria?”. En: Debates de Política Pública, Centro de Estudios Públicos, N° 22, p. 2. [citado el 20 de diciembre de 2017]. En: https://www.cepchile.cl/cep/site/artic/20170804/asocfile/20170804113344/dpp_022_agosto2017.pdf

EQUIPO CIPER (2017) [citado el 20 de diciembre de 2017]. En: <http://ciperchile.cl/2017/05/03/las-senales-del-sii-y-la-corte-suprema-para-bloquear-las-investigaciones-de-platas-politicas>

ESCOBAR, Ricardo (2017) Entrevista hecha por Victor Cofré. [citado el 20 de diciembre de 2017] <http://www.latercera.com/noticia/abogado-ex-director-del-sii-la-multa-una-sancion-aqui-no-impunidad>

ETCHEVERRY, Alfredo (1992): *Derecho Penal: Parte General*, t. II, -3ª Edición-, Editorial Jurídica de Chile, Santiago 1992.

FERRADA BÓRQUEZ, Juan Carlos (2007): “Las Potestades Y Privilegios De La Administración Pública En El Régimen Administrativo Chileno”, *Revista de derecho*, vol. 20 N° 2, 2007, pp. 69-94.

HORVITZ LENNON, María y LÓPEZ MASLE, Julián (2010).: *Derecho Procesal Penal Chileno*, Tomo I, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2010.

KOGAN ROSSENBLÜT, Olga y FIGUEROA ARAYA, Jaime (1971).: *El delito tributario en la legislación y en la jurisprudencia*, Editorial Imprenta Chile, Santiago, 1971.

MASSONE PARODI, Pedro (2010): *Infracciones Tributarias -2ª Edición*, Editorial Legal Publishing, 2010.

PIMENTEL PÉREZ, Claudio: “SII e investigación en delitos tributarios: monopolio de acción, peligro en su aplicación” [citado el 22 de diciembre de 2017] <https://app.vlex.com/#WW/search/jurisdiction:CL/delitos+tributarios/p2/WW/vid/695997725>

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la lengua española* (23.ª, ed). Madrid, España, 2014. [citado 20 de diciembre de 2017] En: <http://dle.rae.es/?id=Trz0bwV>

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS: *Manual del Delito Tributario del Servicio de Impuestos Internos*, 2014. En: <https://es.scribd.com/document/178576970/Manual-Delito-Tributario>.

SUBDIRECCIÓN JURÍDICA SII (2017): “Informe jurídico el ejercicio de la acción penal por delitos tributarios”.

VERDUGO MARINKOVIC, Mario “La Potestad Administrativa Sancionadora En La Jurisprudencia Del Tribunal Constitucional”. En: Estudios sobre Justicia Constitucional, Libro homenaje a la profesora Luz Bulnes Aldunate, Editorial Jurídica de Chile.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, STC, rol 12.164-2017, 22 de noviembre de 2017.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, STC, rol 2922-2016, septiembre 2016.

UGALDE PRIETO, Rodrigo (2002): *Delito Tributario Y Reforma Procesal Penal*, Editorial Lexis Nexis, Santiago, 2002.

VAN WEEZEL, Alex (2007): *El delito Tributario*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2007.

VARELA BARRAZA, Yuri (2017): “Ministerio público y acción penal por delito tributario”. En Diario la nación, [citado el 19 de diciembre de 2017] En: <http://lanacion.cl/2017/08/01/ministerio-publico-y-accion-penal-por-delito-tributario/>

VERGARA BLANCO, Alejandro (2004): “Esquema de los principios del derecho administrativo sancionador”. En: Revista de Derecho Universidad Católica del Norte-Sede Coquimbo, año 11 N° 2.

VILA BALTRA, Martín (2015): “Titularidad De La Acción Penal En Los Delitos Tributarios”, *Anuario de Derecho Tributario Universidad Diego Portales*, N°7 año 2015, pp.61-67,