

Informe Jurídico

Ejercicio de la Acción Penal por Delitos Tributarios

Subdirección Jurídica
Servicio de Impuestos Internos
Mayo de 2017

ÍNDICE

CAPÍTULO I	3
Institucionalidad Actual	
CAPÍTULO II	15
Poyecto de Ley, Moción	
CAPÍTULO III.....	21
Vicios de Constitucionalidad de la Moción	
CAPÍTULO IV	24
Jurisprudencia Judicial del Excelentísimo Tribunal Constitucional de la República y la Excelentísima Corte Suprema	
CAPÍTULO V	26
Conclusiones	

INFORME JURÍDICO SOBRE EL PROYECTO DE LEY QUE CAMBIA LA TITULARIDAD EXISTENTE DE LA ACCIÓN PENAL POR DELITOS TRIBUTARIOS

El Servicio de Impuestos Internos ha sido históricamente el titular de la acción penal por delitos tributarios, en efecto -según advierten Olga Kogan Rosenblüt y Jaime Figueroa Araya, en su libro “El Delito Tributario”- Propiedad Intelectual N° 37.000, Imprenta Chile calle Teatinos 760, Santiago de Chile, durante todo el período anterior al 4 de abril de 1959, fecha en que entró en vigencia la Ley N° 13.305, se revela una absoluta carencia de sistematización y de técnica respecto de los delitos en contra del orden público económico; advirtiéndose la ausencia de un criterio uniforme en cuanto a la naturaleza de los hechos que sólo se castigan con sanción pecuniaria y aquellos a los que se asignan penas privativas de libertad, y tampoco existió una regulación de estas últimas según la gravedad de la infracción.

La Ley N° 13.305, en su artículo 207 N° 1, inciso 1°, autorizó al Presidente de la República para que, dentro del plazo de un año, procediera a refundir en un Código las leyes sobre impuestos y contribuciones que estimara pertinente. En el uso de la referida facultad, se dictó el 25 de marzo de 1960 el DFL N° 190, que contiene el primer Código Tributario chileno; el cual al entrar en vigencia contemplaba en los números 4, 5, 8, 9, 12 y 13 del artículo 97 y en el artículo 100 diversos delitos tributarios.

En efecto, en relación al ejercicio de la acción penal por los delitos tributarios antes indicados, los citados autores señalan que *“[e]n atención a que al Servicio de Impuestos Internos corresponde la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias -conforme a las disposiciones contenidas en el Código Tributario y su Estatuto Orgánico- el legislador le ha encomendado además la función de perseguir la responsabilidad penal del delinciente tributario. Con este último objeto, el artículo 162 del Código ya citado faculta al Director del Servicio para deducir la correspondiente querrela o denuncia o requerir para este mismo efecto al Consejo de Defensa del Estado.*

A fin de posibilitar el cumplimiento de las referidas funciones, el legislador lo ha dotado de las atribuciones necesarias para el establecimiento de los hechos que constituirán el fundamento de la acción penal. De esta manera, la etapa previa de investigación administrativa de los aludidos hechos punibles permite que las querellas se deduzcan en forma responsable y con antecedentes y pruebas que a juicio del Servicio sean suficientes para que prospere la acción. En estas condiciones, la investigación administrativa constituye una garantía para los contribuyentes de no verse expuestos a ser llevados ante la Justicia del Crimen, con el consiguiente perjuicio moral que ello implica, sin causa plenamente justificada”.

Facultad que se vio ratificada con la Ley N° 19.806, del 31 de mayo de 2002, que legisló sobre las normas adecuatorias de un conjunto de disposiciones del sistema legal chileno a la Reforma Procesal Penal, entre ellas el Código Tributario, y que fueron aprobadas por el Tribunal Constitucional de la República de Chile.

En virtud de la contingencia nacional, hoy se discute una moción parlamentaria que “modifica el Código Tributario en el sentido de facultar al Ministerio Público para querellarse por delitos tributarios” (sic); desconociéndose los fundamentos históricos y técnicos de la actual regulación como así también las consecuencias perjudiciales -para los contribuyentes y para el Órgano Fiscalizador- que un cambio así traería.

CAPÍTULO I

Institucionalidad Actual

1. Institucionalidad de la norma, Artículo 162 Código Tributario

1.1. **Artículo 162 del Código Tributario antes de la Ley N° 19.806**

El artículo 162 cuyo primer inciso, primera parte, se mantiene aun después de la reforma constitucional de la Ley N° 19.519 del año 1997, que introdujo en la Constitución Política del Estado un capítulo referente a un nuevo organismo de rango constitucional, el Ministerio Público, y de la Ley N° 19.806, sobre normas adecuatorias a la Reforma Procesal Penal, del año 2002, establecía que los juicios criminales por delitos tributarios sancionados con pena corporal solo podían ser iniciados por querrela o denuncia del Servicio o del Consejo de Defensa del Estado, a requerimiento del Director del Servicio de Impuestos Internos. Al efecto la norma señalaba:

“Artículo 162. Los juicios criminales por delitos tributarios sancionados con penas corporales, sólo podrán ser iniciados por querrela o denuncia del Servicio, o del Consejo de Defensa del Estado a requerimiento del Director.

Si la infracción estuviere afecta a sanciones pecuniarias y corporales, y se aplicare alguna de aquéllas, quedará al libre arbitrio del Director resolver si se persigue también la aplicación de éstas.

Asimismo, por resolución fundada del Director, en caso de error manifiesto, el Servicio o el Consejo deberán desistirse de la acción penal.

La competencia de los jueces que conozcan de estos procesos no se alterará por causa sobreviniente”.

Dicho artículo 162, dice relación con el sistema adoptado por nuestro país desde el nacimiento del Código Tributario mediante el DFL N° 190, de 1960, que ya contemplaba dirigir acciones penales nominativas a personas claramente identificadas, en base a criterios técnicos, y no acciones penales innominadas, abiertas y dirigidas en contra de quien resulte responsable sin una evaluación previa de las pruebas en que se sustenta dicha querrela o denuncia.

1.2. Artículo 162 del Código Tributario después de la Ley N° 19.806

El 16 de diciembre del año 2000, se dio inicio a la aplicación de la Reforma Procesal Penal que progresivamente reemplazaría el ordenamiento existente a esa fecha. La finalidad de esta reforma consistió en avanzar de un procedimiento penal escrito e inquisitivo a uno de carácter oral y acusatorio.

La Reforma Procesal Penal trajo como consecuencia la necesidad de adecuar un conjunto de normas, que regulaban materias procesales penales, para lograr coherencia entre ellas y el nuevo Código Procesal Penal. Con relación a la acción penal del delito tributario, la Ley N° 19.806 publicada el 31 de mayo, de 2002, sobre normas adecuatorias del sistema legal chileno a la Reforma Procesal Penal, contempló -entre otras- la modificación al artículo 162 del Código Tributario, siendo reemplazado por el siguiente:

“Las investigaciones de hechos constitutivos de delitos tributarios sancionados con pena corporal sólo podrán ser iniciadas por denuncia o querrela del Servicio. Con todo, la querrela podrá también ser presentada por el Consejo de Defensa del Estado, a requerimiento del Director.

En las investigaciones penales y en los procesos que se incoen, la representación y defensa del Fisco corresponderá sólo al Director, por sí o por medio de mandatario, cuando la denuncia o querrela fuere presentada por el Servicio, o sólo al Consejo de Defensa del Estado, en su caso. El denunciante o querellante ejercerá los derechos de la víctima, de conformidad al Código Procesal Penal. En todo caso, los acuerdos reparatorios que celebre, conforme al artículo 241 del Código Procesal Penal, no podrán contemplar el pago de una cantidad de dinero inferior al mínimo de la pena pecuniaria, sin perjuicio del pago del impuesto

adeudado y los reajustes e intereses penales que procedan de acuerdo al artículo 53 de este Código.

Si la infracción pudiere ser sancionada con multa y pena corporal, el Director podrá, discrecionalmente, interponer la respectiva denuncia o querrela o enviar los antecedentes al Director Regional para que aplique la multa que correspondiere a través del procedimiento administrativo previsto en el artículo anterior.

La circunstancia de haberse iniciado el procedimiento por denuncia administrativa señalado en el artículo 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.

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.

El Ministerio Público informará al Servicio, a la brevedad posible, los antecedentes de que tomare conocimiento con ocasión de las investigaciones de delitos comunes y que pudieren relacionarse con los delitos a que se refiere el inciso primero.

Si no se hubieren proporcionado los antecedentes sobre alguno de esos delitos, el Servicio los solicitará al fiscal que tuviere a su cargo el caso, con la sola finalidad de decidir si presentará denuncia o interpondrá querrela, o si requerirá que lo haga al Consejo de Defensa del Estado. De rechazarse la solicitud, el Servicio podrá ocurrir ante el respectivo juez de garantía, quien decidirá la cuestión mediante resolución fundada”.

En ese entendido cabe señalar que, la legislación nacional, en el contexto de la dictación de la Ley N° 19.806, reafirmó la circunstancia **de que el titular exclusivo de la acción penal tributaria es el Director del Servicio de Impuestos Internos**, ello en concordancia con las experiencias legislativas comparadas y las normas del Código Tributario Modelo para América Latina elaborado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (en adelante CIAT), organismo del que Chile es parte y que contempla disposiciones similares.

Al efecto, el artículo 174 del compendio del CIAT, prescribe respecto al titular de la acción penal:

“Las acciones penales por delitos tributarios ante la justicia ordinaria serán iniciadas por querrela o denuncia del titular de la Administración Tributaria, el cual podrá actuar por sí o por medio de mandatarios, y podrá ser ejercida sin más trámite que la constatación fundada de que se ha cometido un delito tributario”.

En conclusión, de acuerdo a lo anterior, la legislación tributaria planteó una situación excepcional contemplada en el artículo 162 del Código Tributario y en el artículo 7° literal g), de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, la cual otorga la facultad exclusiva de ejercer la acción penal por delitos tributarios sancionados con pena corporal, al Director del Servicio de Impuestos Internos. Sin embargo, la misma legislación tributaria, se adecuó a la regla general, adoptada por diversas administraciones tributarias, en atención al artículo 174 del Código Tributario Modelo del CIAT, situación que no ha variado en atención a la especialidad de la administración tributaria; siendo éste el órgano idóneo de la Administración del Estado, al contar con la especialidad para decidir con un criterio técnico en qué casos presentar denuncia o querrela por delitos tributarios o bien, por el contrario, la aplicación de una multa.

Lo dispuesto por la Ley N° 19.806 se encuentra avalado por la sentencia del Tribunal Constitucional, en expediente Rol 349-2002, en el ejercicio de su función de control de constitucionalidad. En efecto, visto lo prescrito en los artículos 18, inciso primero, 19, N° 15, inciso quinto, 63, 74, incisos primero y segundo, 80 B, 81, inciso octavo, 82, N° 1 e inciso tercero, 94, inciso primero, 107, incisos segundo y quinto y 108, de la Constitución Política de la República, y lo dispuesto en los artículos 34 al 37 de la Ley N° 17.997, de 1 de mayo de 1981, **el Tribunal declara la constitucionalidad del artículo 43 que modifica el artículo 162 del Código Tributario.**

2. Postura histórica del Servicio de Impuestos Internos y otros actores relevantes, en relación a la discusión sobre el ejercicio de la acción penal.

A propósito de la mencionada Ley N° 19.806, se discutió en el Congreso Nacional, las razones por las cuales debía mantenerse la facultad del Director del Servicio de presentar denuncia o querrela en forma exclusiva respecto de los delitos tributarios. Al respecto, se vertieron las siguientes opiniones por el Servicio de Impuestos Internos sobre la materia:

- a) El Servicio de Impuestos Internos representado por **don Javier Etcheberry, Director del Servicio de Impuestos Internos** de la época, argumentó esta postura ante la Comisión del Senado señalando:

“[...] que el tema de las funciones institucionales del Servicio de Impuestos Internos de acuerdo a las nuevas reglas procesales penales resulta complejo, ya que producto de la fiscalización y de la necesidad de asegurar que las personas paguen sus impuestos, anualmente se detectan más de diez mil situaciones que podrían llevar a querellas por delito tributario. Hay muchas facturas falsas, y contribuyentes que reiteradamente utilizan dichos documentos”.

Hizo hincapié en que “[...] de acuerdo a las atribuciones que tiene el Servicio de querellarse, o bien, de no querellarse y aplicar la sanción pecuniaria, los Directores Regionales, que tienen delegada esa facultad, han aplicado en la gran mayoría de los casos sólo la sanción pecuniaria. Los casos más graves llegan al Departamento de Delitos Tributarios, donde son revisadas todas las pruebas y, en función de eso, se someten al Departamento de Defensa Judicial para que dé su opinión. Considerando esa opinión, sólo en ese momento el Director resuelve si interpone o no la querella respectiva.

Puntualizó que este es un procedimiento que se ha aplicado desde el año 1960, y que ha permitido que de los diez mil casos de delitos tributarios detectados al año, solamente se presenten alrededor de cien o ciento cincuenta querellas anuales. Lo anterior demuestra que hay un procedimiento que funciona adecuadamente, en virtud del cual los casos más graves se llevan a los tribunales de justicia a través de una querella. En ese sentido, y de acuerdo a esta realidad, manifestó su preocupación que a partir de la regulación constitucional, el Servicio pierda muchas de las facultades contempladas en el Código Tributario en estas materias.

- b) Por su parte, el **Subdirector Jurídico del Servicio de Impuestos Internos de la época, don Bernardo Lara**, manifestó que:

“[...] desde el año 1997, aproximadamente, el Servicio estudió con el Ministerio de Justicia la regulación que se contendría en este proyecto de ley. Después de múltiples reuniones, no llegamos a un acuerdo, y es así como, en las sesiones 37, 38, 39 y 40 de la Comisión de Constitución, Legislación y Justicia de la Cámara de Diputados se trató el tema. En dichas sesiones, los asesores del Ministerio de Justicia señalaron expresamente que el tema iba a quedar entregado a una ley posterior, diferente de este proyecto de ley, o a la jurisprudencia que emanase de los tribunales superiores, cuando se empezara a cuestionar por los privados las facultades del Servicio de Impuestos Internos, en orden a investigar las irregularidades que se derivan de las declaraciones impositivas realizadas por los contribuyentes, y que pueden ser constitutivas de delitos comunes o, potencialmente, de delitos tributarios.

Enfatizó que “[...] el Servicio considera negativa la inseguridad jurídica que significaría la inexistencia de una definición en esta materia, en el sentido de que no habría certeza si están regulados por las normas generales del Código Procesal Penal, o por el Código Tributario, temas como las facultades del Servicio relativas al acopio de antecedentes que podrían ser presentados al Ministerio Público, o las normas procesales penales que cita el Código Tributario, por ejemplo, los artículos 162 y 163, que modifican una serie de regulaciones del juicio ordinario criminal que se verían afectadas. Precisó que las pretensiones del Servicio no apuntan a continuar con un arraigo dispuesto en sede administrativa, que tiene su origen en la época en que había que pedir un salvoconducto para salir al extranjero y se exigía que estuvieran pagados los impuestos. Pero sí existe preocupación porque se pueda paralizar la actuación del Servicio en las auditorías, en que se invierte el peso de la prueba, obligando al contribuyente a probar los hechos con su contabilidad, y que es, esencialmente, el mecanismo a través del cual se realiza la fiscalización, lo que afectaría de manera substancial la labor que en la actualidad se realiza en todo el tema de las facturas falsas”.

Cabe agregar que durante la discusión del proyecto se emitieron, además de la posición del Servicio de Impuestos Internos, otras opiniones que resulta importante resaltar:

a) El **asesor del Ministerio de Justicia, señor Rafael Blanco**, explicó que:

“[...]cuando se discutió esta iniciativa de ley en la Cámara de Diputados no se consideró necesario modificar expresamente la ley orgánica de este Servicio, ya que se juzgó que toda la investigación que él hacía -lo cual también se entendió extensivo para el Servicio Nacional de Aduanas- tenía una naturaleza contenciosa administrativa, y que si ella arrojaba la existencia de un ilícito, necesariamente los antecedentes tenían que ser puestos en conocimiento del fiscal, atendida las atribuciones constitucionales del Ministerio Público”.

b) Por último, el **Honorable Senador Enrique Silva Cimma** señaló:

“[...] que la esencia del problema deriva de la aplicación del artículo 80 A de la Constitución Política, norma que debía ser interpretada de acuerdo con la sana razón. Sobre el particular estimó que la práctica demuestra que necesariamente organismos de esta naturaleza, típica y exclusivamente fiscalizadores, tienen el deber de analizar a fondo los antecedentes, antes de que se determinen o se llegue hipotéticamente a la conclusión de que los hechos son constitutivos de delitos[...]”, agregando que “[...] [p]ara eso, deben realizar una investigación amplísima en el campo administrativo fiscalizador y que es fundamental, porque de otra manera dejarían de cumplir el sentido genuino que determina la justificación y la existencia de las instituciones. Si dicha disposición constitucional era interpretada en un sentido de excesiva amplitud,

se llegaría a la conclusión que sería inútil la gestión del Servicio de Impuestos Internos, lo que obviamente no corresponde ni a la lógica de la Constitución Política ni a la de este proyecto de ley [...]”.

Manifestó compartir en ese sentido “*el razonamiento del señor Subdirector Jurídico del Servicio, toda vez que es factible que Impuestos Internos llegue a la conclusión de que los hechos investigados, para lo cual habrá acumulado muchos antecedentes, son constitutivos de delito, y, en ese momento, podrá pensarse que suspenda la gestión. Una solución distinta podría llegar a anarquizar el sistema, llegándose a jibarizar toda la gestión administrativa fiscalizadora, que va a tener tal carácter hasta el momento en que el órgano que tiene la responsabilidad estime que el hecho es constitutivo de delito*”.

3. Criterio histórico del Servicio de Impuestos Internos, al momento de ejercer las facultades del Director respecto de la acción por delito tributario.

Para que el Servicio de Impuestos Internos deduzca una acción penal dependerá de la concurrencia de los criterios técnicos que históricamente se han definido para el efecto, y que se explicarán a continuación. De todas formas, cabe hacer hincapié que en el Servicio de Impuestos Internos no existen casos emblemáticos frente a los cuales debería actuar con mayor o menor firmeza; en tanto el mandato legal que orienta la acción del Servicio se mantiene en el tiempo y no varía según apreciaciones coyunturales. Los mencionados criterios técnicos, son los siguientes:

- a) **La gravedad de las irregularidades detectadas o perjuicio fiscal;** en primer término se evalúa el total del perjuicio fiscal, luego para una evaluación integral de la magnitud del perjuicio producido, se considera la proporción que representa el monto de los tributos evadidos producto del delito, en el total de los impuestos pagados por el contribuyente de que se trate, en los períodos respectivos. Asimismo, tratándose de delitos tributarios en que el perjuicio fiscal se produce por el aumento indebido del gasto necesario para producir la renta, podrá considerarse la proporción que el gasto deducido de impuesto, producto del ilícito, represente en el total del gasto rebajado por el contribuyente en los periodos correspondientes.
- b) **La reiteración o reincidencia en la comisión de los delitos;** debiendo entenderse por reiteración la repetición de la conducta antijurídica antes de ser condenado por un delito tributario de la misma naturaleza y por reincidencia la ejecución de una o más infracciones por un sujeto después de haber sido condenado por un delito tributario de la misma naturaleza.
- c) **El uso de asesoría tributaria para llevar a cabo el delito;** este criterio dice relación, por una parte, con la circunstancia de que sin el uso de la asesoría

tributaria el contribuyente no hubiese cometido delito tributario o el perjuicio fiscal hubiese sido considerablemente menor al que se obtuvo con el uso de dicha asesoría; y, por otra parte, en el nivel de reproche que genera el uso de asesoría especializada recogido como agravante en el artículo 111 del Código Tributario.

- d) **El efecto ejemplarizador o pedagógico en otros contribuyentes o sector de la economía en el cual actúa;** cabe hacer presente que este criterio busca coartar la propagación de figuras delictivas o evasivas para determinado grupo de contribuyentes o para una zona determinada, y/o generar un cambio de conducta en un grupo de contribuyentes determinado.
- e) **La calidad y suficiencia de la prueba reunida;** en nuestro sistema acusatorio, el estándar de evidencia requerido para condenar a un imputado se establece en que: *“nadie podrá ser condenado por delito sino cuando el tribunal que lo juzgare adquiriere, más allá de toda duda razonable, la convicción de que realmente se hubiere cometido el hecho punible objeto de la acusación y que en él, hubiere correspondido al acusado una participación culpable y penada por la ley”*.

En esta disposición resulta patente, que el nuevo sistema de justicia criminal introduce una modificación fundamental en el estándar de convicción que se exige al Tribunal de Juicio Oral competente, o al Juez de Garantía, según el caso, para determinar la culpabilidad o inocencia de un imputado.

Teniendo en consideración tan alto estándar establecido por nuestro legislador, la calidad y suficiencia de la prueba reunida, resulta determinante, al momento de decidir si es dable presentar denuncia o querrela por delitos tributarios o bien, por el contrario, la aplicación de una multa.

- f) **La factibilidad de obtener una condena por delitos tributarios del o los querrelados;** circunstancia que debe ser analizada en conjunto con los otros criterios a que hemos hecho referencia y, a su vez con la Jurisprudencia de la cual se puede extraer la interpretación dada por los jueces a una situación de similar naturaleza.

En los casos en que en virtud de los criterios señalados se decida no ejercer la acción penal y existiendo conductas ilícitas, la ley contempla que se debe aplicar una sanción de carácter pecuniario, conforme al procedimiento especial establecido en el artículo 161 del Código Tributario, por el juez del Tribunal Tributario y Aduanero (TTA); según se señala a continuación.

4. El ejercicio de la sanción pecuniaria en caso de no verificarse los criterios para ejercer la acción penal

Antes de la dictación de la Ley N° 20.322, 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° 20.322, esta facultad se encuentra actualmente radicada en los Tribunales Tributarios y Aduaneros, representando una manifestación del *ius puniendi* del Estado.

El señalado artículo 161 del Código Tributario regula el procedimiento administrativo sancionatorio que tiene por finalidad la imposición de una pena pecuniaria, en el caso de infracciones tributarias en que no se persiga una sanción corporal. El procedimiento se inicia con el levantamiento de un acta, la que se notifica al contribuyente para que presente sus descargos ante el Tribunal Tributario y Aduanero correspondiente, pudiendo eventualmente recibirse la causa a prueba, y resolviendo por el Tribunal la confirmación o rechazo de la sanción aplicada al contribuyente, debiendo el Juez resguardar en todo momento la observancia de un debido proceso.

Cabe afirmar, que en la aplicación de este procedimiento, por cierto, no está prevista la investigación de hechos que revisten o pueden revestir caracteres de delito, facultad exclusiva del Ministerio Público, sino para la imposición de una multa en razón de contravenciones administrativas.

Ahora bien, en relación a la comisión de infracciones a la ley tributaria, debemos señalar que ello corresponde a un hecho anómalo y grave, que atenta contra los principios básicos en que se cimenta el ordenamiento tributario, en cuanto éste favorece la aplicación igualitaria y equitativa de los tributos; afectando, consecuentemente, la capacidad del Estado para cumplir sus funciones de administración pública y de provisión de servicios y bienes básicos.

Asimismo, atenta contra el equilibrio en el orden público económico, así como en contra de la buena fe de los contribuyentes que cumplen con el ordenamiento tributario, en el entendido que los demás proceden de la misma forma.

En ese entendido, puede considerarse que la única alternativa que tiene el Servicio para sancionar la comisión de una infracción tributaria es el ejercicio de la acción penal; sin embargo, el Servicio ha resuelto perseguir la aplicación de la sanción pecuniaria a la comisión de delitos tributarios. Ello en razón de que tanto la práctica internacional como las estadísticas nacionales, indican que la vía de sanción pecuniaria resulta tanto o más efectiva que la acción penal.

En efecto, de acuerdo a la legislación chilena, es posible obtener ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros una multa aplicada que varía desde **el 50% hasta el 300% del perjuicio fiscal defraudado**; siendo que, de acuerdo a los registros del Servicio, desde el año 2012 a la fecha, del total de condenados por querellas de delitos tributarios, solo se ha obtenido sentencias de cárcel efectiva para el 9,4% de ellos y, en su caso, las

multas alcanzan apenas el 15,3% del perjuicio fiscal perseguido; en tanto ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, como se señaló, la multa mínima a aplicar es del 50% del perjuicio fiscal.

5. La Acción Penal como herramienta de la función principal del Servicio de Impuestos Internos.

De conformidad a lo dispuesto en el artículo primero de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, Decreto con Fuerza de Ley N° 7, de 1980, corresponde a este Servicio la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieren, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente.

Por su parte, el artículo 6° del Código Tributario, indica que le corresponde el ejercicio de las acciones de las atribuciones que le confiere el Estatuto Orgánico, el mismo Código y las leyes, y en especial, la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias.

Más específicamente, al Servicio le corresponde interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos. Además, debe supervisar el cumplimiento de las leyes tributarias encomendadas por Ley.

De acuerdo a lo expuesto, una de las principales funciones del Servicio de Impuestos Internos, dice relación con la fiscalización del correcto pago de los impuestos. Para llevar a cabo dicha facultad, los artículos 59 y siguientes del Código Tributario, permiten a modo de ejemplo, requerir información; citar a declarar; efectuar observaciones a las declaraciones de impuestos; notificar citaciones al contribuyente e implementar programas de fiscalización.

Por otra parte, la legislación tributaria plantea otro tipo de herramientas, para que el Servicio pueda ejercer su función de fiscalización, ya que en forma excepcional y de manera coadyuvante, de acuerdo a lo contemplado en el artículo 162 del Código Tributario y en el artículo 7° literal g), de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, se le otorga la facultad exclusiva de ejercer la acción penal por delitos tributarios sancionados con pena corporal, la que, a su vez, se materializa a través de la presentación de la respectiva denuncia o querrela.

Cabe señalar que la mencionada facultad coadyuvante, obedece a la medida más enérgica que se puede adoptar en contra de un contribuyente, la “última ratio” o última herramienta del Servicio de Impuestos Internos, la cual solo se aplicará en la medida

que el incumplimiento tributario del contribuyente así lo amerite, y en forma posterior a la aplicación responsable de los procedimientos e instrumentos legales, lo cual dice relación con el principio de congruencia, proporcionalidad, equidad e igualdad ante la ley.

Por lo demás, no se trata de la única facultad de carácter discrecional otorgada al Servicio, ya que concurren en formatos similares la facultad de interpretación de la legislación tributaria, de reglamentación de procedimientos asociados al cumplimiento tributario o de condonación, entre otros. Este tipo de facultades son recurrentes en las instituciones fiscalizadoras y reguladoras, así como en el caso de algunas instituciones (Tesorería General de la República, Aduana, Consejo de Defensa del Estado, etc.).

6. Otras consideraciones que fundamentan la exclusividad de la titularidad del ejercicio de la acción penal en el Director del Servicio de Impuestos Internos.

Las razones o fundamentos que ha tenido el Servicio para ejercer la facultad en comento, dicen relación con los siguientes aspectos:

- a) El sentido de la norma actual se condice con el rol de la Administración Tributaria, y en razón de ello podemos calificar que el procedimiento de recopilación de antecedentes es de naturaleza administrativa y previa a la decisión del Director. Dicho procedimiento de recopilación, es realizado por fiscalizadores con alto conocimiento y especialización en auditorías tributarias y modelos de negocios. A mayor abundamiento, la doctrina asimiló la acción penal tributaria a los delitos de acción 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, en base a la recopilación efectuadas y a los informes pertinentes, corresponde al Ministerio Público la investigación criminal de posibles ilícitos, salvando con esto el problema de tener distintos órganos competentes para investigar. En conclusión, la decisión de ejercer o no la acción penal por delitos tributarios se funda en informes que contienen análisis técnicos y legales sobre irregularidades detectadas.
- b) Se busca impedir el doble juzgamiento de eventuales delitos en sede administrativa y penal tributaria, conocido como el “Non bis in ídem”, así como evitar unas acciones judiciales entre particulares, o de órganos y servicios públicos que persigan injustificadamente a los contribuyentes, y es por ello, particularmente en el Jefe Superior del Servicio, recae el poder de decidir contra quién ejercer la acción penal. En el segundo caso, podría requerir la aplicación de la sanción pecuniaria que acarrea el delito conforme al procedimiento del

artículo 161 del Código Tributario y ante los TTA (notifica acta de denuncia); y determinar las diferencias de impuestos que se adeudaren. Asimismo, cabe precisar que, si no existe mérito en el proceso de recopilación de antecedentes, se ordena el archivo de los antecedentes.

- c) La facultad exclusiva del Servicio de ejercer la acción penal tiene un fin último que es recaudatorio, que se condice con los principios del Derecho Penal de última ratio. Conforme a este principio, la acción penal debe quedar reservada exclusivamente a hechos que atenten gravemente contra la organización social y que no tengan otra forma efectiva de sanción. Así, el ejercicio de la acción penal por delito tributario tiene un efecto disuasivo y un objetivo recaudatorio de impuestos, e incluso más hay en el Código Tributario normas específicas que protegen el tesoro público y sancionan penalmente las maniobras dolosas destinadas a evadir el pago de los impuestos, al efecto se encuentra el artículo 97 N° 4 del Código Tributario.

- d) La discrecionalidad otorgada al Director debe entenderse en conjunto con el deber de todo funcionario público de fundamentar su actuar y decisiones, por lo que la discrecionalidad no significa arbitrariedad.

Al respecto la Contraloría General de la República en diversos dictámenes ha expresado que: *“[...] En efecto, de conformidad con lo dispuesto en el inciso cuarto del artículo 41 de la ley N° 19.880, que Establece Bases de los Procedimientos Administrativos que Rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado, los actos administrativos terminales deben ser fundados, debiendo por tanto la autoridad que los dicta expresar los razonamientos y antecedentes de acuerdo con los cuales ha adoptado su decisión, pues lo contrario importaría confundir la discrecionalidad que le concede el ordenamiento jurídico con arbitrariedad”. Dictamen N° 1.305 de 2015 y dictamen N° 3.539, de 2013, de esta Contraloría General).*

CAPÍTULO II

Proyecto de Ley

1. **Resumen ejecutivo del proyecto**

Con fecha 19 de marzo de 2015 se ingresó proyecto de Ley que Modifica el Código Tributario en el sentido de facultar al Ministerio Público para querellarse por delitos tributarios (Boletín N°9954-05).

El proyecto fue iniciado por Moción de los Diputados señores Jorge Insunza y Jorge Tarud, ingresando a la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, la cual -con fecha 12 de mayo de 2015- rechazó la idea de legislar.

Posteriormente el Comité Parlamentario, con fecha 02 de mayo de 2017 decidió remitir el proyecto a la Comisión de Constitución, Legislación, Justicia y Reglamento de la Cámara de Diputados para retomar su tramitación.

2. **El proyecto**

2.1. **Fundamentos principales contenidos en el proyecto de Ley**

Los argumentos principales esgrimidos por los diputados patrocinantes del proyecto de Ley, dicen relación con *“que el ejercicio de la acción penal en los delitos tributarios corresponde exclusivamente al Servicio de Impuestos Internos, salvo excepción en que puede presentarse una querrela por el Consejo de Defensa del Estado pero sólo a requerimiento del Director del Servicio de Impuestos Internos, con lo cual se viene a confirmar la exclusividad de este servicio en el ejercicio de la acción penal en los delitos tributarios”*.

En ese mismo sentido se expresó que *“siendo los delitos tributarios de aquellos que afectan seriamente la fe pública y el patrimonio fiscal, no se comprende por qué el ejercicio de la acción penal corresponde sólo al Servicio de Impuestos Internos y no también al Ministerio Público, organismo autónomo reglado por la Constitución y su ley Orgánica que tiene como función la de dirigir en forma exclusiva la investigación de los hechos constitutivos de delito y ejercer la acción penal pública en su caso”*.

Concluye el referido proyecto que *“la opinión pública ha podido observar cierta tensión entre los servicio mencionados en razón de que el Servicio de Impuestos Internos no habría ampliado sus denuncias ni entregado antecedentes sobre otras variables que han aparecido a partir de la investigación que desarrolla la Fiscalía, con lo cual, a fin de evitar las suspicacias y suposiciones que surgen a propósito de este tipo de tensiones, surge la necesidad de ampliar las funciones que le otorga la Constitución y su ley orgánica al Ministerio Público a la investigación y al ejercicio de*

la acción pública, cuando proceda, respecto de delitos tributarios de que tomare conocimiento como producto de sus investigaciones”.

2.2. Marco Normativo

En relación a la legislación referida en el presente proyecto, la moción indica que éste se basa en la Constitución Política de la República; la Ley N° 18.918, Orgánica Constitucional del Congreso Nacional; el Decreto Ley N° 830, Código Tributario, y; la Ley N° 19.640, Orgánica Constitucional del Ministerio Público.

2.3. Proyecto de Ley

Artículo Único: Modifíquese el artículo 162 del DL 830, Código Tributario, de la siguiente manera:

a) En el inciso primero elimínese la palabra “sólo”.

b) Agréguese 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”.

c) Elimínese el inciso sexto.

d) Sustitúyase el 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”.

De esta forma, el propuesto nuevo artículo 162 del Código Tributario señalaría:

“Artículo 162. *Las investigaciones de hechos constitutivos de delitos tributarios sancionados con pena privativa de libertad sólo podrán ser iniciadas por denuncia o querrela del Servicio. Con todo, la querrela podrá también ser presentada por el Consejo de Defensa del Estado, a requerimiento del Director.*

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.

En las investigaciones penales y en los procesos que se incoen, la representación y defensa del Fisco corresponderá sólo al Director, por sí o por medio de mandatario, cuando la denuncia o querrela fuere presentada por el Servicio, o sólo al Consejo de Defensa del Estado, en su caso. El denunciante o querellante ejercerá los derechos de la víctima, de conformidad al Código Procesal Penal. En todo caso, los acuerdos reparatorios que celebre, conforme al artículo 241 del

Código Procesal Penal, no podrán contemplar el pago de una cantidad de dinero inferior al mínimo de la pena pecuniaria, sin perjuicio del pago del impuesto adeudado y los reajustes e intereses penales que procedan de acuerdo al artículo 53 de este Código.

Si la infracción pudiere ser sancionada con multa y pena privativa de libertad, el Director podrá, discrecionalmente, interponer la respectiva denuncia o querrela o enviar los antecedentes al Director Regional para que persiga la aplicación de la multa que correspondiere a través del procedimiento administrativo previsto en el artículo anterior.

La circunstancia de haberse iniciado el procedimiento por denuncia administrativa señalado en el artículo 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 Juez Tributario y Aduanero 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.

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 Juez Tributario y Aduanero para conocer o continuar conociendo y fallar la reclamación correspondiente.

~~*El Ministerio Público informará al Servicio, a la brevedad posible, los antecedentes de que tomare conocimiento con ocasión de las investigaciones de delitos comunes y que pudieren relacionarse con los delitos a que se refiere el inciso primero.*~~

~~*Si no se hubieren proporcionado los antecedentes sobre alguno de esos delitos, el Servicio los solicitará al fiscal que tuviere a su cargo el caso, con la sola finalidad de decidir si presentará denuncia o interpondrá querrela, o si requerirá que lo haga al Consejo de Defensa del Estado. De rechazarse la solicitud, el Servicio podrá ocurrir ante el respectivo juez de garantía, quien decidirá la cuestión mediante resolución fundada.*~~

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”.

3. Tramitación Comisión de Hacienda (Primer Trámite Constitucional)

3.1. Asistentes a la Sesión de la Comisión realizada los días 15 y 21 de abril y 6 de mayo de 2015.

Por la **Fiscalía Nacional** el Sr. Mauricio Fernández Montalbán, Director de la Unidad Especializada en Lavado de Dinero, Delitos Económicos, Medioambientales y Crimen Organizado de la Fiscalía Nacional. Quienes hacen presente que como Fiscalía han planteado la necesidad de mejorías en las normas en lo sustantivo y procesal de los delitos de este tipo. Expresando que uno de los temas planteados es revisar el monopolio de la acción penal en materia de delito tributario y delito aduanero en lo que dice relación con la recopilación de antecedentes.

Por el **Servicio de Impuestos Internos** el Sr. Michel Jorrat, Director, el Sr. Cristián Vargas, Subdirector Jurídico y la Sra. Elena Amaya, Jefa de Gabinete, los que en síntesis expusieron que la facultad para ejercer la acción penal se encontraba radicada en el Servicio de Impuestos Internos por una razón precisa: se trataba de delitos cuya complejidad ameritaba un análisis técnico.

Por la **Dirección de Presupuestos** el Sr. Sergio Granados, Director, quien expuso que el Ejecutivo consideraba que esta iniciativa introducía modificaciones correspondientes a materias de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, referidas a las facultades y funciones de los servicios públicos. Agregando que el Ejecutivo consideraba que se estaba otorgando una nueva atribución al Ministerio Público e hizo presente que el Ejecutivo haría **reserva de constitucionalidad** en el momento respectivo.

Por **Libertad y Desarrollo** la Sra. Bárbara Vidaurre, Directora Programa Legislativo de Libertad y Desarrollo, expuso que el objetivo era otorgar titularidad activa al Ministerio Público para querrellarse por delito tributario y que desde el año 60 no se ha discutido dicha atribución exclusiva del Servicio de Impuestos Internos. Expresando que de aprobarse el proyecto en los términos planteados quedarían dos entidades con estas facultades lo que redundaría en falta de certeza jurídica para el contribuyente; en el entorpecimiento de la actividad recaudadora; se rompería la armonía y justicia del sistema tributario, y habría una potencial vulneración a la garantía del debido proceso.

Finalmente, reiteró que el bien jurídico protegido en los delitos tributarios es la integridad del patrimonio fiscal y la recaudación tributaria, que tiene como fin, financiar al Estado para que cumpla sus fines y el bien común; todo ello en concordancia con los criterios del SII para ejercer la acción penal: gravedad y reiteración de la conducta; naturaleza del delito y efecto disuasivo (o ejemplificador).

Por la **Asociación Nacional de Funcionarios de Impuestos Internos** el Sr. Carlos Insunza Rojas, Presidente Nacional ANEIIICH; y la Sra. Marión Cortés Acuña, Vicepresidenta ANEIIICH, los que en síntesis expusieron que dentro de la fiscalización

es posible la detección de infracciones tributarias cuya persecución tiene por objeto el pago de los impuestos, la sanción pecuniaria estipulada por la legislación y la persecución penal con objetivos de la sanción de los delitos y su efecto ejemplarizador.

Los requisitos de los tipos penales asociados a los delitos tributarios son exigentes, por lo que la determinación de si, en un incumplimiento tributario, concurren acciones dolosas que permitan calificarlas como delito es una tarea que requiere de antecedentes específicos, cuya complejidad se incrementa en directa relación con el nivel de complejidad del contribuyente en cuestión.

Si bien la facultad del artículo 162 del Código Tributario aparece como una facultad discrecional, el SII tiene políticas internas establecidas en materia de ejercicio de acción penal, por lo tanto, dicha discrecionalidad tiene parámetros y procedimientos de operación que regulan su aplicación, en el marco del conjunto de tareas institucionales.

Por la **Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos** el Sr. Juan Apablaza Gallardo, Presidente Nacional; la Sra. Loreto Ceballos Alarcón, Vicepresidenta Nacional; la Sra. Paola Tresoldi Manríquez, Secretaria Nacional; la Sra. María Cristina Henríquez, Tesorera Nacional; la Sra. Maritza Meza Oporto, Directora Nacional; la Sra. Oriana Urrutia Grez, Directora Nacional; el Sr. Juan Leyton Belmar, Director Nacional, los que en síntesis expusieron que el SII cuenta con funcionarios calificados y expertos en materia tributaria versus la experiencia del Ministerio Público en estos temas y que de aprobarse el proyecto de ley, se podría generar un doble juzgamiento, ya que el Servicio podría optar por ejercer la acción pecuniaria y, a su vez, el Ministerio Público ejercer la acción penal. Del mismo modo, se podría generar una pugna entre procedimientos por parte de los órganos del Estado.

3.2. Votación de la Comisión de Hacienda en general, realizada el 06 de mayo de 2015.

Sometido a votación en general el proyecto recibió 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; y se abstuvieron los Diputados señores Enrique Jaramillo y Manuel Monsalve. Rechazándose, por tanto, la idea de legislar.

4. Tramitación Comité Parlamentario reunión de Comités Parlamentarios

Con fecha 02 de mayo, de 2017, se reunieron los Jefes de los Comités Parlamentarios bajo la presidencia del diputado señor Jaramillo y con la asistencia de las diputadas señoras Nogueira y Hernando y de los diputados señores Kort; Melo;

Morano; Pérez, don Leopoldo; Sabag; Saffirio y Ward, los cuales acordaron por unanimidad lo siguiente:

“Remitir por una semana a la Comisión de Constitución, Legislación, Justicia y Reglamento el proyecto de ley que modifica el Código Tributario en el sentido de facultar al Ministerio Público para querellarse por delitos tributarios. Boletín No 9954-05”.

En la misma fecha 02 de mayo, de 2017, se evacua Oficio N° 13.292 del Secretario General de la Cámara de Diputados, mediante el cual se remite a la Comisión de Constitución, Legislación, Justicia y Reglamento el Boletín N° 9.954, de acuerdo a lo acordado por los Comités Parlamentarios.

5. Tramitación ante la Comisión de Constitución, Legislación, Justicia y Reglamento.

Con fecha 03 de mayo de 2017, la Comisión de Constitución, Legislación, Justicia y Reglamento comenzó la discusión del proyecto, iniciado en moción, que modifica el Código Tributario en el sentido de facultar al Ministerio Público para querellarse por delitos tributarios.

A la sesión asistieron el **Fiscal Nacional**, señor Jorge Abbott, acompañado de la del Director de la Unidad en Lavado de Dinero, Delitos Económicos, Delitos Medioambientales y Crimen Organizado (ULDECCO), señor Mauricio Fernández, y el **Director del Servicio de Impuestos Internos**, señor Fernando Barraza, acompañado del Subdirector Jurídico, señor Bernardo Lara, y de la Jefa de Gabinete del Director, señora Elena Amaya.

Finalmente, con el objeto de continuar con la discusión del proyecto, se invitó a la sesión del día martes 09 de mayo, de 2017, al Fiscal Nacional del Ministerio Público, a la Presidenta del Consejo de Defensa del Estado y al Director del Servicio de Impuestos Internos.

CAPÍTULO III

Vicios de Constitucionalidad de la Moción

1. Iniciativa exclusiva del Ejecutivo respecto de la modificación de atribuciones de los Servicios Públicos.

El artículo 65 de la Constitución Política, dispone que son de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, entre otras, “2°.- *Crear nuevos servicios públicos o empleos rentados, sean fiscales, semifiscales, autónomos o de las empresas del Estado; suprimirlos y determinar sus funciones o atribuciones*”.

En la especie, el proyecto propone introducir modificaciones correspondientes a materias que evidentemente están referidas a las facultades y funciones del Servicio de Impuestos Internos, esto es, el artículo 162 del Código Tributario, que consagra una facultad exclusiva del Director de decidir si interpone denuncia o querrela por delitos tributarios o persigue la sanción pecuniaria; contraviniendo expresamente lo señalado en el citado numeral 2 del artículo 65 de la Constitución Política de la República.

La razón de la limitación encuentra uno de sus fundamentos más importantes en el carácter eminentemente técnico que tienen estas materias y, por lo tanto, toda modificación debe necesariamente contar con estudios sobre el impacto fiscal que producirá y las consecuencias indirectas que acarreará al funcionamiento del Estado, en especial, a la hacienda pública. Estos estudios siempre le corresponden al Ejecutivo, porque en último término impactan la Administración financiera del Estado, que también es de su iniciativa exclusiva.

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en varios fallos sobre el particular, así en la causa Rol 352-2002 en su considerando 15° señala, respecto de la interpretación de la norma del artículo 65, “*Que, de un análisis armónico de los preceptos antes transcritos, se infiere que la organización interna de un servicio público, como también las atribuciones de sus cargos o empleos, es materia de ley común de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, por expreso mandato de la Constitución [...]*”.

En otras palabras, el Tribunal Constitucional, extiende la interpretación señalando que son de iniciativa exclusiva las atribuciones de los cargos de un servicio público, por lo tanto, siendo la facultad del artículo 162 claramente una atribución del Jefe de Servicio, resulta irrefutable que su modificación solo le corresponde al ejecutivo.

Cabe recordar que dos importantes iniciativas tributarias en los últimos tiempos han iniciado su discusión pública a través de mociones parlamentarias inadmisibles pero que, por haber sido presentadas en la Cámara de Diputados, no fueron así declaradas, (proyecto de ley de Royalty a la Minería y el Impuesto a las Ventas y Servicios

a la Construcción); información obtenida del trabajo “Iniciativa exclusiva del Presidente de la República: un aporte del TC para su interpretación”, SEBASTIÁN SOTO VELASCO, Director del Programa Legislativo, Libertad y Desarrollo, Profesor Facultad de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Chile.

En igual sentido se pronunció el señor Sergio Granados, Director de Presupuestos, en el año 2015, quien señaló -según consta en el acta de la sesión del 06 de mayo de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados- que *“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”*. Agrega que *“el Ejecutivo considera que se está otorgando una nueva atribución al Ministerio Público y hace presente que el Ejecutivo hará reserva de constitucionalidad en el momento respectivo”*.

2. Se requiere para la aprobación, modificación o derogación de las normas legales a las cuales la Constitución confiere el carácter de ley orgánica constitucional, de las cuatro séptimas partes de los diputados y senadores en ejercicio.

Cabe señalar que la Comisión de Hacienda para los efectos constitucionales, legales y reglamentarios pertinentes, hizo presente que previo al análisis de fondo y de forma de la iniciativa, correspondía determinar la naturaleza del proyecto, la cual correspondía a *“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”*.

De acuerdo a esa naturaleza se plantea la objeción de quórum, estableciendo que el artículo único del proyecto tiene el rango de orgánico constitucional, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 84 de la Carta Fundamental, norma que establece que una ley orgánica constitucional determinará la organización y atribuciones del Ministerio Público.

En la especie, este proyecto regula una nueva atribución para el organismo, cual es ejercer la acción penal pública en un ámbito que, en este momento, le está vedado, de conformidad con el inciso primero del artículo 162 del Código Tributario.

Por su parte, el inciso primero del artículo 83 de la Constitución Política, establece que el Ministerio Público ejercerá la acción penal pública en la forma prevista por la ley. 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 afecta las atribuciones del mismo, y, en consecuencia, cae en el ámbito de lo orgánico constitucional.

De esta forma, dado que el proyecto de ley está otorgando nuevas atribuciones al Ministerio Público, esta iniciativa requerirá del quórum establecido en el inciso segundo del artículo 66 de la Constitución Política para su aprobación, esto es: cuatro séptimas partes de los diputados y senadores en ejercicio.

En concordancia con lo antes señalado, el Informe de la Comisión de Hacienda en su título “I. Constancias Reglamentarias Previas”, numeral 2º Normas de quórum, señala que:

“El artículo único del proyecto tiene el rango de orgánico constitucional, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 84 de la Carta Fundamental, norma que establece que una ley orgánica constitucional determinará la organización y atribuciones del Ministerio Público. En la especie, este proyecto regula una nueva atribución para el organismo, cual es ejercer la acción penal pública en un ámbito que, en este momento, le está vedado, de conformidad con el inciso primero del artículo 162 del Código Tributario. Por su parte, el inciso primero del artículo 83 de la Constitución Política, establece que el Ministerio Público ejercerá la acción penal pública en la forma prevista por la ley. 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”.

CAPÍTULO IV

Jurisprudencia Judicial del Excelentísimo Tribunal Constitucional de la República y la Excelentísima Corte Suprema

El Excelentísimo Tribunal Constitucional de la República ha sostenido en causa Rol 1203-2008, lo siguiente:

“Decimosexto: Que si bien se ha discutido en doctrina acerca de si las contravenciones tributarias tienen naturaleza civil, administrativa o derechamente penal (Sergio Endress, Naturaleza de las infracciones y sanciones tributarias, gaceta Jurídica 190, págs. 23 y ss), esta Magistratura ha sujetado las sanciones administrativas al estatuto constitucional del artículo 19 N°3 , en lo relativo a los principios de legalidad y tipicidad, exigiendo que el acto administrativo sancionador se imponga en el marco de un debido proceso, teniendo siempre el afectado derecho a impugnarlo ante los tribunales de justicia. En tal sentido, este Tribunal ha precisado que “los principios inspiradores del orden penal han de aplicarse, por regla general, al derecho administrativo sancionador, puesto que ambos son manifestaciones del ius puniendi” (Rol N°244/1996, consid. 9°, y más recientemente, en los autos Rol N° 480/2006)”.

Establecido que la sanción pecuniaria corresponde a una de las manifestaciones del *ius puniendi* del Estado, y que debe sujetarse a los principios de legalidad y tipicidad, siempre en el marco de un debido proceso, el Tribunal Constitucional en el considerando Vigésimosegundo, reprodujo la discusión que se dio en la Comisión de Constitución, Legislación, Justicia y Reglamento del Senado acerca del alcance de la modificación al artículo 161 N° 10 y 162 del Código Tributario, destacando lo siguiente:

“Vigésimosegundo: [...] “la práctica demuestra que necesariamente organismos de esta naturaleza [Servicio de Impuesto Internos], típica y exclusivamente fiscalizadores, tienen el deber de analizar a fondo los antecedentes, antes de que se determinen o se llegue hipotéticamente a la conclusión de que los hechos son constitutivos de delitos”, concluyendo que “para eso, deben realizar una investigación amplísima en el campo administrativo fiscalizador y que es fundamental, porque de otra manera dejarían de cumplir el sentido genuino que determina la justificación y la existencia de las instituciones”. Se trata entonces de la potestad administrativa fiscalizadora propia del Servicio de Impuestos Internos. En el mismo informe se dejó constancia que las enmiendas introducidas al número 10 del artículo 161 “están destinadas a consultar el procedimiento de recopilación de antecedentes, que procederá en el caso de infracciones a que el Código Tributario sanciona con multa y penal corporal”, puntualizándose que “los antecedentes recopilados servirán de fundamento a la

decisión del Director acerca de la interponer la respectiva denuncia o querrela o dar curso a la aplicación de la multa por vía administrativa”;

“Vigesimotercero: *Que, en el mismo sentido, la doctrina especializada ha señalado que “si el Director opta por no perseguir el hecho penalmente, se aplica el procedimiento administrativo previsto en el artículo 161 del Código Tributario, el cual, como se ha visto, no constituye una instancia jurisdiccional, sino una etapa en el cumplimiento de resoluciones administrativas. A la aplicación de este procedimiento, que por cierto no está diseñado para la investigación de hechos que revisten o puedan revestir caracteres de delitos, sino para la imposición de una multa en razón de contravenciones administrativas (véanse esencialmente los números 2° y 6° del art. 161 CT), no puede oponerse ni el contribuyente ni órgano del Estado alguno” (Alex Van Weezel, Delitos Tributarios, páginas 166 y 167)”.*

Por otra parte, la Excelentísima Corte Suprema en autos Rol 32-2000 ha sentenciado que, en caso de que no se impetire la acción penal, el procedimiento de persecución de responsabilidad por la infracción tiene un carácter contencioso administrativo, el cual siguiendo la doctrina antes señalada no podría ser enfrentada por “órgano del Estado alguno”.

De esta forma, en caso de entregarse la acción penal por delitos tributarios al Ministerio Público, inevitablemente se generaría la incompatibilidad entre la sanción pecuniaria y la acción penal, ambas manifestación del *ius puniendi* del Estado y en dónde, como ha reconocido el Tribunal Constitucional y la Corte Suprema, el ejercicio de la sanción pecuniaria no es impugnabile ni por el contribuyente ni por órgano del Estado alguno y obedece al legítimo ejercicio de una facultad del órgano fiscalizador en el ámbito administrativo sancionador.

CAPÍTULO V

Conclusiones

En conclusión, de acuerdo a lo expuesto, la legislación tributaria planteó una situación excepcional contemplada en el artículo 162 del Código Tributario y en el artículo 7° literal g), de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, la cual no adolece de vicio legal alguno. Es más, la facultad de ejercer la acción penal por parte del Director del Servicio de Impuestos Internos ha ido reconocida tanto por la jurisprudencia de nuestros tribunales como por la doctrina.

En efecto, es precisamente al amparo de la Ley, Código Tributario y Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, como de la Constitución, artículos 6° y 7°, los que establecen el marco legal de la facultad exclusiva del Director del Servicio de ejercer la acción penal por delitos tributarios sancionados con pena corporal.

Como se ha señalado, esta facultad si bien es discrecional no es arbitraria en tanto ésta debe ser siempre fundamentada. Para tal efecto, el Director del Servicio de basa en criterios históricos. En caso de no verificarse los elementos para ejercer la acción penal, las infracciones son sancionadas a través de un procedimiento administrativo sancionatorio, que de igual forma representa el *ius puniendi* del Estado. Es decir, no ejercer la acción penal no significa una impunidad por parte del infractor, sino que el ejercicio de una acción sancionatoria distinta; que ha resultado ser, incluso, más eficiente que la querrela o denuncia.

A mayor abundamiento, un cambio a esta facultad resultaría perjudicial en tanto se afectarían lo siguiente:

1.1. El rol Fiscalizador del Servicio de Impuestos Internos

Una de las principales funciones del Servicio de Impuestos Internos, dice relación con la fiscalización de la correcta determinación y pago de los impuestos. Para llevar a cabo dicha facultad, el Servicio efectúa una gran labor en la facilitación y asistencia a los contribuyentes para que estos puedan cumplir con su obligación impositiva. Asimismo, en relación a los contribuyentes -que pese a las acciones antes señaladas- no cumplan correctamente con sus obligaciones, los artículos 59 y siguientes del Código Tributario entregan facultades de fiscalización y auditoría al Servicio, por ejemplo, requerir información; citar a declarar; efectuar observaciones a las declaraciones de impuestos; notificar citaciones al contribuyente e implementar programas de fiscalización.

Por otra parte, y cuando el contribuyente persiste en su incumplimiento no obstante las acciones de facilitación y fiscalización, la legislación tributaria plantea otra herramienta para que el Servicio pueda cumplir con su principal función, que es el ejercicio de la acción penal y sanción pecuniaria; la cual debe ser entendida como una

herramienta coadyuvante del Servicio y, por tanto, ejercida en forma excepcional y en el contexto de afectar o modificar la conducta de uno o un grupo de contribuyentes.

Cabe señalar que la mencionada facultad coadyuvante, obedece a la medida más enérgica que se puede adoptar en contra de un contribuyente, la “última ratio” o última herramienta del Servicio de Impuestos Internos, la cual solo se aplicará en la medida que el incumplimiento tributario del contribuyente así lo amerite, y en forma posterior a la aplicación responsable de los procedimientos e instrumentos legales, lo cual dice relación con el principio de congruencia, proporcionalidad, equidad e igualdad ante la ley.

1.2. La norma actualmente impide el doble juzgamiento en sede administrativa como en sede penal tributaria.

De aprobarse el proyecto de ley, se podría generar un doble juzgamiento, **Non bis in ídem**, ya que el Servicio podría optar por ejercer la acción pecuniaria y en paralelo el Ministerio Público ejercer la acción penal, lo cual generaría una pugna de procedimientos por parte de los dos órganos del Estado, lesionando el debido proceso y vulnerando un procedimiento racional y justo, y atentando contra el principio de certeza jurídica.

1.3. En el ejercicio de la norma actual se resguardan los antecedentes particulares de cada contribuyente.

En el sistema actual, el Servicio recopila y conserva la información del contribuyente para los fines propios de la Institución, que es aplicar y fiscalizar los impuestos. La información de los contribuyentes está protegida por una serie de normas de carácter legal, lo cual, en el nuevo proyecto de ley, no se explica cómo se mantendría.

1.4. La actual norma del artículo 162 del Código Tributario se condice con prácticas internacionales.

De acuerdo a diferentes reportes de la OECD, el caso chileno, referido a la circunstancia de que el Director del Servicio de Impuestos Internos es el titular exclusivo de ejercer la acción penal tributaria, es comparable al de países tales como Alemania, Holanda y Estados Unidos, entre otros, lo cual se mantiene en la misma línea de las normas contenidas en el Código Tributario Modelo para América Latina elaborado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, organismo del que Chile es parte y que contempla disposiciones en el mismo sentido.

Finalmente, debemos hacer presente los vicios de constitucionalidad de la moción y el quorum requerido para su aprobación. En la especie, el proyecto propone introducir modificaciones correspondientes a materias que evidentemente están referidas a las facultades y funciones del Servicio de Impuestos Internos, lo cual contraviene expresamente

lo señalado en el numeral 2 del artículo 65 de la Constitución Política de la República, en el sentido de que este tipo de iniciativas son de exclusividad del Presidente de la República.

Por lo demás, como se analizó en el presente documento, cabe destacar que dado que el proyecto de ley está otorgando nuevas atribuciones al Ministerio Público, esta iniciativa requerirá del quórum establecido en el inciso segundo del artículo 66 de la Constitución Política para su aprobación, esto es: cuatro séptimas partes de los diputados y senadores en ejercicio.