

INVESTIGACIÓN DEL DELITO TRIBUTARIO

TAX FELONY INVESTIGATION

LUIS E. ULLOA ROSAS*

RESUMEN

El autor analiza el eventual conflicto de las potestades del Servicio de Impuestos Internos, de “recopilar antecedentes” que permitan a su Director fundar su decisión de ejercer o no la acción penal ante la existencia de un delito tributario, y las del Ministerio Público, a quien de acuerdo con la Constitución Política de la República y el Código Procesal Penal corresponde de manera exclusiva la facultad de “investigar” los hechos constitutivos de delito. Aborda en seguida la inconstitucionalidad del art. 162º inciso cuarto del Código Tributario que permite la sustitución del procedimiento administrativo por otro criminal para castigar los mismos hechos investigados en aquél.

Palabras o conceptos claves: *Delito tributario; Código Tributario; recopilación de antecedentes; Servicio de Impuestos Internos.*

ABSTRACT

This article analyzes the eventual conflict of authority between the Internal Revenue Service and the Attorney General Office. This conflict is related to “compile antecedents” which allows the Director of the Internal Revenue Service to support his decision of exercise or not the criminal action when a tax felony has been probed, and the Attorney General Office exclusive power, granted by the Constitution and the Criminal Procedure Code, to “investigate” felonies. On the same way, the author examines the unconstitutionality of the article 162, paragraph fourth, of the Tax Code, which allows the substitution of administrative procedure by criminal procedure to punish the same facts that were investigated in the primitive procedure.

Key words: *tax felony, Tax Code, compilation record, Internal Revenue Service*

* Magíster en Derecho de la Empresa, Universidad del Desarrollo, Concepción. Profesor de Derecho Tributario de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad San Sebastián.

1. INTRODUCCIÓN

Tratándose de la tributación fiscal interna, la *fiscalización administrativa* del cumplimiento de las obligaciones tributarias -sea la principal de pago de los tributos o las accesorias de inscripción en roles y registros, presentación de avisos de inicio y término de actividades, presentación de declaraciones mensuales y anuales de impuestos, confección de contabilidad, emisión y conservación de documentos respaldatorios de esos registros, comunicación a la administración de las modificaciones importantes de los datos contenidos en el aviso de inicio de actividades, etc.- la entrega la ley al Servicio de Impuestos Internos (art. 1º, D.F.L. Nº 7, de 1980, sobre Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos; y art. 1º y 6º del Cód. Tributario), a quien faculta para hacer uso de todos los “*medios legales*” para comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y para obtener las informaciones y antecedentes relativos de los impuestos que se adeuden o pudieren adeudarse” (art. 63º del Código). Entre esos medios legales de fiscalización se contempla el examen de libros contables y su documentación respaldatoria, la confección, rectificación y confrontación de inventarios, petición de estados de situación del contribuyente, su citación y de cualquier persona que tenga conocimiento de los hechos fiscalizados y exigirles declaraciones juradas; requerir la inscripción en registros especiales de quienes desarrollen determinadas actividades, etc. (art. 34º, 60º y 67º del Cód. Tributario).¹

Como resulta de esas reglas, la *finalidad fiscalizadora*, por una parte, y los *medios legales de fiscalización* de que dispone el Servicio para el cumplimiento de esa finalidad, por otra, constituyen los “límites” que la ley le impone para ejercer sus funciones, las que además deberá desplegar dentro de los plazos de prescripción que establecen los art. 59º y 200º del Cód. Tributario. Esta cuestión, que parece clara en teoría, no lo es tanto en la práctica, porque pese al texto del art. 7º de la Constitución que prohíbe bajo sanción de nulidad la ejecución de actos que excedan el ámbito de las potestades que dispone la ley y la propia Carta Fundamental, no son pocos los casos en que el actuar del Servicio torna en letra muerta esos límites al ejercer facultades que la ley no le otorga por lo que no cabe calificar como “fiscalizadoras”, y cuyo reclamo, generalmente hecho a través del recurso de protección, no ha conducido a criterios judiciales definitivos, especialmente de la Corte Suprema².

Con todo, consciente nuestro legislador, al igual que el caballero de la armadura oxidada, que los tiempos de hoy no son aquellos siglos dichosos “a quienes los antiguos pusieron nombres de dorados” en los que “no había la fraude, el engaño ni la malicia mezclándose con la verdad y llaneza”, ha dispuesto un extenso catálogo de “tipos” infraccionales para el evento que el contribuyente incurra en incumplimiento de sus deberes tributarios a los que asocia diversas sanciones, especialmente pecuniarias (multas, como regla general)³, y que, dependiendo de la gravedad de la infracción, además castiga con sanciones de orden corporal (presidio), como precisamente ocurre con los delitos tributarios por antonomasia que describen las diversas reglas del art. 97º Nº 4 del Código, que sancionan con penas de presidio y multa las diversas formas de fraude tributario que allí se describen. En este último evento la ley faculta al Director del Servicio para, discrecional-

¹ Al mismo fin fiscalizador obedece la facultad que establecen los art. 93º y siguientes del Cód. Tributario, que permiten apremiar al contribuyente con arresto de hasta 15 días renovables a objeto de obtener el cumplimiento de las obligaciones tributarias respectivas.

² Para comprobar aquello basta mencionar las clásicas medidas de “bloqueo” de timbraje de documentos decretadas para ciertos contribuyentes, que impiden o restringen la autorización de facturas bajo el expediente de tratarse de contribuyentes irregulares, o la retención de devoluciones de impuestos que cada año en la denominada operación renta efectúa Tesorería previa “orden” del Servicio.

³ Cf. los art. 97º y 100º del Cód. Tributario.

mente, interponer la respectiva denuncia o querrela, o perseguir la imposición de sólo la sanción pecuniaria, en cuyo último caso debe enviar los antecedentes al Director Regional quien deberá conocer de la denuncia en un procedimiento administrativo y obrando como juez de primer grado (art. 162º, inciso tercero, en relación con el art. 105º, incisos primero y tercero)⁴.

Pues bien, como para perseguir la responsabilidad del contribuyente el Director necesita contar con los elementos de juicio que le permitan decidir si actúa en sede contencioso administrativa o en sede criminal, la ley faculta al Servicio para *recopilar los antecedentes* que permitirán fundar esa decisión. Surge así la cuestión de determinar la naturaleza y extensión de esa facultad, y si en su ejercicio puede o no producirse una colisión con la potestad de otros órganos que por mandato legal son los llamados a investigar el delito.

⁴No es pacífica la cuestión relativa a determinar la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias cuando el Director del Servicio opta por accionar en vía administrativa y sólo para perseguir la sanción pecuniaria, esto es, si se trata de un delito o de una mera infracción administrativa. La postura que se siga incidirá en materia de onus probandi, medios de prueba admitidos en el juicio, plazo de prescripción de las respectivas acciones, etc. Más relevante todavía es esa calificación a propósito de la configuración de ciertas conductas punibles que exigen que el obrar del agente sea idóneo para cometer un "delito" y no una mera "infracción administrativa", como la que describe el inciso final del número 4 del art. 97º del Código Tributario, que sanciona la confección o facilitación de documentos tributarios "con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en este número", de lo que surge la necesidad de establecer en forma previa si la conducta imputada permite o no, *en concreto*, cometer alguno de esos delitos, sobre todo porque el carácter abstracto y teórico de la norma y la potencialidad de la conducta del facilitador, como idónea para la comisión de un "delito", ha de ceder ante la realidad de los hechos, máxime si es conforme a éstos que se conduce el Servicio titular de las acciones, que bien pudiere entender que en el caso de que se trata dicho obrar sólo permite cometer una contravención administrativa.

Las querrelas doctrinarias sobre el punto son abundantes, ya desde el momento de conceptualizar la "infracción tributaria" (Cf. Viveros V., Paz y Ramírez Ch., Edmundo, *Delito Tributario*. Editorial Jurídica Congreso. Santiago. 1997, pág. 21 y siguientes; y los autores allí citados). Para Olguín, los hechos que la ley castiga con pena corporal "tienen el carácter específico de delitos, y no de simples contravenciones o transgresiones", y "Las multas que el Código del ramo impone como sanción a los que hubieren cometido delitos tributarios son de carácter penal (...) El hecho de ser el Servicio quien aplique la multa no altera su naturaleza penal" (Olguín Arriaza, Eugenio. *Delito Tributario*. Editorial Jurídica Conosur. Santiago. 1994, pág. 33 y 34). En idéntico sentido se pronuncia el Servicio de Impuestos Internos para quien la calificación jurídica ha de hacerse -conforme al art. 3º del Cód. Penal- a partir de la gravedad del ilícito y de la penalidad que le asigna la ley, y no dependiendo de cual sea la opción ejercida por el Director (Vid., a título ejemplar, Servicio de Impuestos Internos, *Circular N° 73*, de 11 de octubre de 2001, que imparte instrucciones sobre prescripción de las acciones y facultades de dicho Servicio).

En contra Dumay, quien entiende que la interposición de la querrela constituye una "condición objetiva de punibilidad", por lo que su no ejercicio bastaría a calificar el hecho como delito, entendiendo asimismo que el no ejercicio de la acción penal importa un "reconocimiento tácito del carácter meramente contravencional del hecho u omisión" (Dumay Peña, Alejandro. *El Delito Tributario*. Memoria. Universidad de Concepción. Concepción. 1968, pág. 60-64 y 273); y en similar sentido Emilfork Soto, Elizabeth. *Impuesto al Valor Agregado*. Editorial Jurídica Congreso. Santiago. 1999, pág. 482-487.

Es este último criterio el que parece compartir la Corte Suprema, que para determinar las normas de prescripción aplicables a la acción del Servicio que persigue administrativamente un hecho para imponer sólo pena de multa, no obstante que también pudo ser objeto de acción penal, ha estimado que esa opción permite calificar al hecho como una *mera infracción* y no como un *delito*. Y a partir de aquello ha resuelto que la prescripción aplicable es aquella que rige para las acciones meramente infraccionales, del art. 200º del Cód. Tributario, y no las que dispone el Código Penal para los delitos, toda vez que "aunque los ilícitos derivados de las facturas de los proveedores y períodos que ya se indicaron y que provocaron la sanción también pudiesen haber dado lugar a una acción criminal por la comisión de un delito, resulta evidente que en la especie el procedimiento infraccional persigue tan sólo la sanción de una mera falta, con la consecuencia de que corresponde dar esa calificación y no la de delitos a los ilícitos objeto de estos autos" (sentencia de 27 de julio de 2004, rol 4610-03, y en el mismo sentido los fallos de 27 de noviembre de 2003, rol 3.314-03; y de 29 de octubre de 2001, rol 3.398-2001; y la C. de Apelaciones de Concepción en fallo de 4 de noviembre de 1993, rol 621-90). La estimación de tratarse de hechos de distinta naturaleza jurídica parece también seguirla el legislador, que con la ley 19,506, de 1997, dispuso que la acción del Servicio para perseguir la responsabilidad del infractor es de hasta 6 años cuando se trata de sanciones pecuniarias que acceden al pago de un impuesto (art. 200º, inc. tercero), y de 3 años en caso contrario (inc. final); manteniendo, simultáneamente, la regla del art. 114º que hace aplicable a la acción "penal corporal" y a las "penas respectivas" las reglas de prescripción del Cód. Penal, de lo que puede deducirse entonces que para el legislador no tienen una misma naturaleza jurídica los hechos pesquisados, por una parte, en sede administrativa, y, por otra, en sede criminal. De ahí que entienda que la acción respectiva ha de regirse por reglas de prescripción diversas. Ello es más evidente todavía luego que no dieron frutos los intentos posteriores de extender la regla de prescripción de la acción penal al caso en que "el Director resuelva no deducir querrela ni denuncia y la sanción pecuniaria deba aplicarse con arreglo al procedimiento general establecido en el art. 161º", que pretendía el Mensaje con que se dio inicio al trámite de la ley 19,738 ("*Ley contra la evasión*").

2. LA PESQUISA PENAL

Hasta antes de la ley 19,806 del año 2002 (adecuación de diversos textos legales al nuevo régimen procesal penal instaurado por la ley 19,696 de 2000 sobre nuevo Código Procesal Penal, precedido a su vez por la reforma constitucional introducida por la ley de N° 19,519, de 1997), la determinación de la responsabilidad derivada de los delitos tributarios se hacía en un proceso mixto, constituido por una etapa administrativa y otra judicial. En la *sede administrativa* el Código entregaba al Servicio, de manera privativa y excluyente, la facultad de “*investigar los hechos*”, siendo esa investigación y los elementos de convicción reunidos en ella los que servían de fundamento a la denuncia o querrela y, lógicamente, al sostén de la acción penal. En el desarrollo de esa investigación el Director podía ordenar, entre otras diligencias, la aposición de sellos y la incautación de documentos, lo que se podía llevar a efecto en cualquier lugar que estuvieran los documentos, pudiendo incluso el funcionario encargado de la diligencia requerir el auxilio de la fuerza pública para llevar a cabo su cometido (*art. 161° N° 10*). En la *sede judicial*, la substanciación del juicio debía sujetarse a las reglas comunes de los Títulos I y II del antiguo Cód. de Procedimiento Penal, con las modificaciones que señalaba el texto del art. 163° del Cód. Tributario.

De acuerdo, entonces, con ese sistema, el Servicio de Impuestos Internos realizaba la investigación y reunía los antecedentes que posteriormente servían de elementos de cargo contra el investigado; cuestión que es evidente, sobre todo a partir de las reglas del antiguo art. 161° N° 10 que aludía a las diligencias de investigación en la sede administrativa, y del art. 163° letras b) y e) que refería la ratificación de esas diligencias en el juicio posterior.

A contar de la ley 19,519 del año 1997, que incorporó a la Carta Fundamental su actual art. 83°, quedó entregada al Ministerio Público “en forma exclusiva” la dirección de la “*investigación*” de los hechos constitutivos de delito y de la participación criminal; regla que reiteró el art. 1° de la Ley N° 19,640, Orgánica Constitucional del Ministerio Público, siendo erigida en “principio básico” por el art. 3° del Código Procesal Penal.

3. ¿CONFLICTO DE POTESTADES?

La ley 19,806 que, como se adelantó, adecuó diversos cuerpos legales al nuevo régimen procesal penal, modificó el art. 161° N° 10 del Cód. Tributario, reemplazando la primitiva facultad del Servicio de “*investigar*” los hechos que habrían de servir de fundamento a la respectiva denuncia o querrela, por la de “*recopilar los antecedentes*” que habrán de servir de fundamento a la decisión del Director de ejercer o no la acción penal a que se refiere el artículo 162, inciso tercero, cuando se trate de infracciones que el Código sanciona con multa y pena corporal. Acorde con aquello, en el inciso segundo del mismo número 10 sustituyó las locuciones “*investigación previa*” por “*recopilación*”.

Aparte de esas modificaciones, el legislador no estableció reglas para precisar el alcance y extensión de esa nueva potestad *recopilatoria de antecedentes* de que pasó a ser titular el Servicio. Con todo, y supuesto que conforme a su sentido natural y obvio la facultad de “investigar” importa *realizar diligencias* para establecer la existencia de un hecho criminoso, en tanto que “recopilar” se traduce en recoger diversos elementos o cosas con un fin determinado, surge la cuestión de determinar si son o no similares, al menos desde un punto de vista material o de los actos que pueden realizarse, las facultades que la ley entrega al Ministerio Público y al Servicio de Impuestos Internos, de investigar y de recopilar antecedentes, respectivamente. Y más todavía, si pueden o no ser utilizados en la investigación del Ministerio Público los antecedentes recopilados por el Servicio de Impuestos Internos. Esta cuestión, que aunque sin soluciones definitivas ya ha sido advertida

por algunos comentaristas⁵, la abordó el Tribunal Constitucional al ejercer el control de constitucionalidad de la ley 19,806, manifestando que la nueva facultad del Servicio a que se refiere el art. 161° N° 10 “no importa ni puede constituir una investigación de aquellas que se mencionan en el citado artículo 80 A (actual art.83°)”, de manera que si el Servicio verifica que “existen motivos suficientes” para iniciar una investigación que corresponda sancionar con multa y pena corporal, deberá abstenerse de continuar en dicha actuación⁶. Pero aparte de aquello, ninguna consideración adicional se hizo en torno a la nueva facultad, con lo que dejó sin clara solución la discusión en torno a su extensión.

4. DIRECTRICES FUNDAMENTALES

A. *Recopilación de antecedentes e investigación penal.* Desde luego, una precisión inicial, ya que aunque parezca obvio, la “recopilación de antecedentes” del Código no puede ser equivalente a la “investigación del delito” que refiere el art. 83° del texto constitucional, sobre todo después que, aunque de manera imperfecta, tanto el legislador cuanto el Tribunal Constitucional hicieron un examen y tratamiento orgánico de la materia. Así surge por lo demás de la sentencia del Tribunal Constitucional, que al aprobar la regla del art. 161° N° 10 entendió que se trataba de una potestad diferente de la del Ministerio Público. Ha de buscarse pues el sentido que permita aplicar las reglas del Código y de la Carta Fundamental respetando el “principio de utilidad o de conservación de la norma”, esto es, interpretándolas de forma tal que hayan de surtir efectos.

A partir de los textos aparece que tanto la “recopilación de antecedentes” cuanto la “investigación” son similares. Pero esa similitud es más aparente que real, porque la coincidencia sólo se presenta desde un punto de vista material toda vez que una y otra labor pueden traducirse en la práctica de diligencias semejantes. Como se verá, el rasgo diferenciador fundamental entre una y otra facultad viene impuesto por sus diversas “finalidades”, todo lo cual obliga a definir, por una parte, la naturaleza, contenido y finalidad de las facultades del Servicio y de aquella que le otorga el art. 161° N° 10 del Cód. Tributario, debiendo confrontarse esta última con las exigencias que impone la ley procesal al ejercicio de la acción penal, y, por otra, la naturaleza y finalidad de las facultades del Ministerio Público; para, finalmente, determinar el instante en que dichas finalidades se cumplen, especialmente en el caso del Servicio de Impuestos Internos.

⁵Así, por ejemplo, se ha estimado francamente “inconstitucional” la facultad del Servicio de recopilar antecedentes, por no respetar la garantía del debido proceso del art. 19° N° 3, inciso quinto, de la Constitución, y porque “esta recopilación de antecedentes implica efectivamente -aunque se le haya dado otro nombre- una verdadera investigación”. A partir de aquello se ha entendido que el procedimiento desarrollado de esa manera puede llevar a que lo obrado y la prueba obtenida adolezca de nulidad de Derecho Público (así, en Ugalde Prieto, Rodrigo y Rodríguez Oro, Sergio. *Delito Tributario y Reforma Procesal Penal*. LexisNexis. Santiago. 2002, pág. 81 y siguientes).

Entendemos nosotros que ese postulado merece precisiones, porque calificar de “inconstitucional” la norma de la cual emana la facultad del Servicio tiene el obstáculo del examen de constitucionalidad que terminó por aprobarla, y, de ahí, el texto del inciso primero del art. 94° de la Carta Fundamental, que establece la improcedencia de recursos contra las resoluciones del Tribunal Constitucional. Cuestión distinta es, en cambio, el mérito de la prueba reunida por el Servicio y la posibilidad de invocarla en el proceso penal posterior; pero esto no es extensión, ni consecuencia, del problema de fondo planteado, relativo a la delimitación de las facultades del Servicio, que, como se desarrollará en el texto, se agota con el cumplimiento de la finalidad dispuesta por la ley, que -adelantamos una conclusión posterior- no es la de reunir pruebas para la investigación y posterior enjuiciamiento penal.

⁶Comentando los alcances de la sentencia, afirma Montecinos que la precisión hecha por el Tribunal Constitucional “podría dejar sin contenido a la denominada etapa de recopilación de antecedentes o, al menos supeditar la legalidad de la prueba recopilada en dicha etapa al efectivo acatamiento del sentido y alcance fijado en el fallo”; y agrega que el límite de la facultad recopilatoria del Servicio lo constituye la aparición de una “mera sospecha” de existir un hecho con caracteres de delito (Montecinos Araya, Jorge. “*El Delito Tributario ante la Reforma Procesal Penal*”. Revista de Derecho. Universidad de Concepción, N° 210, 2001, pág. 299 y siguientes).

B. *Extensión de las facultades del Servicio de Impuestos Internos.* Como se adelantó, el rol que el ordenamiento asigna al Servicio de Impuestos Internos es el de “fiscalizar” el cumplimiento de las obligaciones tributarias que la ley impone a los contribuyentes, potestad que no puede entenderse limitada con la reforma, desde que no hay antecedente, ni decisión legal alguna que permita hacer una afirmación en tal sentido. Siendo así, los actos de “*recopilación de antecedentes*” sólo pueden tener por *finalidad* la que a ellos y al órgano ejecutor les acuerda la ley, esto es, la de ser *ejercicio de potestades meramente fiscalizadoras*, lo que parece más evidente a la luz de lo que dispone el art. 63° de la codificación tributaria que, previendo una desviación de poder, tiene expresa decisión de consignar que “*los medios legales*” de que puede hacer uso el Servicio tienen como exclusivo objeto “*comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes*” y “*obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieren adeudarse*”. En tal sentido podrá citar a los contribuyentes y a terceros que tengan conocimiento de los hechos y obligaciones tributarias investigadas, tomarles declaraciones juradas, incautar y revisar documentos, en especial registros contables y declaraciones de impuestos y sus respaldos (facturas, guías, notas, boletas). Se trata, en consecuencia, de las facultades propias de la administración a cuyo respecto en nada innova la nueva normativa.

C. *Sobre la facultad recopilatoria de antecedentes.* Según se indicó, con anterioridad a la reforma el Servicio de Impuestos Internos estaba facultado para realizar la *investigación* y reunir los antecedentes que habrían de ser sustento de su *acción penal*. Ésta era, pues, la finalidad y objetivo de aquélla. No es eso lo que ocurre después de la reforma, porque aún cuando se mantiene, aunque con otra denominación, el contenido material de esa facultad (“*recopilación de antecedentes*”), su finalidad es muy otra, cumplida la cual se produce el agotamiento de la potestad, que ahora tiene exclusiva connotación administrativa, desde que el resultado de esa recopilación (declaraciones juradas de contribuyentes y de terceros, examen de documentos incautados, informes o auditorías de fiscalizadores, etc.) dejó de ser el sustento probatorio de la acción penal y, consiguientemente, elementos legales de acreditación de los hechos y de la participación criminal.

Así surge del texto del número 10 del art. 161°, en relación con el inciso tercero, del art. 162° del Cód. Tributario, al disponer que los antecedentes recopilados “habrán de servir de fundamento a la *decisión* del Director” de ejercer o no la acción penal; de lo que resulta entonces que la labor recopilatoria tiene como *fin y límite* los de servir de *información* al Director para resolver si acciona o no penalmente. Y si optare por ejercer la acción, la promoción y desarrollo de la investigación criminal y la reunión de los elementos de convicción corresponderá que sea hecha por el órgano y conforme a los procedimientos dispuestos por la ley. Esa constatación preliminar conduce a otra conclusión igualmente obvia: los elementos de convicción recopilados por el Servicio en manera alguna podrán formar parte de la investigación que sólo al Ministerio Público compete realizar. No al menos en forma directa e inmediata, desde que a los mismos podrá llegar al realizar las diligencias encaminadas a descubrir el hecho y la participación criminal⁷.

Así parece haberlo entendido el Tribunal Constitucional que al examinar la constitucionalidad de la regla que modificó el art. 161° N° 10 del Código consideró “Que, siguiendo el principio tantas veces aplicado por este Tribunal ‘de interpretación de conformidad a la Constitución’, y a fin

⁷ Tal imposibilidad, que es la necesaria consecuencia de distinguir entre el acto de fiscalización, por una parte, y el acto jurisdiccional, por otra, no es una decisión ajena a la ley, para comprobar lo cual bastará recordar que aunque en otras materias y con objetos distintos, el propio Cód. Tributario dispone a propósito del procedimiento general de reclamaciones de los art. 123° y siguientes, que los oficios o piezas que la Dirección Regional mantenga en carácter de confidenciales “*no formarán parte del proceso y, en consecuencia, no podrá fundarse en ellos la sentencia que se dicte*” (art. 130°). Esa regla es una clara demostración de que no cabe confundir el rol fiscalizador del Servicio, que le permite reunir o recopilar información, con los actos propios de la investigación o discusión judicial en la que, como ocurre aquí, ha de excluirse el producto de aquélla.

de precaver una eventual contradicción entre el nuevo numeral 10 del transcrito artículo 161 y el artículo 80 A -actual art. 83º- de la Carta Fundamental, esta Magistratura aprueba la modificación a aquel precepto, en el entendido de que *la “recopilación de antecedentes” a que él se refiere no importa ni puede constituir una investigación de aquellas que se mencionan en el citado artículo 80 A (...)*. Es claro que para el Tribunal Constitucional la eventual pugna entre las facultades del Servicio de Impuestos Internos y las del Ministerio Público no proviene de las acciones materiales de uno y otro, porque, como se advirtió, la “recopilación” de antecedentes que compete al Servicio es, como en relación de género a especie, una forma de “investigación”. Muy por el contrario, la colisión entre ambas surge con el desbordamiento de sus finalidades, que en el caso de la administración es únicamente de orden fiscalizador y, más específicamente, la de servir a la formación del juicio del Director de ser o no procedente el ejercicio de la acción penal, en tanto que la investigación del Ministerio Público está enderezada al esclarecimiento de los hechos constitutivos de delito y de la participación punible.

Esa es, entendemos nosotros, la única interpretación posible de los textos, que antes de examinar a la luz de los elementos gramatical, histórico, lógico o sistemático, deben confrontarse con los preceptos constitucionales, única manera de evitar su apartamiento de esas normas fundamentales con lo que dejarían de tener toda aplicación válida⁸⁻⁹. Esos preceptos constitucionales son, por lo que aquí concierne, los art. 6º, 7º, 19º N° 26 y 83º de la Carta Fundamental.

D. Sobre el destino de los elementos de convicción reunidos. Esclarecido aquello, se impone además la ineludible conclusión que los elementos de convicción reunidos por el Director en manera alguna podrían constituir los frutos de la investigación a que aluden los art. 180º y siguientes del Código Procesal Penal. La propia sistemática del Código y los principios que lo informan así lo abonan. Una conclusión distinta conduciría al absurdo jurídicamente incontestable que el “investigado” podría verse expuesto a una formalización de investigación más aparente que real (art. 229º y siguientes), en la que en verdad no se realice investigación ninguna pretiriéndose derechos fundamentales suyos, y viéndose incluso expuesto a un juicio inmediato sin posibilidad alguna de ejercer derechos fundamentales, como es el de ser asistido por defensa letrada durante los actos de investigación -que en realidad no existirían-, y de solicitar al fiscal las diligencias de investigación destinadas a desvirtuar las imputaciones formuladas (art. 93º). Sobre el punto ha de recordarse que entre las facultades del Servicio está la de citar al contribuyente y de requerirle declaración jurada en relación con sus obligaciones tributarias¹⁰, trámite que se desarrolla a puertas cerradas en dependencias del Servicio, sin asistencia jurídica para el contribuyente, quien si se niega a concurrir o a prestar la declaración podría ser sancionado con multas conforme al art. 97º N° 15 y 21 Cód. Tributario, e incluso, para obtener el cumplimiento de esas obligaciones, podría ser apremiado con arresto de hasta 15 días renovables según lo disponen los art. 93º y siguientes del mismo Código.

Pues bien, de aceptarse que los antecedentes recopilados, que sólo pueden serlo para fundar la decisión del Director de deducir o no acción penal -entre los que está la declaración jurada prestada por el propio contribuyente- pueden usarse como elemento de convicción en la investigación del Ministerio Público, resultaría manifiesta la burla de derechos fundamentales del investigado, como

⁸ “Legalidad constitucional -ha dicho la Corte de Concepción en fallo que los comentaristas han elogiado por sus méritos jurídicos- significa que se ha de observar el respeto a las normas jerárquicas superiores, de forma que el uso de esa facultad no conduzca a una solución que conduzca a perturbar un derecho o garantía constitucional. En otros términos, debe interpretarse las normas con la debida coherencia para que la conclusión no vulnere un derecho garantizado por la Constitución. Así resulta de aplicar los artículos 6º y 7º y en especial el 19º N° 26 de la Carta Fundamental. Ninguna norma puede interpretarse de manera que conduzca a vulnerar la Constitución” (sentencia de 13 de junio de 1995, confirmada por la Corte Suprema en fallo de 20 de septiembre de 1995).

⁹ Sobre la “interpretación conforme a la Constitución”, Vid. Domínguez Águila, Ramón. *Aspectos de la Constitucionalización del Derecho Civil Chileno*. Revista de Derecho y Jurisprudencia, T. XCIII, primera parte, 1996, pág. 108 y siguientes.

¹⁰ Cf. art. 34º e inciso penúltimo del art. 60º del Cód. Tributario.

son su derecho a guardar silencio, o en caso de consentir en declarar, a no hacerlo bajo juramento (art. 93º, Código Procesal Penal). Así lo entendió por lo demás el legislador durante la discusión de la actual ley 19,806. El Informe de la Comisión de Constitución, Legislación, Justicia y Reglamento del Senado, a propósito de la modificación introducida al art. 60º del Cód. Tributario, al que se agregó un nuevo inciso final, dejó constancia de la prevención de la Comisión de mantener sin modificaciones los incisos 6º y 7º de ese artículo, en el entendido que las medidas a que esas reglas se refieren -allanamiento y descerrajamiento con auxilio de la fuerza pública que puede llevar a cabo el Servicio- *“sólo se usarán en el proceso administrativo o civil correspondiente, pero, en el marco del procedimiento penal, se podrá invocar con razón la ilicitud de la prueba así obtenida, al no haber intervenido los órganos competentes para tal efecto”*¹¹.

Ante la claridad de esos antecedentes parece obvio que los resultados materiales de la fiscalización de ninguna manera podrían constituir elementos de la investigación a que refiere el art. 83º de la Carta Fundamental. Luego, no nos parece que la labor del Ministerio Público -de investigar-, entendida a la luz de la sentencia del Tribunal Constitucional, haya de privar de contenido a la facultad del Servicio de Impuestos Internos de recopilar los antecedentes en base a los cuales el Director ha de decidir si ejerce o no la acción penal, toda vez que, por una parte, la labor del Servicio difiere por su *finalidad* de la del Ministerio Público, y, por otra, los antecedentes reunidos por Impuestos Internos no constituyen ni pueden constituir prueba de la investigación penal¹².

Cuestión distinta es la forma como han de hacerse respetar las reglas. Creemos nosotros que la eventual pretensión de querer invocar en el proceso penal la prueba reunida en la etapa administrativa recopilatoria de antecedentes debe resolverse de acuerdo con los principios y normas generales del sistema procesal penal vigente, sobre lo cual ha de recordarse que conforme al art. 276º inciso tercero del Cód. Procesal Penal, “el juez -de garantía- *excluirá las pruebas* que provinieren de actuaciones o diligencias que hubieren sido declaradas nulas y aquellas que hubieren sido *obtenidas con inobservancia de garantías fundamentales*”. Pues bien, la inclusión de los antecedentes recopilados por el Servicio entre aquellos que constituyen la investigación del Fiscal, sin lugar a dudas autorizará la alegación de nulidad conforme a los art. 159º y siguientes del Cód. Procesal Penal, o, posteriormente, podrán ser excluidos de acuerdo al citado art. 276º, por provenir de una *“investigación”* efectuada por la autoridad administrativa pretiriendo la garantía fundamental del procedimiento de investigación que, garantizado en el art. 19º N° 3 de la Constitución Política del Estado, el art. 83º del mismo Código Fundamental entrega de manera “exclusiva” al Ministerio Público.

5. LA APARICIÓN DE MOTIVOS SUFICIENTES PARA EFECTUAR LA INVESTIGACIÓN PENAL, COMO LÍMITE DE LA FACULTAD DE RECOPIACIÓN

Tratando de determinar el verdadero sentido y alcance del art. 161º N° 10 y en ejercicio de la facultad interpretativa que le confiere el art. 6º letra A N° 1 del Cód. Tributario, el Director del Servicio dictó la Circular N° 40 de 20 de junio de 2002, señalando que conforme a la modificación introducida “cuando en el ejercicio de sus facultades de fiscalización, el Servicio *detecte hechos que pudieren ser indiciarios de la existencia de un delito tributario*, iniciará un procedimiento de recopilación de los antecedentes para que el Director cuente con los elementos de juicio necesarios para adoptar la decisión contemplada en el inciso 3º del art. 162º del Código Tributario”.

¹¹ En *Diario de Sesiones del Senado*, legislatura 345ª, extraordinaria, pág. 641 y ss.

¹² En contra Montecinos, Jorge; vid., supra, nota N° 6.-

No creemos que sea esa la correcta interpretación de los textos, desde que es precisamente la detección de “hechos indiciarios de la existencia de un delito” lo que obliga al Servicio a inhibirse de continuar la “recopilación”, quedando abierta entonces la potestad del Ministerio Público para abocarse a la investigación en cumplimiento del mandato conferido por el art. 83° del texto Fundamental. La cuestión es relevante, ya que por mucho que se sostenga que la del Servicio de Impuestos Internos es sólo una interpretación administrativa, es lo cierto que si con ocasión de la “recopilación” se requiere al contribuyente o a un tercero la prestación de declaraciones juradas o la presentación de determinados antecedentes vinculados al eventual hecho punible, la negativa de éstos de cumplir esos requerimientos, por entender que tratándose de la investigación de un delito tributario dicha labor corresponde al Ministerio Público y no a la fiscalización tributaria, con seguridad resultarán sancionados y apremiados “a objeto de obtener el cumplimiento de las obligaciones tributarias respectivas”, según lo dispone el art. 93° del Cód. Tributario.

Y no nos parece que la del Servicio de Impuestos Internos sea la correcta interpretación de la ley, sobre todo después que el Tribunal Constitucional, ejerciendo el control constitucional de la Ley 19,806 considerara en su citada sentencia de 30 de abril de 2002 “34° que si en el transcurso de esa recopilación el Servicio verifica que existen motivos suficientes para iniciar una investigación *‘por la posible comisión de un hecho que revista caracteres de delito’* que corresponda sancionar con multa y pena corporal, *deberá abstenerse de continuar en dicha actuación*”. Creemos que la advertencia del Tribunal Constitucional es suficientemente clara para tornar en ilegal la interpretación del Servicio, misma que amén de no ser vinculante para el juez, importa una alteración de los efectos de fondo de las normas, cuestión que, como se ha resuelto, el Derecho no ampara¹³.

No sería del caso entender que la interpretación que venimos haciendo conduce al cercenamiento de las facultades fiscalizadoras de la administración, toda vez que éstas podrán desarrollarse a cabalidad y en toda su extensión. Pero si con ocasión de su ejercicio se constata *“la comisión de un hecho que revista caracteres de delito que corresponda sancionar con multa y pena corporal”*, pues hasta ahí deberá llegar; lo que será muy fácil de verificar para nuestra “especializada” administración tributaria desde que ella podrá surgir en plenitud del sólo examen de los antecedentes de ordinario sujetos a revisión: la comprobación, v.g., de existir contabilizadas facturas no autorizadas, o de no haberse declarado los impuestos, lo que podrá verificarse con el solo cotejo de la amplísima información en poder del mismo Servicio; la comprobación de haberse contabilizado créditos fiscales superiores a los que dan cuenta los documentos tributarios sujetos a fiscalización; etc. Esa constatación -de existir un “hecho que revista caracteres de delito que corresponda sancionar con multa y pena corporal”- podría ocurrir antes incluso se iniciarse la recopilación de antecedentes que refiere la ley. Se comprenderá que en tales circunstancias no será legalmente permitido al Servicio de Impuestos Internos adentrarse en la determinación de si ese comportamiento del contribuyente satisface o no en plenitud un hecho típico o si su comportamiento fue o no doloso, porque ese es el preciso objeto de la labor del Ministerio Público: investigar si existe o no un delito que amerite su persecución.

¹³ “... si bien el Servicio tiene la facultad que le otorga el literalmente citado artículo 6° del Cód. Tributario -ha dicho en otro tiempo la Corte Suprema-, tales facultades han sido conferidas a su Director para los efectos de la *“aplicación y fiscalización”* de los impuestos ... más no para alterar los efectos sustantivos de las normas impositivas, como sin embargo ocurrió al dictarse la Circular...” (casación, 13 de enero de 1988, rol 19,448, en Revista Impuestos N° 6, 1991, EDIAR Conosur Ltda., pág. 37 y siguientes).

6. (IN) CONSTITUCIONALIDAD DE LA “SUSTITUCIÓN DE PROCEDIMIENTO”, DEL ART. 162º, INCISO CUARTO, DEL CÓD. TRIBUTARIO.

Con lo dicho resulta entonces que si en presencia de hechos constitutivos de infracciones sancionadas con multa y pena corporal el Director resuelve interponer la respectiva denuncia o querrela criminal, el procedimiento perseguirá establecer la existencia del delito, la participación punible y la imposición de las penas penales respectivas (art. 105º, Cód. Tributario); en tanto que si en presencia de esos mismos exactos hechos, el Director opta por ejercer sólo la acción “contencioso administrativa” mediante denuncia ante un subordinado suyo, el procedimiento perseguirá la imposición de sólo la sanción pecuniaria, y de él conocerá el Director Regional respectivo en calidad de juez natural (art. 6º, letra B, N° 6, en relación con el art. 161º N° 1 a 9, todos del Cód. Tributario)¹⁴. De seguir esta última vía -la contencioso administrativa- nada impedirá que el Servicio despliegue todo su quehacer fiscalizador e investigativo como quiera que *no se ejercerá la acción penal*, y siendo así no registrará la limitación impuesta al Servicio de sólo efectuar la “recopilación de antecedentes” que anota el señalado art. 161º N° 10, incisos primero y segundo, toda vez que esa limitación viene impuesta sólo para el evento de perseguirse un ilícito penal que deba ser sancionado en procedimiento de similar naturaleza, cuyo no sería el caso.

Luego entonces, surge una nueva cuestión con claros ribetes de inconstitucionalidad, producto que de acuerdo al inciso cuarto del art. 162º “La circunstancia de haberse iniciado el procedimiento por denuncia administrativa señalado en el artículo anterior, *no será impedimento para que, en los casos sancionados con multa y pena corporal, se interponga querrela o denuncia*”, en cuyo 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”.

Si ello es así, parece evidente la posibilidad de quedar burlada la regla del art. 161º N° 10, inciso primero, en tanto dispone que la única finalidad de la facultad del Servicio de “recopilar” antecedentes es la de servir de fundamento a la decisión del Director de interponer o no la respectiva querrela o denuncia penal, toda vez que con el expediente de incoar un proceso “contencioso administrativo” el Servicio podría, sin límite alguno, efectuar una amplísima investigación (fiscalización, se dirá), toda vez que la finalidad de sus actos sería, aunque sancionatorio, de exclusivo orden administrativo, por lo que no podrían entenderse invadidas las facultades propias del Ministerio Público. La cuestión que surge es ¿qué ocurre si andado el proceso judicial administrativo (que persigue sólo la imposición de una multa), con toda la *investigación* previa (citación y declaraciones juradas del contribuyente y de terceros, exhibición e incautación de antecedentes, etc.), decide el Director ejercer la acción penal conforme al inciso cuarto del art. 162º del Cód. Tributario?

Como se adelantó, la ley se limitó a señalar que en esa hipótesis el Director Regional deberá declararse incompetente para seguir conociendo del contencioso administrativo en tanto se haga constar en el proceso el hecho de haberse acogido a tramitación la querrela o efectuado la denuncia. Pero aparte de aquello no hay otras normas que se refieran al punto. No la tratan los comentaristas, ni tampoco la resolvió el Tribunal Constitucional porque no la abordó cuando examinó la constitucionalidad de la modificación introducida al art. 162º del Cód. Tributario.

Nos parece, ahora sí, que la regla del inciso cuarto del art. 162º -que permite la sustitución del procedimiento- es inconstitucional, toda vez que con el enjuiciamiento administrativo se está

¹⁴ El texto modificado del art. 162º del Cód. Tributario mantuvo la regla del antiguo inciso octavo del art. 162º, que pasó a ser inciso cuarto en la norma actual, regla que debe relacionarse con el procedimiento contencioso administrativo de los N° 1 a 9 del inciso primero del art. 161º, y con la facultad que el actual inciso tercero del art. 162º confiere al Director del Servicio de Impuestos Internos.

permitiendo la plena y total “*investigación*” del ilícito, con la expresa finalidad de “castigar” esos hechos. Luego, esta vía resulta inconciliable -sobre todo después del despliegue investigativo previo y eventualmente agotado- con la posibilidad de que el Director del Servicio ejerza la acción penal respecto de esos mismos hechos, en circunstancia que en tal hipótesis la investigación, con la finalidad castigadora dicha, debió realizarla el Ministerio Público de acuerdo con la norma del art. 83° del texto constitucional. Se trataría de un mismo sujeto y de unos mismos hechos que, a contar de la denuncia administrativa, estarían total o parcialmente investigados y enjuiciados, y respecto de los cuales la reacción estatal estaría agotada y la actividad jurisdiccional total o parcialmente consumida. Y todo ello, sin considerar que el nuevo enjuiciamiento, promovido mediante el “traspaso” de una jurisdicción a otra que claramente infringe el espíritu de la regla fundamental del citado art. 83°, además tendría un mismo motivo de persecución, una misma razón jurídica y política de persecución: la existencia de un ilícito, pero que ahora, por su recalificación hecha conforme a normas punitivas más gravosas para el enjuiciado lo dejan expuesto a tener que soportar un castigo diferente que sólo encuentra explicación -mas no justificación- en la existencia de un poder penal estatal tan omnímodo que repugna a la más elemental conciencia de un Estado de Derecho. Si ello es así, no parece posible entonces que el Estado, siempre tentado por el arbitrio o por la sospecha de cometerlo, después de haber optado por la investigación sólo en el ámbito administrativo, para imponer castigos que estimó acorde con la naturaleza del ilícito perpetrado, pueda desentenderse de sus propias valoraciones, abdicar de sus actos previos¹⁵ y recurrir a un enjuiciamiento criminal -cuyos límites procuran siempre un “juicio limpio” respecto del imputado evitando de esta manera que se confunda con la venganza-, y desencadenar una doble persecución, por unos mismos hechos; y, a partir de aquello, con entero amaño, manipular a su libre arbitrio el proceso penal.

¹⁵ Se opone a esa posibilidad la “*Doctrina de los actos propios*” (*Venire contra factum proprium nulli conceditur*), conforme a la cual a nadie le es lícito hacer valer un derecho en contradicción con su anterior conducta, cuando esta conducta interpretada objetivamente según la ley, las buenas costumbres o la buena fe, *justifica la conclusión que no se hará valer el derecho*, o cuando el ejercicio posterior choque contra la ley, las buenas costumbres o la buena fe. Importa, pues, una barrera que se opone a la pretensión judicial, impidiéndose el obrar incoherente que lesiona la confianza suscitada en la otra parte de la relación e impone a los sujetos un comportamiento probo en las relaciones jurídicas.

BIBLIOGRAFÍA

- Dumay Peña, Alejandro. *El Delito Tributario*. Memoria. Universidad de Concepción. Concepción. 1968.
- Emilfork Soto, Elizabeth. *Impuesto al Valor Agregado*. Editorial Jurídica Congreso. Santiago. 1999.
- Olguín Arriaza, Eugenio. *Delito Tributario*. Editorial Jurídica Conosur. Santiago. 1994
- Ugalde P., Rodrigo y Rodríguez O., Sergio. *Delito Tributario y Reforma Procesal Penal*. LexisNexis. Santiago. 2002.
- Viveros V., Paz y Ramírez Ch., Edmundo, *Delito Tributario*. Editorial Jurídica Congreso. Santiago. 1997.

Artículos

- Domínguez Águila, Ramón. *“Aspectos de la Constitucionalización del Derecho Civil Chileno”*. Revista de Derecho y Jurisprudencia, T. XCIII, primera parte, 1996.
- Montecinos Araya, Jorge. *“El Delito Tributario ante la Reforma Procesal Penal”*. Revista de Derecho. Universidad de Concepción, N° 210, 2001.

Otros

- Revista Impuestos N° 6, 1991, EDIAR Conosur Ltda.
- Senado, República de Chile. Diario de Sesiones, legislatura 345ª, extraordinaria.
- Servicio de Impuestos Internos, *Circular N° 73*, de 11 de octubre de 2001.