UMC
UNIVERSIDAD
MIGUEL DE CERVANTES

UNIVERSIDAD MIGUEL DE CERVANTES

ESCUELA DE DERECHO

MEMORIA DE TITULO

"PROCEDIMIENTO PROCESAL PENAL TRIBUTARIO, ANÁLISIS COMPARADO DEL ANTIGUO SISTEMA Y LA REFORMA PROCESAL PENAL"

Tesis para optar al grado de:

Licenciado en Ciencias Jurídicas

Autor:

GERMÁN FERNANDO GARCÍA BARROS

Profesor de Cátedra:

EDMUNDO ENRIQUE VILCHES LUCIO

Santiago, Chile - 2022

AGRADECIMIENTOS

A todos aquellos, que durante estos años de estudio me han apoyado y comprendido de manera incondicional, respaldo sin el cual me habría sido mucho más difícil llegar a esta instancia.

Agradecer también al profesor de cátedra y guía, quien me orientó y motivó en el desarrollo de éste trabajo.

También expresar mi gratitud, con la Universidad Miguel de Cervantes, que me abrió sus puertas, así también a sus profesores de quienes recibí una enseñanza y educación integral.

DEDICATORIA

Este trabajo, está dedicado a aquellas personas, que de una u otra forma, han motivado mi dedicación al estudio del derecho, especialmente a mis padres, a mi mujer e hijos que han tenido inmensa comprensión y amor en estos años de estudio, y a un buen amigo que me motivo en momentos difíciles.

RESUMEN

La presente memoria tiene por objeto estudiar el tratamiento que nuestra legislación otorga a los delitos tributarios, tanto desde el punto de vista de los hechos que de acuerdo a ella constituyen delitos, como las sanciones aplicables a los mismos, como el procedimiento aplicable para la persecución de los ilícitos, tomando en consideración que cuando se empezó a aplicar en nuestro país el actual procedimiento penal, en sus inicios y dependiendo del momento de comisión del delito los contribuyentes podían verse sometidos a diferentes tipos de procedimientos penales, el antiguo y el actual, hecho que no es menor ya que podía marcar una real diferencia en el tratamiento de cada contribuyente sometido a juzgamiento y en el resultado final del proceso.

En tal sentido, realizamos un análisis comparado del antiguo procedimiento penal y el actual, con la finalidad de poder cotejar y conocer los cambios experimentados y los beneficios y progresos que éste trajo a nuestro sistema penal, especialmente en materia tributaria.

ABSTRACT

The purpose of this thesis is to study the treatment that Chilean legislation grants to tax crimes, both from the point of view of the actions that constitute a crime, the penalties applicable to them, and the different legal procedures for the prosecution of illicit acts, taking into consideration when the current criminal procedure began to be applied in our country. In its beginning, and depending on the commitment date of the crime, taxpayers could be subject to different types of criminal proceedings, a fact that is not minor, since it could make a real difference in the treatment of each taxpayer submitted to judgment and in the final result of the legal process.

For this purpose, we carry out a comparative analysis of the old criminal procedure and the current one, in order to be able to compare and know the changes experienced, the benefits and progress that it brought to our criminal system, especially in tax matters.

ÍNDICE

CAPITULO I..... 7
INTRODUCCIÓN 7
CAPITULO II..... 9
"EL DERECHO TRIBUTARIO" 9
CAPITULO III..... 16
"DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA Y SU NORMATIVA" 16
CAPITULO IV 43
"LA REFORMA PROCESAL PENAL Y EL PROCEDIMIENTO PENAL ANTIGUO" 43
CAPITULO V 78
"PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO POR CRIMEN O SIMPLE DELITO EN LA REFORMA PROCESAL PENAL" 78
CAPITULO VI 97
"SANCIONES Y PENAS APLICABLES"..... 97
CAPITULO VII 100
"CONCLUSIÓN Y BIBLIOGRAFÍA".....100

CAPITULO I

INTRODUCCIÓN

Para los fines señalados precedentemente, comenzaremos estudiando nociones básicas acerca del Derecho Tributario, su concepto, su origen, sus principios y sus fuentes.

En el capítulo III de este trabajo, estudiaremos todo lo relacionado con la infracción tributaria y la normativa aplicable a esta materia, con especificación de las normas contenidas en el artículo 97 y artículo 100 del Código tributario.

En el capítulo IV estudiaremos el procedimiento penal aplicable en caso de delitos tributarios. Como por muchos años hubo procesos que se tramitaron bajo las normas del antiguo proceso penal, a modo ilustrativo y a objeto de conocer las disimilitud con el actual procedimiento, creemos importante estudiar este, y la forma como se tramitó dicho proceso bajo el amparo de las antiguas normas y las diferencias que presenta su tramitación en comparación con delitos de distinta naturaleza que también fueron juzgados bajo el procedimiento antiguo. Finalmente, en dicho capítulo estudiaremos los principios básicos del nuevo sistema procesal penal, bajo el cual son juzgados los delitos tributarios cometidos desde su entrada en vigencia en cada Región del país, tratando de establecer las diferencias que uno y otro sistema procesal presentan en cuanto al juzgamiento de los ilícitos tributarios, lo que a nuestro juicio resulta de gran relevancia considerando que durante un largo tiempo existió contribuyentes siendo juzgados bajo uno y otro procedimiento, lo que nos lleva a cuestionarnos la circunstancia de

si todos los contribuyentes recibieron el mismo tratamiento o, por el contrario, dada la dualidad de procedimientos que estuvieron vigentes en un momento, podrían existir contribuyentes que se ven favorecidos con las nuevas normas procesales penales.

En el capítulo V denominado “Procedimiento Tributario por crimen o simple delito”, entraremos a estudiar en detalle la tramitación de un proceso penal por delito tributario bajo la nueva o actual normativa procesal penal. Así, veremos las formas de iniciar el proceso, las diferentes etapas que este presenta, los medios de prueba, y la posibilidad de hacer uso en esta clase de delitos de las salidas alternativas de resolución de conflictos que proporciona la actual legislación, y su procedencia en materia de delitos tributarios, como asimismo la posibilidad de optar por los denominados procedimientos especiales que contempla la actual legislación y su procedencia respecto a la materia en estudio.

Por su parte, en el capítulo VI, estudiaremos someramente las sanciones y penas aplicables por delitos tributarios, haciendo presente que dicha materia igualmente será tratada en el capítulo III de este trabajo.

Este estudio se ha realizado, con la finalidad de dar a conocer los cambios implementados por el nuevo sistema procesal penal, lo que se logra precisar al conocer el antiguo procedimiento penal, que existió en nuestro país, todo ello poniendo especial énfasis en materia tributaria.

Concluyendo, ¿podemos llegar a señalar, que el nuevo procedimiento penal ha constituido un progreso efectivo, para nuestro sistema procesal penal?.

CAPITULO II

"EL DERECHO TRIBUTARIO"

El presente capítulo, tiene por objeto señalar algunas nociones básicas acerca del Derecho Tributario, su origen, su concepto, y sus fuentes, lo que resulta necesario a fin de lograr una mayor y mejor comprensión del tema abordado en la presente memoria.

I.- **Concepto de Derecho Tributario**.-

Se le puede definir diciendo que se trata de "Un conjunto de normas jurídicas que tienen por objeto regular el establecimiento de tributos, facultades y poderes, así como prohibiciones que les sirven de complemento".-

II.- **Orígenes del Derecho Tributario**.-

Para comprender el origen del Derecho Tributario debemos remontarnos al nacimiento del Estado y, tener presente que cualquiera que sea la extensión de la actividad estatal, ya sea que el Estado intervenga de manera fuerte y dominante en la actividad de los particulares o, por el contrario, su intervención se vea restringida a los mínimos parámetros en que se acepte su intervención, el Estado en el desarrollo de su actividad requiere de medios que le permitan acceder a los bienes y servicios necesarios para el cumplimiento de sus fines. Asimismo, la actividad del Estado implica y genera gastos, lo que crea la necesidad de obtener recursos a fin de solventar los mismos.

Aquí es donde aparece entonces la noción de lo que se conoce como “Finanzas Públicas”, la que puede entenderse como aquella que estudia la actividad estatal llamada “Actividad Financiera del Estado”, la que a su vez puede definirse como “Aquella actividad que realiza el Estado para obtener ingresos y, de esta forma poder solventar los gastos en los que debe incurrir con motivo de la actividad que por su naturaleza realiza”.

En el ejercicio de la actividad financiera, el Estado requiere de un presupuesto que a su vez racionalice y permita darle una intencionalidad económica a la citada actividad.

De esta forma, llegamos entonces a la noción de “Política Fiscal”, la que puede ser definida como “El conjunto de decisiones asumidas por la autoridad con relación a los gastos que deberá efectuar el Estado, en conjunto a los ingresos que sea necesario percibir para el cumplimiento de sus fines”.

De esta forma observamos que toda la actividad financiera del Estado se rige por una normativa jurídica, positiva y objetiva, dentro de la cual existe una rama denominada “Derecho Financiero”, el cual debe entenderse entonces como “El conjunto de normas jurídicas que regulan la recaudación, administración y erogación de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos”.

Una de las etapas de la actividad financiera del Estado es la obtención de recursos, lo que se logra, entre otras formas, por medio del establecimiento de tributos. El cuerpo normativo que lo regula se denomina “Derecho tributario”, cuyo concepto dimos a conocer al comienzo de este capítulo.

De todo lo dicho anteriormente, podemos concluir entonces que entre el Derecho Financiero y el Derecho Tributario existe una relación de genero a especie.

III.- **Temáticas del Derecho Tributario**.-

El Derecho Tributario tiene por objeto los siguientes objetivos:

A) Establecimiento de tributos.

B) Poder en virtud del cual se establecen los tributos y,

C) Deberes y prohibiciones que recaen sobre los particulares con respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

IV.- **Concepto de tributo**.-

Debemos decir que no existe un concepto de lo que debe entenderse por tributo, sin embargo, el artículo 13 del Código modelo de América Latina lo define de la siguiente manera: ”**Prestación en dinero que el Estado en el ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines**”.

V**.- Clasificación de los tributos**.-

A) Impuestos: aquellos que el sujeto debe pagar por haber incurrido en un hecho gravado, no existiendo contraprestación a su favor.

B) Contribución: Aquel tributo que se aplica a los propietarios de bienes raíces por el aumento de valor que este experimenta como consecuencia de la realización por parte del Estado de una obra pública.

C) Tasa: es la contraprestación del particular al Estado, cuando este le ha prestado un servicio público, general o especial.

VI**.- Fuentes del Derecho Tributario**.-

Clasificación: Se las clasifica en fuentes positivas y fuentes racionales.

A)Fuentes Positivas: son aquellas que incorporadas a un texto legal tienen fuerza obligatoria. Ellas son la Constitución Política de la República, la ley, los reglamentos, los decretos supremos y las resoluciones del Servicio de Impuestos Internos.

aa) La Constitución Política de la República: Debido a que se trata de la primera y principal norma del Estado, la CPR es una fuente esencial del Derecho Tributario, por cuanto esta dispone los principios básicos conforme a los cuales deberán establecerse las disposiciones futuras sobre la materia.

Así, las principales disposiciones contenidas en la CPR sobre el particular se encuentran en los artículos 19, números 20 y 24, y artículo 32, número 8, que consagran los principios que deben observarse por la legislación tributaria y que establecen los límites a la potestad tributaria.

bb) La Ley: conforme al principio de la “reserva de la ley”, ésta constituye la fuente más importante del Derecho Tributario, ya que será el legislador, conforme al principio citado, quien establece los distintos tributos y sus aspectos más generales.

Ahora bien, es preciso tener presente que, en todo caso, la ley tributaria difiere en ciertos aspectos de la ley “común” o general, por cuanto esta última va dirigida a sus destinatarios o sujetos de manera siempre abstracta o general. La

ley tributaria por el contrario, acota o señala en especie el sector o grupo social al que va dirigida, sin señalar en todo caso destinatarios especiales, pero siempre estando dirigida a sujetos determinados genéricamente o por sectores o actividades.

cc) Decretos Supremos y Reglamentos: De acuerdo a la potestad reglamentaria y de ejecución con la que cuenta el Presidente de la República, establecida en el artículo 32 N° 8 de la CPR, este dicta los reglamentos de ejecución, los que tienen por objeto hacer ejecutar las leyes. Dentro de los reglamentos de ejecución mas importantes sobre el particular encontramos el Reglamento de Contabilidad Agrícola y el Reglamento de la Ley de Impuesto a las ventas y Servicios.

Pero las facultades del Presidente de la República no sólo lo autorizan a hacer ejecutar las leyes, sino que además puede dictar Decretos Supremos que tienen por objeto reglamentar cualquier materia de índole legal y que, para el caso particular que nos ocupa, diga relación con materias tributarias.

Por otra parte, también puede suceder que sea la propia ley la que le conceda facultades en ciertas materias específicas para cuya regulación dictará un Decreto Supremo. Así, el propio artículo 36 del Código Tributario, faculta al Presidente de la República para fijar y modificar las fechas de declaración y pago de los impuestos.

dd) Las Resoluciones: El artículo 1° del DFL N° 7 de 1980, fija el texto de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos (SII). Por su parte el Código Tributario, en su artículo 6 letra A N°1, determina que corresponderá al propio SII la facultad de interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, impartir

instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos que actualmente se encuentren establecidos o aquellos que en el futuro lleguen a establecerse.

Especial importancia adquieren entonces las órdenes impartidas por el SII, las que tienen por objeto la aplicación y fiscalización de los impuestos, objetivo que generalmente se cumple a través de las denominadas resoluciones, las que como se dijo son instrumentos por medio de los cuales el SII, dicta órdenes e instrucciones para la aplicación y correcta fiscalización de los impuestos presentes y futuros, con carácter general y obligatorio, carácter derivado de la delegación de facultades que las restantes normativas han efectuado a su respecto.

B) Fuentes Racionales: Son aquellas que sin ser normas jurídicas en un sentido formal, contribuyen a su formación. Tales son la jurisprudencia y la doctrina.

aaa) La Jurisprudencia: Como sabemos es aquella que principalmente emana de la Corte Suprema y Cortes de Apelaciones a través de sus sentencias.

Hemos dicho principalmente, que en la materia que nos ocupa, la jurisprudencia puede ser contenciosa que es aquella que coincide con la definición antes dicha, existiendo también la jurisprudencia administrativa.

La jurisprudencia contenciosa entonces proviene ya sea de los tribunales superiores de justicia, como también de las resoluciones adoptadas por el Director Regional de Impuestos Internos.

La jurisprudencia administrativa es la que proviene de ciertos organismos o autoridades a quienes la ley les ha conferido la facultad en comento y que en virtud de ella pueden interpretar la ley tributaria.

Como no es contenciosa, puede darse una interpretación de oficio que corresponde exclusivamente al Director Nacional de Impuestos Internos, y que tiene por objeto uniformar los criterios utilizados por dicho servicio en la interpretación de las leyes o en su aplicación.

También puede darse este tipo de interpretación a petición de parte, conforme lo dispone el artículo 6 letra B N° 1 del CT, artículo que señala los requisitos que deberán cumplir los particulares para optar a este procedimiento.

bbb) La Doctrina: como sabemos, la doctrina se encuentra constituida por los distintos trabajos, estudios y obras pertenecientes a los autores, y que tienen por objeto ordenar el derecho tributario, como las restantes ramas del derecho, entregando una interpretación que sin ser obligatoria, sin duda cumple un rol fundamental al momento de buscar ilustración acerca de un determinado tema.

CAPITULO III

"DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA Y SU NORMATIVA"

En el presente capítulo trataremos la infracción tributaria y su normativa, conforme a las disposiciones del CT referidas a éstas y sus respectivas sanciones, distinguiendo entre aquellas que recaen sobre los contribuyentes y otros obligados, y aquellas que recaen sobre los funcionarios del SII, por las infracciones cometidas. En este capítulo nos interesa fundamentalmente tratar aquellas sanciones que de acuerdo con nuestra legislación tributaria han de recaer sobre los contribuyentes y otros obligados, con ocasión de la comisión de alguna infracción o, dicho de otro modo, con la contravención de alguna disposición legal. De esta forma, analizaremos el artículo 97 CT, y las distintas sanciones impuestas por él, dependiendo de la naturaleza o gravedad de la infracción cometida, y la pena que por consiguiente llevará aparejada la referida contravención.

Es a partir de la determinación de diversas conductas, o tipificación de las mismas, las que en algunos casos constituyen un tipo penal, que el CT ha generado el concepto de "delito tributario", todo lo anterior con el objeto de otorgar a nuestra legislación tributaria la compulsividad e imperio necesario para exigir su cumplimiento. Imperio y compulsividad sin los cuales nuestra legislación tributaria carecería de sentido y valor para el cumplimiento de los fines para los cuales ha sido creada, fines que ya hemos reseñado en el capítulo II del presente trabajo.

Antes de entrar derechamente al estudio de las infracciones y sanciones tributarias propiamente tal, abordaremos someramente el tema de los apremios

tributarios, el cual se encuentra íntimamente ligado con el tema que nos ocupa en el presente capítulo, y el cual tiene por objeto igualmente el de dotar a nuestra legislación tributaria de las herramientas necesarias para el cumplimiento de los fines para los cuales ha sido creada.

I.- Los apremios.-

1.- Concepto: Podemos definirlos como "**los medios compulsivos establecidos en la ley que tienen por objeto obtener que los contribuyentes o ciertas personas obligadas cumplan la obligación tributaria o realicen la actividad o conductas exigidas**".

Los apremios se encuentran consagrados en el Titulo I del libro II del CT, y conforme al artículo 93 del citado cuerpo legal, estos están constituidos por el arresto del contribuyente u obligado hasta por 15 días, renovables.

Un aspecto muy interesante que surge a partir del presente tema, dice relación con la legitimidad de esta medida coercitiva impuesta por el legislador para exigir de los contribuyentes u obligados el cumplimiento de la obligación tributaria o de la conducta exigida.

En efecto, estamos hablando de una medida que tiene por objeto el privar de libertad a la persona sobre la cual ha recaído el apremio, aunque por un lapso definido de tiempo, si bien renovable, pero que en ningún caso puede ser indeterminado en el tiempo, lo que ha generado grandes controversias en cuanto a la procedencia y legitimidad de su aplicación.

Recordemos que nuestro país ha suscrito diferentes tratados internacionales, entre ellos por ejemplo, el pacto de San José de Costa Rica, que consagran el derecho a las libertades individuales, entre ellas la libertad personal, al igual que lo hace el artículo 19 N° 26 de la CPR, bajo el título de las "Garantías y Derechos Constitucionales", cuerpos legales que han servido de base para alegar la improcedencia o tácita derogación de los apremios impuestos en esta materia. De hecho, existe numerosa jurisprudencia en este sentido, que principalmente por la vía del Recurso de Amparo, ha resuelto dejar sin efecto esta clase de apremios.

De todas formas, independientemente de la legitimidad de estos, nuestra legislación tributaria aún contempla estas medidas, por lo que resulta interesante estudiarlas.

2.- Requisitos: como requisito previo e indispensable para la imposición del apremio resulta necesario que el contribuyente o la persona obligada haya sido previamente apercibida al cumplimiento de la obligación tributaria o al cumplimiento de la conducta exigida.

3.- Procedimiento: el apremio solo podrá ser dispuesto por el Juez de Letras en lo Civil, para lo cual el procedimiento consiste en citar al contribuyente u obligado a una audiencia, luego de la cual con lo que este exponga o, aún en su rebeldía, el juez deberá resolver sobre la aplicación del apremio solicitado por el Servicio de Tesorerías. Dentro del procedimiento se contempla la posibilidad de suspender el arresto cuando existieren motivos plausibles para ello.

4.- Procedencia del apremio:

El apremio procederá en los siguientes casos:

A) Retardo en el pago de los denominados impuestos de recargo o sujetos a retención.

B) Cuando los técnicos o asesores del contribuyente que hayan firmado la declaración de impuestos, así como los terceros que puedan informar al SII de negocios u operaciones del contribuyente, de acuerdo a lo dispuesto por los artículos 34 y 60 CT, no concurran a la segunda citación efectuada por el SII.

C) Contribuyentes que no lleven la contabilidad u otros libros exigidos por el SII, o que llevándolos, estos no cumplan con los requisitos establecidos por las normas legales y reglamentarias vigentes.

D) Renovación del apremio: conforme al artículo 94 CT, el apremio podrá ser renovado en tanto se mantengan las circunstancias que lo motivaron y, cesará cuando el contribuyente u obligado cumpla con su obligación tributaria o con la conducta exigida.

Una vez efectuada nuestra referencia al tema de los apremios, nos corresponde entrar derechamente en el tema de las infracciones y sanciones tributarias.

Como se dijo anteriormente, nos ocuparemos de estudiar solo aquellas infracciones y sanciones cometidas y recaídas sobre los particulares, sean estos los contribuyente u otros obligados, sin entrar a estudiar aquellas que nuestra

legislación tributaria contempla respecto de los funcionarios del SII, aún cuando todas ellas se encuentran contempladas en el Título II del Libro II CT.

Dentro de las múltiples conductas en las que pueden incurrir los contribuyentes u otras personas obligadas, nuestra legislación tributaria contempla aquellas que configuran conductas o tipos penales, lo que, como se dijo anteriormente, ha originado el concepto de "delito Tributario". La tipificación de las conductas que se enmarcarían dentro de este ámbito se encuentra en el artículo 97 CT, el que luego de señalar la conducta, establece las sanciones aplicables.

II.- Infracciones y Sanciones tributarias.-

Como se acaba de explicar, es el artículo 97 del CT el que se ocupa básicamente de tipificar y sancionar aquellas conductas que originan el denominado "delito tributario", pudiendo distinguir entre todas ellas, aquellas que consisten en infracciones tributarias; simples delitos tributarios y, crímenes tributarios, distinción que obviamente se refleja en la sanción que cada una de estas conductas llevan aparejadas.

1.- Simples infracciones tributarias: a este respecto vale la pena distinguir lo que se podría denominar como "infracción genérica", que es aquella contemplada en el artículo 109 CT.

En efecto, es el artículo 97 el que principalmente establece los tipos penales específicos que han de tener una sanción aparejada, según se trate de simples infracciones, simples delitos o crímenes tributarios, por lo que por su

importancia, lo estudiaremos caso a caso. Sin embargo, existe una figura genérica que no tipifica conducta específica alguna, sino que se limita a señalar que "**cualquier infracción a las normas tributarias, no establecidas en los artículos anteriores, esto es artículo 97 y siguientes, será objeto de una multa". (Artículo 109 CT)**.

La sanción a la que hace referencia la disposición legal aludida consiste en una multa no inferior al 1%, ni superior al 100% de una UTM, o hasta el triple del impuesto, si la contravención implica "evasión".

El objeto de la creación de esta norma, guarda relación con la necesidad de sancionar cualquier infracción, aún mínima, sobre todo cuando esta no pueda encontrarse dentro de aquellas señaladas por el artículo 97 CT, ello nuevamente con el objeto de otorgar a la legislación tributaria el marco coercitivo indispensable para el cumplimiento de los fines propuestos.

2.- Infracciones específicas del artículo 97 CT:

A) Infracción del número uno del artículo 97 CT:

La particularidad de esta infracción es que no guarda relación con el incumplimiento en el pago de un tributo, sino que dice relación con el incumplimiento de obligaciones tributarias accesorias al pago de impuestos o tributos, ya que la conducta sancionada es "el retardo u omisión en la presentación de declaraciones, informes o solicitudes de inscripción en roles o registros

obligatorios, que no constituyen la base inmediata para la determinación de un impuesto". (Art. 97 N° 1 CT).

La sanción aplicable a esta infracción consiste en una multa que va desde una UTM a una UTA.

B) Infracciones del número dos del artículo 97 CT:

Esta infracción es muy parecida a la anterior con la diferencia de que esta vez se sanciona "el retardo u omisión en la presentación de declaraciones o informes que constituyan la base inmediata para la determinación de un impuesto". (Art. 97 N° 2 CT).

En este caso se requiere que el impuesto, salvo aquellos de retención o recargo, no hayan sido pagados, o lo hayan sido de manera extemporánea.

La sanción aplicable es una multa equivalente al 10% de los impuestos que resulten de la liquidación. Una vez transcurridos cinco meses desde el retardo, se deberá pagar un 2% adicional, por cada mes o fracción de este, estableciéndose un límite equivalente al 30% del total adeudado.

C) Infracciones del número tres del artículo 97 CT:

La conducta sancionada en el presente caso consiste en "la presentación de una declaración incompleta o errónea, la omisión de balances o documentos anexos a la declaración o presentación incompletas de estas, que pueda inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda, salvo que el contribuyente pruebe que ha empleado la debida diligencia". (Art. 97 N° 3 CT).

La conducta sancionada en este caso es no llevar adecuadamente los documentos que en definitiva sirven de prueba o soporte para la determinación de los impuestos, o presentar una declaración inconsistente por medio de la cual se pueda conseguir el pago de una suma de dinero por concepto de impuesto inferior a la que corresponde, salvo que el contribuyente se encuentre en condiciones de acreditar que empleó la diligencia debida.

La sanción es una multa equivalente al 5% hasta el 20% de las diferencias de impuestos que puedan resultar adeudados producto de la infracción.

D) Infracciones del número seis del artículo 97 CT:

La conducta sancionada consiste en "no exhibir los libros de contabilidad, libros auxiliares y otros documentos que exija la Dirección Nacional o el Director Regional, de conformidad a las disposiciones legales, como asimismo la oposición al examen de los libros o a la inspección de los establecimientos fiscalizados". (Art. 97 N° 6 CT).

Esta infracción tiene su origen precisamente en las facultades de fiscalización que le han sido entregadas al SII.

La sanción nuevamente es una multa que va desde 1 UTM a 1 UTA.

E) Infracciones del número siete del artículo 97 CT:

La conducta sancionada por esta norma consiste en "no llevar los libros de contabilidad o libros auxiliares que se exijan por la Dirección Nacional o la Dirección Regional de acuerdo a las disposiciones legales, o mantenerlos atrasados, o llevarlos en forma distinta a la ordenada por la ley y no cumplir con

subsanar dicha omisión en un plazo que fijará el Servicio y que no podrá ser inferior a 10 días". (Art. 97 N° 7 CT).

Para la configuración de esta infracción se requiere el cumplimiento copulativo de dos requisitos a saber: primero, que no se lleven los libros a los que se hace referencia o se lleven atrasados, o se lleven de manera distinta a lo exigido por la ley y, que además la omisión no sea subsanada dentro del plazo que determine el Servicio.

La sanción por el incumplimiento es una multa que va desde 1 UTM a 1 UTA.

F) Infracciones del número diez del artículo 97 del CT:

En esta disposición se establecen distintos tipos de infracciones, las cuales podemos clasificar de la siguiente manera:

a)No otorgar guías de despacho, facturas, notas de crédito y de débito y boletas en los casos y formas exigidos por las leyes.

b)El uso no autorizado de boletas o facturas, notas de crédito o de débito o guías de despacho, sin el timbre respectivo.

c) El fraccionamiento de las ventas u otras operaciones para eludir el otorgamiento de boletas.

Cabe tener presente que resulta de suma importancia que el contribuyente cumpla con la obligación de emitir la documentación que da cuenta de la existencia de un hecho que resulta gravado ante nuestra legislación tributaria, pero, también resulta necesario para el cabal cumplimiento de dicha obligación,

que el contribuyente emita los documentos con las debidas formalidades en los casos en que la ley así lo exija.

De esta forma, todas estas exigencias tienen por objeto evitar la tergiversación de antecedentes o la omisión de los mismos, lo que en definitiva puede redundar en un engaño al Fisco al evitar el pago de impuestos respecto de operaciones gravadas.

Las sanciones por las infracciones señaladas anteriormente consisten en una multa equivalente a 5 veces el monto de la respectiva operación, teniendo un mínimo de 5 UTM, hasta la clausura del establecimiento, por el plazo de 20 días, con la particularidad de que se deberán a los trabajadores de dicho establecimiento las remuneraciones correspondientes.

G) Infracción del número once del artículo 97 CT:

Esta disposición configura la infracción consistente en "la omisión o el retardo en la presentación de declaraciones, que constituyan la base inmediata para el cálculo de un impuesto de retención o recargo". (Art. 97 N° 11 CT).

La sanción por esta infracción consiste en una multa equivalente al 10% de los impuestos adeudados, mas un 2% por cada mes o fracción de mes de retardo, no pudiendo en ningún caso exceder del 30% de los impuestos adeudados.

Cabe hacer presente que la ley 19.738, incorporó un inciso final que aumenta la multa en un 20% y su límite se fija en un 60% de los impuestos adeudados cuando la omisión de declaración de todo o parte de los impuestos que

se encuentren retenidos o recargados, se haya detectado por el SII en un procedimiento de fiscalización.

H) Infracción del número dieciséis del artículo 97 CT:

Aquí se sancionan dos conductas a saber:

a)La pérdida o inutilización de los libros de contabilidad o documentación que sirva de soporte.

Ahora bien, para la configuración de esta infracción se requiere que la pérdida o inutilización de los referidos documentos no haya sido declarada como fortuita por parte del Director Regional. Por lo tanto, si el contribuyente logra acreditar que ha actuado con la debida diligencia y cuidado, quedará a salvo de la infracción.

Sin embargo, cabe tener presente que si el aviso de pérdida o inutilización se hizo con posterioridad a una citación del SII, o la pérdida o inutilización se detectó después de la referida citación o cualquier otro requerimiento del SII, que tenga relación con los citados documentos, por expresa disposición legal dicha pérdida o inutilización no podrá ser considerada fortuita.

La sanción contemplada por la ley consiste en una multa de hasta el 20% del capital efectivo, con un límite de 30 UTA. (Capital efectivo = “total del activo con exclusión de aquellos valores que no representan inversiones efectivas, tales como valores intangibles, nominales, transitorios y otros”. Art. 2 N° 5 LIR). En caso de no poder determinar el capital efectivo, la multa será de hasta 30 UTA.

b)No dar aviso de la pérdida o inutilización de los documentos señalados en el número 1, dentro del plazo que establece la ley, sea que la pérdida o inutilización sea fortuita o culpable. En este caso el plazo es de 10 días. También constituye infracción no reconstituir los referidos documentos dentro del plazo que fije el SII, el que en todo caso no puede ser inferior de 30 días.

La sanción por esta infracción es una multa de hasta 10 UTM.

Es importante tener presente que respecto de los documentos antes referidos, existen numerosas normativas, en lo referido a la aplicación de multas y sanciones, para lo cual existe la circular N° 72 de 1997. Asimismo, las resoluciones N° 109 de 1976 y resolución exenta N° 2301 de 1986 determinan la obligación de efectuar avisos que den cuenta de la pérdida o inutilización de los libros o documentos, las que deberán efectuarse por tres días consecutivos en un periódico de circulación nacional.

l)Infracción del número diecisiete del artículo 97 CT:

Esta infracción consiste en “la movilización o traslado de bienes corporales muebles, realizado en vehículos de carga, sin la correspondiente guía de despacho o factura”. (Art. 97 N° 17 CT).

Aquí la conducta no guarda relación con la circunstancia de no emitir guía de despacho o factura, sino con el transportar los bienes a los que hace referencia el citado numeral, sin portar dichos documentos, que en definitiva constituyen un respaldo o medio de prueba del traslado.

Para que esta infracción se configure, además se requiere que el contribuyente sea un comerciante afecto al impuesto a las ventas y servicios.

La sanción es una multa que va desde el 10% y el 200% de una UTA, siendo aplicable a este caso lo dispuesto por la circular N° 72, a la que se ha hecho referencia en la letra anterior.

J) Infracción del número diecinueve del artículo 97 CT:

La conducta infraccional consiste en este caso en "no exigir el otorgamiento de la correspondiente factura o boleta en su caso, y retirarla del local o establecimiento". (Art. 97 N° 19 CT).

Podemos señalar que si bien la disposición señala boletas o facturas, indudablemente mayor importancia cobra esta disposición respecto de operaciones realizadas entre contribuyentes del impuesto a las ventas y servicios, y por lo tanto cuando deba emitirse la correspondiente factura.

La sanción aplicable por esta conducta u omisión consiste en una multa de hasta una UTM, tratándose de boletas y, hasta 20 UTM en el caso en que deba emitirse la respectiva factura.

K) Infracción del número veinte del artículo 97 del CT:

La conducta infraccional en este caso es "la deducción como gasto o uso del crédito fiscal que efectúen, en forma reiterada, contribuyentes de primera categoría de la ley de impuesto a la renta, que no sean sociedades anónimas abiertas, de desembolsos que sean rechazados o que no den derecho a dicho crédito de acuerdo a dicha ley o el DL N° 825, por el solo hecho de ceder en

beneficio personal y gratuito del propietario o socio de la empresa, cónyuge o hijos o una tercera persona que no tenga relación laboral, o de servicios con la empresa que justifique el desembolso o el uso del crédito". (Art. 97 N° 20 CT).

La sanción aplicable en este caso es una multa de hasta el 200% de los impuestos que deberían haberse enterado de no mediar la deducción indebida.

L) Infracción del número veintiuno del artículo 97 CT:

La conducta infraccional en este caso consiste en "la incomparecencia injustificada del contribuyente ante requerimiento del SII, cuando ha sido notificado en una segunda oportunidad, según lo dispuesto por el artículo 11". (Art. 97 N° 21 CT).

Cabe tener presente que para que se configure la presente infracción es necesario que el SII certifique la no comparecencia del contribuyente a la segunda citación, lo que deberá efectuarse una vez transcurridos 20 días desde el día en que el contribuyente debió comparecer a esta segunda citación.

La sanción a esta conducta consiste en una multa que va desde una UTM a una UTA, según el perjuicio fiscal que se encuentre comprometido.

3.- De los simples delitos tributarios.-

Una vez analizados los apremios que nuestra legislación tributaria contempla para los casos previstos y, analizadas las simples infracciones tributarias y sus sanciones, nos corresponde analizar los simples delitos que

nuestra legislación ha contemplado para el caso de contravenirse las normas imperativas existentes.

Estos simples delitos se encuentran configurados igualmente en el artículo 97 CT, pudiendo definirse como: "**Todas aquellas conductas contenidas en el artículo 97 del CT, y cuya comisión trae aparejada penas de presidio o reclusión menores**".

Una vez analizado el concepto, corresponde estudiar una a una estas conductas que nuestra legislación ha sancionado de la manera señalada.

A) Simple delito contemplado en el número 4 del artículo 97 CT:

La conducta sancionada en este caso es "La de efectuar declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponde, y en general la adulteración u omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o las demás operaciones gravadas, la adulteración de balances o inventarios o la presentación de estos dolosamente falseados..., y en general la adulteración u omisión maliciosa de todos aquellos documentos que tengan el carácter de soporte o respaldo de la operación de que se trate".(Art. 97 N° 4 CT).

La razón de sancionar esta conducta resulta obvia, ya que el actuar doloso del contribuyente tiene por objeto evidentemente engañar al Fisco a través de la posibilidad de lograr una liquidación de impuesto inferior al que corresponde, con los consiguientes perjuicios fiscales.

Como se trata de un delito, para su configuración se requiere de la existencia de varios requisitos a saber:

a) La conducta descrita por parte del contribuyente, esto es la presentación de declaraciones incompletas o falsas, omisión de los libros de contabilidad y, en general todas aquellas descritas por el número 4 del Art. 97, las que por ser de gran extensión no hemos reproducido íntegramente en este acto.

b) La existencia de dolo. En este caso la intención positiva de engañar al fisco debe recaer sobre la conducta de adulterar a sabiendas y con la intención de hacerlo la documentación aludida u omitir información, ello el objeto de obtener una liquidación inferior a la que corresponde, asumiendo con este hecho el pago de un impuesto cuyo monto será inferior al que verdaderamente corresponde.

Las sanciones por la comisión de este delito son de dos tipos:

aa) Multa que oscilará, dependiendo de la conducta en la que haya incurrido el contribuyente, entre el 50% y el 300% del valor del impuesto de que se trate.

bb) Pena corporal de presidio menor en su grado medio a máximo, es decir, desde 541 días a 5 años.

Deberá entenderse que ambas penas son sin perjuicio de la otra, ya que el artículo 97 no dispone la aplicación de una u otra indistintamente, sino que contempla la aplicación de ambas.

Asimismo es necesario tener presente que en la actualidad se ha agregado una nueva figura penal, introducida por la ley 19.738, que consiste en “la confección, venta facilitación o tenencia maliciosa de documentación tributaria FALSA, con o sin timbre del SII, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos analizados en el número 4 del artículo 97 CT”.

Con relación a esto resulta interesante aclarar que para la configuración del citado delito no es necesario tomar en consideración la calidad de la persona que comete el delito, por cuanto la conducta descrita puede ser realizada a cualquier título, bastando con que el autor incurra en el tipo penal realizando alguna de las conductas descritas. Tampoco tiene mayor relevancia si los documentos aludidos tienen o no el timbre del SII, por cuanto podrían no tenerlo, incurriendo de igual manera en el delito, por cuanto la finalidad es cometer o facilitar la comisión de alguno de los tipos penales del número 4 del artículo 97.

B)Simple delito contemplado en el número cinco del artículo 97 CT:

La conducta sancionada en este caso es “la omisión maliciosa de las declaraciones exigidas por la ley, para efectos de determinar un tributo”. (Art. 97 N° 5 CT).

Ya hemos visto anteriormente que junto con la obligación principal del contribuyente que finalmente es la de pagar el impuesto o tributo de que se trate, existen otras obligaciones accesorias cuyo incumplimiento igualmente trae aparejadas diversas sanciones, pero en el caso particular del número 5 se

presenta la situación de que el sujeto activo ha omitido la documentación exigida, con el ánimo o intención positiva de defraudar al fisco, defraudación que finalmente implica el no pago del impuesto que corresponda. Por lo tanto se puede afirmar que en este caso nuestra legislación requiere de la existencia de un dolo específico en la conducta descrita.

Las sanciones impuestas a este delito nuevamente contemplan una multa que va desde el 50% y el 300% del monto eludido y, una pena corporal consistente en presidio menor en su grado medio a máximo, es decir 541 días a 5 años, igual que en caso anterior.

C)Simple delito contemplado en el número ocho del artículo 97 CT:

El verbo rector en este caso consiste en “el comercio ejercido a sabiendas sobre mercaderías o especies de cualquier naturaleza sin que se hayan cumplido las exigencias legales relativas a la declaración y pago delos impuestos que graven su producción o comercio”. (Art. 97 N° 8 CT).

Las sanciones nuevamente son dobles y consisten en una sanción pecuniaria que va desde el 50% al 300% de los impuestos eludidos y, una pena corporal consistente en presidio o relegación menores en su grado medio.

Además se contempla la posibilidad de reincidencia, en cuyo caso la pena corporal se aumenta a su grado máximo.

D) Simple delito contemplado en el número nueve del artículo 97 CT:

La conducta sancionada es “El ejercicio efectivamente clandestino del comercio de la industria”.(Art. 97 N° 9 CT).

En este caso particular la clandestinidad a la que hace referencia el citado numeral, implica a todas luces la intencionalidad de actuar en forma encubierta en el desarrollo de alguna actividad gravada o afecta al pago de tributos, específicamente de impuestos, por lo que entonces se requiere nuevamente y como en todo delito de una actitud dolosa tendiente a engañar al Fisco, precisamente para eludir el pago de los impuestos, conducta dolosa que en este caso se presume al obrar el sujeto de manera encubierta o clandestina.

Las sanciones impuestas son multa que va desde el 30% de una UTA a 5 UTA; pena corporal de presidio o relegación menores en su grado medio, es decir 541 días a 3 años; decomiso de las mercaderías, productos, equipos, instalaciones del infractor.

E)Simple delito contemplado en el número diez del artículo 97 CT:

El verbo rector en este caso consiste en “el no otorgamiento de guías de despacho, de facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas en los casos y en la forma exigidos por las leyes, el uso de boletas no autorizadas o de facturas, notas de débito, notas de crédito o guías de despacho sin el timbre correspondiente, el fraccionamiento del monto de las ventas o el de otras operaciones para eludir el otorgamiento de boletas”. (Art. 97 N° 10 CT).

Hacemos presente que este numeral y las conductas descritas en el, ya fueron tratadas por cuanto forma parte de las denominadas infracciones tributarias, sancionadas solo con multa y clausura del establecimiento. No obstante, desde el momento en que exista reiteración de la conducta, cambia el tipo penal, configurándose un simple delito.

Las sanciones contempladas son multas del 50% del monto de la operación, con un mínimo de 2 UTM y un máximo de 40 UTA; Las infracciones señaladas en el inciso primero serán sancionadas además con la clausura de hasta 20 días del establecimiento, oficina, etc.; En caso de reiteración de las conductas señaladas llevará aparejada la pena corporal de presidio o relegación menor en su grado máximo.

De acuerdo con este numeral, deberá entenderse que existe reiteración cuando se cometan dos o mas infracciones entre las cuales no deberá mediar un período superior a los tres años.

F)Simple delito contemplado en el número doce del artículo 97 CT:

El verbo rector respecto de este delito consiste en “la reapertura de un establecimiento comercial o industrial o de la sección que corresponda con violación de una clausura impuesta por el Servicio”. (Art. 97 N° 12 CT).

Hemos visto anteriormente que el SII puede imponer como sanción a una infracción tributaria la clausura del establecimiento de que se trate, obligando además al contribuyente a pagar a los trabajadores las remuneraciones que

correspondan, a pesar de la clausura. En este caso, el violar esta sanción impuesta por la comisión de una infracción, es elevada a la categoría de delito.

La sanción impuesta para esta figura delictual es de multa que va de una a dos UTA; y una pena corporal de presidio o relegación menores en su grado medio, es decir de 541 días a 3 años.

G) Simple delito contemplado en el número trece del artículo 97 CT:

El tipo penal sancionado en este caso es "La destrucción o alteración de los sellos o cerraduras puestos por el Servicio, o la realización de cualquiera otra operación destinada a desvirtuar la aposición de sello o cerradura". (Art. 97 N° 13 CT).

Las sanciones establecidas para esta figura penal son: multa que va desde media a cuatro UTM y presidio menor en su grado medio, es decir 541 días a 3 años.

Vale la pena destacar que en este caso se presume la responsabilidad del contribuyente, o del representante legal en el caso de las personas jurídicas, presunción simplemente legal que puede desvirtuarse si se prueba lo contrario.

H) Simple delito contemplado en el número catorce del artículo 97 CT:

La figura penal propuesta en este caso consiste en "La sustracción, ocultación o enajenación de especies que queden retenidas en poder del presunto infractor, en caso de que se hayan adoptado medidas conservativas". (Art. 79 N° 14 CT).

En este caso nuevamente estamos en presencia de un contribuyente al que el SII ha impuesto una sanción por la comisión de una infracción tributaria, y a propósito de esta sanción el contribuyente incurre en alguna de las conductas delictuales descritas en este acto.

Las sanciones por este delito consisten en multa que va de media a cuatro UTA y una pena corporal consistente en presidio menor en su grado medio, es decir 541 días a 3 años.

Cabe hacer presente que también comete delito, haciéndose acreedor de la misma sanción aquel que de manera ilegítima impide el cumplimiento de una sentencia judicial que ordene el comiso.

I) Simple delito contemplado en el número dieciocho del artículo 97 CT:

En este caso se sanciona a "los que compren y vendan fajas de control de impuestos o entradas a espectáculos públicos en forma ilícita". (Art. 97 N° 18 CT).

La sanción establecida para este hecho es una multa que va desde una a diez UTA y una penal corporal de presidio menor en su grado medio, es decir de 541 días a 3 años.

Cabe hacer presente que la sanción será aplicable para los actos de vender o comprar indistintamente.

J) Simple delito contemplado en el número veintiuno del artículo 97 del CT:

La Ley N° 19.738, incorporó a este artículo un nuevo delito, el cual consiste en “la utilización maliciosa de cuños verdaderos u otros medios tecnológicos de autorización del Servicio para defraudar al Fisco”. (Art. 97 N° 21 CT).

Para la configuración de este delito se requiere de la existencia de los siguientes elementos:

a) La utilización de cuños verdaderos u otros medios tecnológicos de autorización del Servicio.
b) La existencia del dolo específico, lo que queda de manifiesto al emplear la citada disposición el término “maliciosamente”.
c) Daño patrimonial al Fisco, el que se produce a través de la clara intención de defraudarlo.

La sanción aplicada a este delito consiste en una multa de hasta seis UTA, y una pena corporal de presidio menor en su grado medio a máximo.

K) Simple delito contemplado en el número veintitrés del artículo 97 CT:

La conducta sancionada en este caso es “la de proporcionar maliciosamente datos o antecedentes falsos en las declaraciones exigidas con el objeto de obtener autorización de documentación tributaria”. (Art. 97 N° 23 CT).

En esta figura igualmente se sanciona a aquel concertadamente facilitare los medios para la presentación de la declaración que contiene datos falsos, con una pena inferior a la asignada para el contribuyente.

La sanción aplicable en este caso es una multa de hasta ocho UTA, para el autor, y una multa que va desde una UTM a una UTA para quien facilite los medios para la comisión del delito. Asimismo, existe una pena corporal consistente en presidio menor en su grado máximo para el contribuyente y, presidio menor en su grado mínimo, para aquel que facilitare los medios para su comisión.

4.- <u>De los crímenes tributarios</u>.-

Estudiadas las infracciones tributarias y su sanción y, estudiados los simples delitos tributarios, nos corresponde entrar al análisis de los denominados crímenes tributarios, que básicamente son aquellos que por su gravedad tienen asignada una pena de presidio o relegación mayores, encontrándose descritos en el número cuatro del artículo 97 del CT.

Debemos recordar que en esta misma disposición se configuran tipos penales constitutivos de simples delitos, en un caso y, constitutivas de crímenes tributarios en otro, por lo que resulta necesario no confundirlas.

El artículo 97 N° 4 CT en su parte pertinente, señala varias conductas constitutivas de delito, siendo estas las siguientes:

A) “Los contribuyentes que, afectos al impuesto a las ventas y servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo, en forma maliciosa, realicen cualquier maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones a que tengan derecho”. (Art. 97 N° 4 CT).

Para la configuración de este delito se requiere de la existencia de los siguientes elementos:

a) Que se produzca un aumento del verdadero monto de los créditos o imputaciones de impuestos de recargo o retención.

b) Que dicho aumento se produzca maliciosamente.

La sanción impuesta para este delito consiste en una multa que va desde el 100% y el 300% de la defraudación provocada, y una pena corporal de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado mínimo, es decir, tres años y un día a diez años.

B) La segunda conducta constitutiva de un crimen tributario dice relación con "La obtención de devoluciones de impuestos que no proceden, mediante la simulación de una operación tributaria o mediante cualquier otra maniobra fraudulenta". (Art. 97 N° 4 CT).

En este caso la ley se refiere a la circunstancia de disfrazar un acto que realmente jamás ha existido, o realizar cualquier maniobra para obtener en definitiva la devolución de impuestos, lo que implica un engaño al Fisco.

Las sanciones aplicables a esta conducta son una multa que va del 100% al 400% de lo defraudado y una pena corporal de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio, es decir, tres años y un día a quince años.

Una vez analizados los crímenes tributarios, como última materia a estudiar correspondiente a la infracción tributaria y su normativa, sólo nos resta analizar someramente algunas reglas de aplicación común tanto para las infracciones, simples delitos y crímenes tributarios.

Estas reglas de aplicación común pueden resumirse de la siguiente manera:

- Por regla general el procedimiento aplicable será el que establece el Título IV del Libro Tercero del CT, específicamente los artículos 161 y siguientes.
- Por disposición legal las sanciones serán aplicadas por el SII, conforme al procedimiento señalado anteriormente.
- Lo anterior es sin perjuicio de aquellas materias que son de exclusiva competencia de la justicia ordinaria.
- Por la razón anterior, las sanciones que consistan en pena corporal deberán ser aplicadas luego de un procedimiento penal, el que deberá iniciarse por alguna de las formas contempladas para ello.
- Existen circunstancias en virtud de las cuales las sanciones pecuniarias pueden ser rebajadas, remitidas o suspendidas, en los casos en que se acredite que el contribuyente ha actuado de buena fe, o cuando el propio contribuyente se ha denunciado y confesado la infracción.
- Por otra parte, la misma legislación determina qué circunstancias deberán considerarse al momento de aplicar una sanción. Algunas

de estas son: Reincidencia en distintas infracciones; reincidencia en la misma infracción; la existencia de dolo y su grado; la existencia de negligencia en el actuar y su grado; la voluntad del infractor de cooperar en la investigación; conocimiento de la ley; el perjuicio al Fisco; cualquier otro antecedente que a juicio del servicio resulte de interés.

- A falta de una sanción específica, existe una figura infraccional genérica que establece una sanción también genérica y que estudiamos precedentemente.

Finalmente, cabe hacer presente que el artículo 200 CT, para efectos de señalar los plazos de prescripción de las acciones encaminadas a obtener la sanción de las conductas descritas, distingue el carácter pecuniario o corporal de las mismas. Así, si la sanción es pecuniaria y es de aquellas que acceden al pago de un tributo, prescribirán en tres o seis años, dependiendo de la prescripción de la acción principal que tenga por objeto obtener el cumplimiento de la respectiva obligación tributaria.

Si la sanción es pecuniaria o de otra naturaleza, pero no es accesoria al pago de un tributo, prescriben en tres años contados desde la fecha en que se cometió la infracción a sancionar.

CAPITULO IV

"LA REFORMA PROCESAL PENAL Y EL PROCEDIMIENTO PENAL ANTIGUO"

Dicho Capítulo tiene por objeto establecer un paralelo entre el antiguo procedimiento penal para perseguir los delitos tributarios y las modificaciones introducidas por la Reforma Procesal Penal, cuya total aplicación en nuestro país comenzó en el mes de Junio del año 2005, cuando dicha reforma llegó a la Región Metropolitana.

Comenzaremos con un breve análisis acerca de lo que debe entenderse por delito tributario, sus elementos, naturaleza jurídica, principios que han orientado al legislador a sancionar las conductas descritas, para luego continuar con un análisis del procedimiento penal antiguo, jurisdicción y competencia, investigación administrativa, tramitación de las causas en los tribunales de justicia, prescripción y extinción de la responsabilidad penal, para terminar el presente capítulo con algunas reseñas acerca de las modificaciones introducidas por la reforma al procedimiento encaminado a perseguir la responsabilidad por la comisión de delitos tributarios, haciendo presente que el análisis completo de este nuevo procedimiento se verá en el Capítulo V.

I.- Los Delitos Tributarios.-

1.- Concepto: Si consideramos que el concepto de delito ha sido definido por el artículo Primero del Código Penal como "**Toda acción u omisión voluntaria**

penada por la Ley", podemos entonces definir al delito tributario como "**Toda acción u omisión cometida en contravención a las normas tributarias, contravenciones relativas a las prestaciones tributarias a las que el contribuyente o sujeto pasivo del tributo está obligado o, contravenciones relativas al deber de informar y colaborar que pesa sobre el sujeto pasivo respecto de los correspondientes órganos del Estado".**

Cabe hacer presente que el propio SII ha definido lo que debe entenderse por delito tributario señalando que "**Se trata de toda acción u omisión, subterfugio o engaño que ejecuta una persona con el objeto de ocultar, desfigurar o disminuir las operaciones que ha realizado o burlar el impuesto al que están legalmente sujetas**".

2.- Elementos de los delitos:

Pueden distinguirse varios elementos, de los cuales se¿ distingue el primero de ellos denominado "**Elemento Material**" que es aquel que dice relación con la necesidad de que la conducta que se ha de sancionar deba estar tipificada en el cuerpo legal que se invoca para aplicar la respectiva sanción. Igualmente existe un elemento denominado "**Subjetivo**" que apunta a la necesidad de poder establecer la existencia de una real responsabilidad en la conducta que ha de recibir sanción. Finalmente para encontrarnos frente a la existencia de un delito tributario se requiere que la conducta tipificada o descrita por el cuerpo legal respectivo lleve aparejada una pena o sanción por su comisión, elemento entonces relacionado con la denominada "**coerción de la conducta**".

3.- Naturaleza de los delitos tributarios: La comisión de cualquiera de las conductas penadas por la ley en materia tributaria lesiona la relación jurídico tributaria existente entre el Estado y el contribuyente, lo que determina la necesidad de configurar las distintas conductas punibles y asignarles la correspondiente sanción.

4.- Principios jurídicos que orientan la materia: como suele ocurrir especialmente tratándose de normas que tienen por objeto tipificar conductas punibles, estas normas deben estar dotadas de ciertos principios jurídicos que aseguren por una parte, la efectividad de la ley en cuanto a la persecución y sanción de los delitos y, por otra, el respeto y sujeción a los derechos fundamentales del sujeto sobre el cual ha de recaer la investigación y eventual sanción. Estos principios son: Principio de la legalidad; Principio del debido proceso; existencia de dolo o al menos culpa para la configuración del delito y para la avaluación de las penas; Principio de la retroactividad de la ley cuando resulta mas beneficiosa para el sujeto activo del delito; Principio de la primacía de las sanciones pecuniarias por sobre aquellas que consistan en privación de la libertad o que restrinjan las actividades o derechos del sujeto activo; Extinción de las sanciones por muerte del sujeto activo.

II.- El Procedimiento Penal Antiguo:

Como se dijo anteriormente, en este capítulo estudiaremos el antiguo procedimiento penal por delitos tributarios y que estuvo vigente hasta la aplicación total de la reforma procesal penal y, que se aplicó respecto de aquellos delitos

cometidos o causas iniciadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la referida reforma.

El inciso primero del artículo 161 del CT señala que: "**Las sanciones por infracción a las disposiciones tributarias, que no consistan en penas corporales, serán aplicadas por el Director Regional competente o por funcionarios que designe conforme a las instrucciones que al respecto imparta el Director, previo cumplimento a los trámites que a continuación se indican...**".

A su vez el número diez del citado artículo señala: "**No se aplicará el procedimiento de este Párrafo tratándose de infracciones que este Código sanciona con pena corporal: En estos casos corresponderá al Servicio investigar los hechos que servirán de fundamento a la respectiva denuncia o querella, pero la sustanciación del proceso respectivo y la aplicación de sanciones, tanto pecuniarias como corporales, corresponderá a la Justicia del Crimen, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 105...**".-

De la norma precedentemente transcrita y de su relación con el artículo 105 y siguientes del CT, podemos determinar que la jurisdicción y competencia para el conocimiento y juzgamiento de los delitos tributarios corresponde a la justicia ordinaria en lo criminal, sustrayendo a estos delitos de la aplicación del denominado "Procedimiento General para la aplicación de Sanciones" que contempla el citado artículo.

A este respecto puede señalarse que no obstante lo anterior, dentro de las facultades que la ley entrega al Director del Servicio, está la del artículo 162

inciso tercero del CT, que establece: “Si la infracción estuviere sancionada con multa y pena corporal, quedará al libre arbitrio del Director interponer, sin más trámite la correspondiente querella o denuncia. Si no se dedujere querella o denuncia, la sanción pecuniaria será aplicable con arreglo al procedimiento general establecido en el artículo 161°”.

De lo anteriormente expuesto se desprende que si bien el conocimiento y juzgamiento de los delitos tributarios corresponde a la justicia ordinaria en lo

penal, esta regla tiene una excepción referida a aquellos casos en que el Director decida no denunciar o querellarse, en uso de las facultades que le entrega la ley, caso en el cual deberá aplicar las multa que correspondiere con arreglo al procedimiento establecido para tal efecto.

En la sustanciación de los procesos ante la justicia ordinaria en lo penal, se observarán predominantemente las normas establecidas en el Libro I denominado “**Disposiciones Generales Relativas Al Juicio Criminal**”, y Libro II denominado “**Del Juicio ordinario sobre Crimen o Simple Delito**”, ambos del CPP. No obstante, el artículo 163 CT contiene una serie de modificaciones que se aplicarán por sobre las normas generales precedentemente citadas, dada la especialidad del cuerpo legal que las contiene.

1.- Modificaciones al Procedimiento Penal introducidas por el Código Tributario:

A.- Las denuncias o querellas interpuestas en los juzgados del Crimen que tengan por objeto perseguir las responsabilidades de los infractores a la ley tributaria, no requerirán del trámite de la ratificación. En todo caso es necesario hacer presente que la referida diligencia igualmente dejó de ser necesaria en las denuncias o

querellas interpuestas para la investigación y sanción de otros delitos distintos de los que derivan de la infracción a la ley objeto de la presente memoria.

B.- El juez sumariamente determinará las diligencias de investigación, no pudiendo el sumario respectivo exceder de 120 días, prorrogables por una sola vez, previa comunicación a la respectiva Corte de Apelaciones.

C.- Se erradica el secreto del sumario para los querellantes o denunciantes que figuren en el proceso.

D.- Se faculta al Director del SII a prestar declaración mediante informe escrito a requerimiento del juez de la causa.

E.- Se le otorga a los funcionarios del SII el carácter de peritos respecto de los informes contables que estos evacuaron conforme a la investigación administrativa del delito que se investiga, teniendo los referidos informes contables el carácter de informe pericial. Sin perjuicio de lo anterior, las partes podrán solicitar la designación de peritos adjuntos o estos podrán ser nombrados de oficio por el tribunal debiendo en todo caso emitir su informe en el plazo fatal de 20 días, prorrogables por 20 días mas y por una sola vez. En caso de no cumplir con los plazos señalados quedará sin efecto la diligencia ipso facto y sin previo requerimiento o apercibimiento.

Esta última norma llama la atención por cuanto, desde el momento en que se le otorga el valor de una prueba pericial a los informes

evacuados por los funcionarios del Servicio, se desprende la necesidad del denunciado o querellado de contar con pruebas que provengan de terceros independientes y distintos de aquellas pruebas o informes evacuados por estos. No obstante, a pesar de la necesidad de la referida prueba, si el perito designado por el tribunal de oficio o a petición de las partes no evacua el informe dentro del plazo señalado quedará sin efecto el nombramiento, lo que evidentemente provoca serios perjuicios especialmente al imputado o procesado quien mas necesita de dicho medio de prueba. Por lo anterior creemos que aunque el artículo 163 letra e) CT no lo dice expresamente, dicha norma solo se refiere a que lo que queda sin efecto ipso facto es la designación del perito que haya sido nombrado, mas no la diligencia decretada, la que podrá ser evacuada por otro perito que designe el tribunal en reemplazo del anterior. De no ser así se dejaría al imputado o procesado en una situación de grave indefensión, ya que sabemos que generalmente no depende de las partes el tiempo que el perito demore en evacuar su informe, resultando además que por la naturaleza de los hechos investigados, los informes periciales generalmente resultan determinantes para el juez que conoce la causa, quien habitualmente no cuenta con los conocimientos técnicos específicos sobre la materia.

F.- La obtención de la libertad provisional requerirá del pago de una fianza previa cuyo monto ha sido prefijado por la ley y que no puede ser inferior al 30% de los impuestos presuntamente evadidos y de acuerdo a la estimación que de ellos haya hecho el propio SII.

Vale decir que las estimaciones que habitualmente efectúa el SII en cuanto a los impuestos adeudados equivalen a grandes cifras de dinero resultando

altamente oneroso para el procesado el obtener su libertad provisional en comparación con lo que ocurre respecto de otros delitos incluso aquellos contra las personas.

G.- Se alteran las normas relativas a los embargos que se traben sobre los bienes del procesado o acusado, ya que en el presente caso se le otorga a la parte querellante la preferencia para señalar los bienes sobre los cuales haya de recaer el embargo.

H.- Los testigos que hayan declarado durante el sumario solo deberán ratificar sus declaraciones si el juez de la causa lo estima necesario, independientemente de la petición que las partes puedan efectuar sobre el particular, excluyéndose de esta forma la posibilidad de que los abogados de las partes puedan repreguntar o contrainterrogar a los testigos.

I.- Solo se concederá apelación en ambos efectos tratándose de la sentencia definitiva. Respecto de las demás resoluciones la apelación se concederá siempre en el solo efecto devolutivo, debiendo además por disposición expresa de la ley, remitirse a la Corte de Apelaciones correspondiente las compulsas del expediente y en ningún caso el expediente original, salvo cuando este sea solicitado por la Corte para ser tenido a la vista. Por otra parte, transcurrido el plazo de 10 días desde la concesión del recurso sin que las compulsas hayan sido elevadas a la Corte, quedará sin efecto la apelación, teniéndose a la parte apelante por desistida del recurso y a firme la resolución recurrida.

J.- En el Tribunal de Alzada, el recurso se tramitará sin mayores formalidades, debiendo dicho tribunal fijar día para la vista de la causa, otorgándoles preferencia para su vista.

Asimismo, se restringe para los querellados, cualquiera sea su número la facultad de suspender la vista de la causa y de recusar hasta por dos veces en el primer caso y por una vez en el segundo, no rigiendo esta restricción para el querellante.

La modificación precedentemente señalada llama igualmente la atención, principalmente en lo relacionado con el desistimiento del recurso de apelación que opera de pleno derecho al transcurrir el plazo de 10 días sin que las compulsas sean elevadas al tribunal superior. Ello porque sabemos igualmente que en el caso de la elevación de las compulsas al tribunal superior, este tampoco es un trámite que dependa de la parte apelante, sino que únicamente del tribunal, máxime cuando en materia penal en muchas ocasiones el costo de las compulsas no es imputado a la parte apelante como ocurre en materia civil, quien debe cumplir con esta obligación dentro del plazo de cinco días de concedido el recurso, cumplimiento que además debe constar mediante certificación efectuada por el secretario del tribunal, lo que otorga al apelante la garantía de hacer constar por medio del citado certificado el cumplimiento de la obligación que pesa sobre el.

K.- La sentencia condenatoria de primera o segunda instancia deberá señalar el monto evadido acreditado en el proceso, procediendo el beneficio de la remisión

condicional de la pena. Cumpliéndose los requisitos el condenado puede obligarse a pagar las sumas adeudadas, mas la correspondiente multa y costas de la causa dentro del plazo de seis meses desde que la sentencia ha quedado ejecutoriada.

Como hemos señalado entonces el procedimiento destinado a establecer las responsabilidades y a la aplicación de las penas corporales y pecuniarias que correspondan será de jurisdicción de la justicia ordinaria, -procedimiento que aparte de las reglas especiales que hemos estudiado y que modifican las reglas contenidas en el CPP-, se sustancia conforme las reglas contenidas en los libros I y II del CPP. De esta forma el procedimiento deberá comenzar con la respectiva denuncia o querella a partir de lo cual, en caso de existir suficiente plausibilidad de los hechos denunciados, se iniciará el correspondiente sumario el que, como hemos dicho deberá durar el plazo máximo señalado por el artículo 163 CT, manteniéndose el secreto del mismo solo respecto de la parte querellada o denunciada, mas no para la denunciante o querellante, por aplicación de lo dispuesto por el citado artículo.

Durante la tramitación del sumario y conforme los antecedentes y pruebas existentes y cuando de ellas resulte justificada la existencia del delito objeto de la denuncia o querella, y aparezcan presunciones fundadas para estimar que el denunciado o querellado ha tenido participación en la calidad atribuida o en otra, el juez deberá dictar el correspondiente auto de procesamiento, debiendo en dicho acto determinar si decreta la inmediata libertad provisional en favor del reo, o por el contrario lo mantiene en prisión preventiva. En el primer caso deberá fijar el monto de la fianza, el que como sabemos igualmente ha sufrido modificaciones

con respecto a las reglas generales, ya que este no puede ser inferior al 30% del monto presuntamente evadido de acuerdo a la estimación que de ellos haga el SII.

Sobre la prisión preventiva sabemos que por aplicación de las reglas generales esta solo puede mantenerse, o al contrario solo puede denegarse la solicitud de libertad provisional, cuando existan diligencias pendientes que requieran mantener al procesado en prisión, o cuando la libertad de este constituya un peligro para la sociedad o para la seguridad del ofendido.

Sobre el particular resulta interesante destacar que no es extraña la situación de que el imputado una vez que concurre a la citación y el tribunal toma la declaración de indagatoria, dictando posteriormente el correspondiente auto de procesamiento, este sea mantenido en prisión preventiva denegándosele incluso en más de una oportunidad la libertad provisional, pesar de que por expresa disposición de la ley esta constituye un derecho que corresponde a todo procesado en tanto se sustancie su proceso, la que solo puede ser denegada por las causales señaladas anteriormente, fundándose en muchas ocasiones la referida denegatoria en que el procesado efectivamente constituiría un peligro para la sociedad. Al respecto hemos conocido varios casos de connotación nacional, los cuales han llamado la atención de la opinión pública abriendo el debate acerca de cual es el criterio que nuestros tribunales utilizan para determinar cuando un procesado por su participación en un delito puede efectivamente ser un peligro para la sociedad, considerando que todos los días a través de los medios de comunicación tenemos la oportunidad de enterarnos de la comisión de crímenes que a los ojos de la opinión pública revisten mayor

gravedad y consecuencial peligro para la sociedad y cuyos autores obtienen la inmediata libertad provisional aún contando con abultados prontuarios policiales por delitos de igual o distinta naturaleza.

Mas adelante veremos que sucede con aquellos procesos que en la actualidad son de resorte de la nueva justicia penal y como opera esta sobre el particular.

Una vez agotada la investigación destinada a establecer la existencia del hecho punible y la determinación de quien o quienes hayan participado en él en las diferentes calidades de participación que la ley contempla, el juez declarará cerrado el sumario.

Conforme a las reglas generales, las partes del juicio tendrán un plazo de cinco días para solicitar la reapertura del mismo y la realización de las diligencias que se estimen omitidas.

Sea que el sumario se reabra y se realicen las diligencias solicitadas o no, una vez cerrado el sumario, si no existen reos en la causa el juez deberá decretar el correspondiente sobreseimiento sea definitivo o temporal, total o parcial. En el caso de existir sobreseimiento firme definitivo y temporal el juez deberá poner en inmediata libertad a los procesados que no estén presos por otra causa, procediendo incluso a hacer devolución los documentos agregados al proceso y las piezas de convicción existentes en él.

Si existe reo en la causa y el juez no encuentra mérito suficiente como para decretar el sobreseimiento, deberá dictar la correspondiente acusación

de oficio la que deberá señalar motivadamente el o los delitos cometidos y la participación de los acusados.

De dicha acusación se conferirá traslado a la parte querellante y a los actores civiles, los cuales dentro del plazo de diez días deberán optar por adherirse a ella o por formular acusación particular en el caso de los querellantes.

De la acusación de oficio, así como de las acusaciones particulares si las hay, o de las adhesiones a la acusación de oficio, se conferirá traslado al reo para que las conteste dentro del plazo general de seis días, plazo que como sabemos no puede ser evacuado en rebeldía del acusado por lo que en la práctica este plazo puede ampliarse sustancialmente, pudiendo imponerse al abogado del acusado los apercibimientos que contempla la ley para que cumpla con el citado trámite.

Una vez cumplidos los trámites anteriores y siempre que todas las partes del juicio no hayan renunciado expresamente a la prueba, el tribunal dictará la correspondiente sentencia interlocutoria que recibe la causa a prueba, señalando en ella las audiencias para la declaración de los testigos, de las partes o de peritos conforme lo ordena el artículo 453 CPP. No obstante ya estudiamos que respecto al procedimiento penal tributario los testigos que hayan declarado en el sumario solo podrán ratificar sus declaraciones si el juez de la causa lo ordena, independientemente de que las partes lo soliciten.

En este sentido cabe hacer presente que, tratándose de delitos distintos a los tributarios suele ocurrir que durante el sumario declaren aquellos testigos que tienen por objeto establecer la culpabilidad o la inocencia del

inculpado o procesado respecto de los hechos investigados, así como los llamados testigos de conducta y, en el plenario, generalmente declaran aquellos testigos que tienen por objeto acreditar la existencia del daño patrimonial y moral eventualmente sufrido por la víctima cuando deduce acción civil. No obstante lo anterior nada obsta para que se presenten a declarar o a ratificar sus dichos los testigos que ya hayan declarado en el sumario, lo que tratándose de delitos tributarios queda a discreción absoluta del juez de la causa.

Vencido el término probatorio y certificado este hecho por el Secretario del Tribunal, la causa quedará en estado de ser fallada mediante la correspondiente sentencia definitiva, sin perjuicio de decretar las correspondientes medidas para mejor resolver en caso de que correspondan.

En esta sentencia el juez podrá absolver al acusado o condenarlo. En este último caso deberá señalar el o los delitos por los que se le condena, la participación atribuida y las penas corporales, pecuniarias y accesorias a las que sea condenado el acusado.

Como sabemos, la sentencia condenatoria en materia tributaria deberá señalar el monto de lo evadido, de acuerdo a la estimación que señale el SII. De esta forma la sentencia deberá señalar además del monto evadido, la multa que deberá pagar el infractor para lo cual el SII presenta una liquidación.

Cabe hacer presente que para la determinación de la correspondiente multa se deberá considerar no solo el monto concreto que haya sido evadido por el infractor, sino que además se consideran circunstancias particulares de este tales como el nivel cultural del infractor, el real conocimiento

que haya podido tener de estar cometiendo un delito, su grado de participación en el delito, su nivel socio cultural, etc.

Como hemos visto la apelación en contra de la sentencia definitiva de primera instancia se concederá recurso de apelación en ambos efectos para cuya vista regirán las limitaciones que el artículo 163 CT ha dispuesto para los abogados de los condenados, relativas a la facultad de suspender la vista de la causa o de recusar, y que estudiamos precedentemente.

Como hemos visto, el artículo 163 del CT no establece modificaciones relativas a los recursos que proceden respecto de la sentencia, distintos de la apelación, por lo que consideramos que estos son básicamente los mismos que proceden de acuerdo a las reglas generales.

Cabe destacar que la sentencia condenatoria puede otorgar el beneficio de la remisión condicional de la pena. Este beneficio operará si se acredita el cumplimiento de los requisitos generales. Junto con ello el condenado deberá comprometerse a pagar las sumas adeudadas, mas la multa, intereses y costas de la causa en un plazo de seis meses desde que la sentencia ha quedado ejecutoriada. Transcurrido este plazo sin que se haya acreditado el cumplimiento de estos requisitos por parte del condenado, quedará ipso facto sin efecto el citado beneficio, debiendo ordenarse por el juez la detención y el ingreso del condenado a un establecimiento para el cumplimiento de la condena.

Finalmente, cabe hacer presente que así como todo lo relacionado con el ejercicio de la jurisdicción en materia penal tributaria corresponde a la justicia ordinaria y específicamente al juez del crimen que sea competente,

también le corresponderá a este conocer y pronunciarse acerca de las denominadas “Cuestiones Previas Civiles” reguladas por el artículo 173 del COT.

Así, el juez del crimen deberá pronunciarse sobre todas aquellas cuestiones o hechos de carácter civil que sea uno de los elementos que la ley estime ya sea para definir el delito que se persigue o, para agravar o disminuir la pena, o para no estimar culpable al autor.

Como hemos visto, todo lo relacionado con aquellas diligencias encaminadas a establecer la existencia del hecho punible, a determinar a la persona del delincuente y grado de participación, a asegurar a la persona del delincuente y asegurar su responsabilidad civil, y finalmente a condenar o absolver corresponde a la justicia ordinaria, no debemos olvidar que previo a la apertura de un proceso penal ante el juez del crimen que corresponda, existe una etapa previa cuya sustanciación corresponde al SII y que por lo tanto es de carácter administrativa y que pasaremos a estudiar a continuación.

2.- **Investigación Administrativa del SII**:

Como hemos señalado, el SII se encuentra por ley facultado y dotado de atribuciones especiales para investigar los delitos tributarios, atribuciones que principalmente se encuentran radicadas en el Director del Servicio.

Señalaremos entonces cuales son estas facultades:

A.- Examen y revisión de las declaraciones que presenten los contribuyentes. Para tales efectos los contribuyentes deben acompañar los libros de contabilidad y/o

cualesquiera otra documentación que les sea requerida para comprobar la exactitud y veracidad de las referidas declaraciones y de los antecedentes entregados al SII.

En el uso de esta facultad el SII incluso puede proceder a liquidar o reliquidar los impuestos cuando corresponda.

B.- Asimismo, el SII tiene la facultad de revisar balances, inventarios y todos los documentos que sirvan de base para la determinación del impuesto.

C.- Los funcionarios del SII pueden presenciar la confección de inventarios, los que además poseen la facultad de confeccionar inventarios o confrontarlos con los presentados por el contribuyente. En el ejercicio de esta facultad se deberá estar a las limitaciones y plazos que le sean señalados al funcionario, pudiendo además trasladarse a cualquier lugar en donde se encuentren los documentos necesarios, pudiendo contar incluso con el auxilio de la fuerza pública.

D.- Facultad de citar a declarar e imponer apremios a las personas que a juicio del SII su declaración sea necesaria en la investigación de algún delito tributario. De esta forma el Servicio podrá citar a todas aquellas personas, incluso en calidad de testigos, como también podrá pedir declaraciones juradas, para la referida investigación.

Cabe hacer presente que, al igual que tratándose de las normas generales existen personas que no se encuentran obligadas a concurrir personalmente a prestar declaración. Las personas que se encuentran eximidas de la obligación de concurrir fundamentalmente son aquellas que detentan algún

cargo de autoridad pública y que por lo tanto podrán declarar mediante declaración jurada por escrito. Igualmente se encuentran exentas de concurrir a declarar ciertos parientes del contribuyente sometido a la investigación, principalmente el cónyuge, hijos y parientes por consanguinidad en toda la restante línea recta y en la línea colateral hasta el cuarto grado, además del adoptante, adoptado y quienes deban guardar el secreto profesional.

Con respecto a los apremios, estos consisten básicamente en arrestos cuya duración no podrá exceder de 15 días y hasta obtener el cumplimiento de la obligación incumplida, el que se puede repetir las veces que resulte necesario y podrá imponerse a la persona que se rehuse a comparecer después de la tercera citación efectuada y que no justifique debidamente su inasistencia.

Una vez agotada la investigación administrativa de un delito tributario y conforme lo dispone el artículo 162 CT, el Director deberá decidir discrecionalmente si interpone la correspondiente querella o efectúa la correspondiente denuncia con el objeto de iniciar de esta forma un proceso en materia criminal cuya substanciación le corresponderá al juez del crimen correspondiente, conforme a las reglas estudiadas precedentemente o, por el contrario podrá decidir no presentar querella ni efectuar denuncia procediendo a exigir el pago de las sumas adeudadas de acuerdo al procedimiento señalado por el artículo 161 CT.

De igual forma cabe hacer presente que, aún cuando el proceso penal haya sido iniciado por denuncia o querella a instancias del Servicio o del

Consejo de Defensa del Estado, en caso de error manifiesto en la calificación de los hechos que motivaron la iniciación del proceso penal en contra del contribuyente o error manifiesto en los antecedentes que hayan servicio de base a dicho proceso, el Director o el Consejo de Defensa del Estado por ley, se encuentran obligados a desistirse de la acción penal ejercitada. Esto bajo el amparo del antiguo sistema.

3.- **Formas a través de las cuales se extingue la responsabilidad penal en materia tributaria**:

Sabemos que en términos generales es el artículo 93 del Código Penal la norma que consagra aquellas vías a través de las cuales se extingue la responsabilidad penal del infractor y que son aquellas que sobrevienen con posterioridad a la comisión del delito impidiendo que se haga efectiva la responsabilidad por el hecho de que se trate.

A continuación haremos una breve reseña acerca de cada una de estas:

A.- La muerte del Reo: tratándose de penas corporales que son aquellas restrictivas de la libertad personal, la muerte sobreviniente del contribuyente indudablemente produce el efecto de extinguir su responsabilidad penal. No ocurre lo mismo tratándose de la responsabilidad civil que todo delito suele llevar aparejada y que se traduce en la obligación de indemnizar perjuicios, pagar las sumas adeudadas, multas, intereses, costas, etc. De acuerdo a las reglas

generales, la sucesión del contribuyente deberá pagar la correspondiente multa solo si al momento de la muerte del causante existía sentencia ejecutoriada en contra del contribuyente. Por el contrario, si al momento de su fallecimiento no existía aún dicha sentencia, lo que corresponderá será decretar el sobreseimiento definitivo en la causa, caso en el cual también se extingue la responsabilidad civil o pecuniaria.

B.- Amnistía: esta forma de extinguir la responsabilidad penal produce el efecto de extinguir la pena y los efectos de esta. Así, esta forma de extinción de la responsabilidad penal requiere de una ley para su aplicación. No obstante, no haber sido aclarado si los efectos de la extinción de la pena alcanza o no a las sanciones civiles o pecuniarias del delito, en la práctica han existido leyes en materia tributaria que han relevado de la pena corporal y multa a los contribuyentes que hayan pagado el tributo correspondiente aún cuando su responsabilidad haya sido perseguida a través de un proceso pendiente ante la justicia ordinaria.

C.- Indulto: para la aplicación del indulto se requiere que la responsabilidad penal y civil del contribuyente se encuentre determinada a través de sentencia ejecutoriada y su efecto consiste en remitir la totalidad de la pena impuesta, parte de ella, algunas de ellas en caso de ser más de una, o conmutarla por otras menores. Lo anterior significa que el indulto trae como consecuencia simplemente la posibilidad de no cumplir la pena impuesta o cumplir una pena menor, pero no extingue la responsabilidad penal.

D.- El cumplimiento de la condena: esta forma de extinguir la responsabilidad penal se presenta en varias situaciones a saber:

a.- Cuando se ha cumplido efectivamente la totalidad de la condena tanto en lo que se refiere a la pena corporal como a las sanciones pecuniarias.

b.- En el caso de haber existido remisión condicional de la pena, sin que esta hubiere sido revocada, una vez terminado el período de vigilancia señalado.

c.- Cuando se ha otorgado el beneficio de la libertad condicional y el tiempo de ella se computa como cumplido.

E.- La prescripción: como sabemos la prescripción como vía de extinción de la responsabilidad penal puede referirse a la prescripción de la acción penal o a la prescripción de la pena impuesta. Trataremos de ella separadamente:

a.- Prescripción de la acción penal: Consiste en que transcurran los plazos que la ley ha señalado para el ejercicio de la acción penal sin que esta haya sido efectivamente ejercitada.

El artículo 114 CT dispone que "**Las acciones penales corporales y las penas respectivas prescribirán de acuerdo con las normas señaladas en el Código Penal**". A su vez, el artículo 94 CP señala los siguientes plazos de prescripción de acuerdo a la naturaleza del delito:

aa.- Crímenes que la ley castiga con pena de muerte* o de presidio, reclusión o relegación perpetuos, 15 años.

bb.- Demás crímenes, 10 años.

cc.- Simples delitos, 5 años.

dd.- Faltas, 6 meses.

En el caso de la prescripción de la acción penal, esta comenzará a correr desde que se ha cometido el delito, perdiéndose todo el tiempo transcurrido si el contribuyente cometiere otro crimen o simple delito.

Finalmente, tratándose de delitos tributarios estos caen dentro de la categoría de simples delitos, por lo que la prescripción de la acción penal respecto de ellos es de cinco años.

b.- Prescripción de la pena: El artículo 97 del CP señala los plazos de prescripción de la pena, los cuales son:

aa.- Pena de muerte, presidio, reclusión y relegación perpetua, 15 años.

bb.- Las demás penas de crímenes, 10 años.

cc.- Pena impuesta a un simple delito, 5 años.

dd.- Pena impuesta a una falta, 6 meses.

De acuerdo al artículo 97 CP, la prescripción comenzará a correr desde que exista sentencia de término o, desde el quebrantamiento de la respectiva condena. A su vez, se interrumpe haciendo perder todo el tiempo transcurrido desde que la persona comete un nuevo crimen o simple delito.

c.- Prescripción de la acción del SII para aplicar la multa en uso de la facultad otorgada por el artículo 162 CT:

Sabemos que el Director del Servicio, conforme a la norma señalada, una vez terminada la investigación administrativa del delito tributario puede decidir discrecionalmente si interpone querella o deduce denuncia en contra del contribuyente. En el caso que no decida iniciar un proceso penal en contra del contribuyente ante la justicia ordinaria, podrá aplicar directamente la sanción pecuniaria que el delito lleva asignada conforme al procedimiento administrativo que señala el CT.

En este caso no cabe duda de que las sanciones pecuniarias a que están afectos los delitos tributarios igualmente deben estar sujetos a un plazo de prescripción, plazo que una vez transcurrido sin que se haya hecho efectiva la aplicación de la multa o no haya sido cobrada debe prescribir. El problema es que el Código Tributario no se refiere específicamente a los plazos de prescripción que deberán aplicarse a este respecto, por lo que debemos concluir que estas prescribirán en los mismos plazos señalados por el Código Penal para la prescripción de las penas corporales a las que hace referencia.

III.- La Reforma Procesal Penal.-

Tal y como señalamos al inicio de este capítulo, luego de señalado el procedimiento penal antiguo por delitos tributarios, haremos una breve reseña del nuevo sistema procesal penal aplicable en esta materia, para lo cual señalaremos los principios del nuevo sistema procesal penal aplicables a la materia en comento y, cómo influyen algunos de estos en los nuevos procesos por delitos tributarios, a fin de conocer cuales son los parámetros sobre los cuales en la actualidad deben juzgarse estos, parámetros que pueden determinar una real diferencia en cuanto

al tratamiento que el antiguo sistema procesal penal le otorga a esta clase de delito con respecto al nuevo sistema, haciendo presente, como se dijo, que todo lo relacionado con la tramitación del procedimiento será tratado en el capítulo siguiente.

Sobre el particular podemos distinguir diversas clases de principios, los que dicen relación con el procedimiento mismo por medio del cual serán juzgados los delitos tributarios, y aquellos principios que guardan relación con la organización de los tribunales encargados de juzgar los delitos tributarios.

1.- Principios del procedimiento: Los principios jurídicos aplicables al procedimiento penal para la persecución de los delitos tributarios son:

A.- Principio de oficialidad o persecución penal por parte del Estado.

B.- Principio de la investigación oficial y aportación de parte.

C.- Principio acusatorio.

D.- Principio de legalidad y principio de oportunidad.

E.- Principio del juicio previo.

F.- Principio de la celeridad.

G.- Principio de la presunción de inocencia.

H.- Principio de la inadmisibilidad de la persecución penal múltiple.

I.- Principio de defensa.

J.- Principio de oralidad.

K.- Principio de inmediación.

L.- Principio de publicidad.

Ahora explicaremos someramente cada uno de ellos.

a)Principio de oficialidad o persecución penal por parte del Estado: El fundamento de este principio encuentra su razón de ser en la circunstancia de que un hecho punible no debe quedar sin ser sancionado independientemente de que concurra o no el interés particular de la víctima. En virtud de lo anterior es el Estado el que ejercerá la pretensión penal con prescindencia de la voluntad de la víctima de hacerse parte o no del proceso. Todo lo anterior a diferencia de lo que ocurre con aquellos delitos de acción penal privada y aquellos de acción penal pública a instancia del particular como requisito previo para su iniciación.

Ahora bien, tratándose de los delitos tributarios, la titularidad de la acción le corresponde al SII, quien como se vio anteriormente, posee facultades para decidir si acciona o no frente a la justicia criminal, hecho que ante el nuevo sistema procesal penal se mantiene inalterable.

b) Principio de la investigación oficial y aportación de parte: Tradicionalmente en nuestro sistema procesal penal han sido los tribunales por medio de los jueces los que han decretado de oficio todas las diligencias encaminadas a la averiguación de los hechos que presentan caracteres de delito. Esa es la regla aplicada en nuestro antiguo sistema procesal penal. Ello a diferencia de lo que ocurre en otro tipo de competencia, como por ejemplo competencia en lo civil, en donde son las partes las que fijan la discusión y solicitan y aportan los medios de prueba de que disponen para la acreditación de los hechos de la causa.

Actualmente en cambio, bajo el nuevo sistema ya no es el tribunal o los jueces encargados de juzgar quienes ordenan y señalan las pruebas tendientes a la investigación de los hechos y las eventuales participaciones, sino que dicha labor hoy día corresponde por igual al Ministerio Público, al querellante o víctima, como también al imputado, quienes, en igualdad de condiciones, aportarán sus antecedentes frente a un juez absolutamente imparcial.

Este principio tiene implicancias de gran interés sobre el particular. En efecto vimos que en el antiguo sistema penal, era el SII el que elaboraba y aportaba prácticamente la totalidad de la prueba en contra del querellado. Vimos que por ejemplo, los informes elaborados por los funcionarios del SII tenían el carácter de un informe pericial, teniendo el carácter de juez y parte a la vez, con todo lo que ello implica, norma que en todo caso subsiste y que tendrá entonces que coexistir con los principios del nuevo sistema procesal penal.

En la actualidad en cambio la tradicional co-ayuda que el SII prestaba al juez para efectos de determinar el hecho punible, la participación y el monto involucrado, ha dejado de tener la misma fuerza en el proceso, debiendo dicha participación, verse sometida a la limitación natural que implican por una parte las facultades del Ministerio Público para investigar y generar la prueba, y por otra parte, por la intervención del imputado quien igualmente tiene plenas facultades para presentar sus descargos.

De esta forma, en la actualidad el SII no solo deberá trabajar para lograr formar la convicción del juez que finalmente deba fallar, sino que además deberá trabajar para formar la convicción del Ministerio público.

c) Principio acusatorio: consiste básicamente en la separación de las funciones de investigar y juzgar, lo que indudablemente constituye una garantía al ser ambas funciones encomendadas a dos órganos estatales distintos.

Este principio nuevamente tiene consecuencias en la materia tratada, consecuencias como la señalada anteriormente en donde la parte querellante, dada la cantidad de atribuciones que la ley le otorga, producía y entregaba al tribunal prácticamente toda la prueba, limitándose este último muchas veces a hacerse cargo de la prueba aportada por la querellante, procediendo a acusar y luego a condenar sin mayor intervención en la investigación de los hechos. En la actualidad como se dijo, la producción de la prueba y la aportación de la misma corresponde tripartitamente a todas las partes del juicio, generando con ello quizás una mayor oportunidad de ecuanimidad para el imputado.

d) Principio de legalidad y principio de oportunidad: El principio de legalidad consiste en que el Ministerio público al tomar conocimiento de la existencia de un delito en principio se encuentra obligado a iniciar el proceso y a continuarlo hasta su terminación natural, sin que este pueda suspenderse, interrumpirse o terminarse a su sola voluntad.

Ahora bien, hemos dicho en principio, ya que este principio encuentra su contracara en el denominado “principio de la oportunidad”, en cuya virtud el Ministerio Público podrá decidir no iniciar un proceso (a pesar de haber tomado

conocimiento de la existencia de un hecho punible), suspender un proceso ya iniciado, interrumpirlo o hacerlo cesar cuando lo aconsejen ciertos criterios tales como la poca importancia del hecho, la mínima culpabilidad del autor, la ausencia de la necesidad de prevención, etc.

De acuerdo a lo anterior, podemos afirmar que este principio no es nuevo en materia tributaria ya que encuentra aplicación, no exclusivamente en el actuar del Ministerio Público, sino que en la ya mencionada facultad que la ley le entrega al SII para decidir si inicia o no un proceso en contra del contribuyente por delito tributario, conforme a los propios criterios de oportunidad de los que dispone el SII, hecho que a juicio de esta parte genera suficientes aprensiones considerando que el SII aplica estos criterios absolutamente a discreción y sin expresión de causa, no teniendo los particulares acceso a las razones y motivaciones que en uno u otro caso ha tenido el SII para decidir no querellarse o denunciar y, las motivaciones que en otros casos ha tenido para decidir hacerlo, lo que ciertamente podría entenderse como una vulneración solapada al principio de la igualdad ante la ley, al no existir un criterio único y público que determine cuando ha de perseguirse criminalmente a un contribuyente y cuando puede dejar de perseguírsele, aplicando el SII una “medida alternativa de solución del conflicto” al igual que ocurre en nuestro nuevo sistema procesal penal.

e) Principio del juicio previo: Básicamente se refiere a la necesidad de una sentencia fundada en un juicio previo, oral y público, como requisito esencial para la condena o aplicación de una pena o medida de seguridad en contra de alguna persona.

Dos son las aristas de este principio. Primero, la existencia de un juicio, con las características señaladas anteriormente, y la existencia de una sentencia como fundamento de la condena impuesta.

Este principio resulta interesante a la luz de las atribuciones con las que cuenta el SII, particularmente en lo que dice relación con la investigación previa a la que se encuentra facultada a realizar el Servicio, como instancia anterior al inicio de un proceso penal por delito tributario. En efecto, el SII aún bajo el amparo del nuevo sistema procesal penal, sigue contando con facultades para realizar una investigación previa, por medio del examen de documentos, liquidaciones y reliquidaciones de declaraciones, etc., y sigue estando facultado para imponer apremios a los contribuyentes o incluso a terceras personas que hayan sido citadas a declarar, lo que permite al menos preguntarse si dichas facultades vulneran en alguna medida el referido principio.

f) Principio de la celeridad: se trata simplemente de exigir que los procesos sean tramitados y concluidos dentro de un plazo razonable de tiempo, lo que resulta esencial fundamentalmente para la protección de los derechos del imputado, quien evidentemente es aquel que tiene que cargar con la larga angustia y desgaste económico, psicológico y moral que implica el verse sometido a una situación de tal naturaleza, la que de prolongarse por largo tiempo irroga perjuicios adicionales que no encuentran justificación ni siquiera en la efectiva culpabilidad de la persona juzgada. Dicho principio encuentra su fundamento positivo en normas tales como los artículos 260, 281, 186, 234, 247, etc. del nuevo Código Procesal Penal.

g) Principio de la presunción de inocencia: este principio se encuentra establecido en el artículo 4 del nuevo Código Procesal Penal, el cual básicamente señala que nadie podrá ser tratado como culpable, independientemente de las pruebas de culpabilidad que existan en su contra, en tanto dicha culpabilidad no sea acreditada por medio de sentencia firme.

Sobre el particular creemos que nuevamente vale preguntarse si el referido principio se ve vulnerado por medio de las facultades con las que cuenta el SII para efectuar una investigación administrativa de carácter previa al proceso penal. En efecto, al tener el SII facultades para imponer apremios, dicho principio podría verse vulnerado considerando que en el proceso penal en definitiva podría decretarse la inocencia del contribuyente al cual previamente el SII le ha impuesto apremios, por ejemplo por no concurrir a una citación, por no presentar algún documento requerido, etc.

h) Principio de la inadmisibilidad de la persecución penal múltiple: Este principio que no es mas que un nuevo reconocimiento del ya conocido principio "**Non bis in ídem**", impide que una persona pueda ser perseguida nuevamente por un delito respecto del cual ya ha sido previamente condenada, sobreseída o absuelta. Como ocurre respecto de la institución de la cosa juzgada, para la aplicación de este principio debe igualmente presentarse una triple identidad, es decir, identidad de la persona juzgada, identidad de los hechos investigados, es decir debe tratarse exactamente del mismo hecho y, finalmente, debe existir una identidad de los motivos de persecución.

i) Principio de defensa: consiste en el derecho a ser oído en el juicio, con el objeto de defenderse y probar las alegaciones en pro de su defensa, como asimismo el derecho a conocer todos los antecedentes de hecho y derecho existentes en el proceso, con el objeto de controvertirlos, a fin de formar la convicción del juez. Además de lo anterior, consiste en el derecho de contar con la asesoría de un letrado que intervenga en su defensa con todas las facultades, derechos y obligaciones que le confiere la ley a los abogados.

j) Principio de oralidad: Este principio tiene su consagración en el artículo 1 del Código Procesal Penal, encontrándose ligado a los principios de la publicidad, de la inmediación y de personalidad en la persecución penal. Puede considerarse que la exigencia de que los actuales procesos se tramiten conforme a diligencias verbales es un principio propiamente tal, pero también hay quienes consideran que se trata no de un principio sino más bien de un instrumento que permite la consagración de los principios jurídicos que orientan el procedimiento, entre ellos la publicidad y la inmediación.

k) Principio de la inmediación: Este principio se encuentra íntimamente ligado con el principio de la oralidad. Conforme a este principio el juez solo podrá fallar de acuerdo a la impresión que se forme de los hechos a través del acusado y de los medios de prueba. Así, será a través de la oralidad del juicio que el juez podrá formarse la impresión personal de los hechos.

Respecto a este principio se distinguen dos tipos de inmediación: la formal que básicamente consiste en que el tribunal deberá dictar sentencia conforme a la apreciación que los mismos jueces se hayan formado luego de

haber observado personalmente la prueba rendida y las declaraciones de las partes, no pudiendo delegar esta responsabilidad en terceros y; la inmediación natural que es aquella en donde no se permiten los equivalentes probatorios debiendo extraerse la información directamente de la fuente.

l) Principio de la publicidad: este principio tiene como fundamento básico la necesidad de demostrar a la sociedad la circunstancia de que efectivamente se aplican las normas penales que todos estamos obligados a cumplir o al menos a no transgredir, como comunicar a la misma sociedad las penas o sanciones impuestas por la transgresión, pretendiendo de esta forma persuadir a los miembros de esta sociedad de no cometer hechos ilícitos, una vez que tenemos la posibilidad de verificar las consecuencias de aquello.

Por otra parte, este principio ayudará a crear en la sociedad una sensación de transparencia de la justicia, lo que unido a lo anterior ayudará a crear la idea de una reafirmación de los valores sociales necesarios para una adecuada convivencia.

2.- Principios relativos a la organización de los tribunales: Estos principios son:

A.- Independencia del juez.

B.- Imparcialidad del juez.

C.- juez natural.

a) Principio de la independencia del juez: Se trata simplemente de que en un estado de derecho, la judicatura sea una actividad independiente de cualquier otro

poder del Estado, no debiendo por lo tanto su actividad someterse a los dictámenes ni del Poder Ejecutivo ni del Poder Legislativo.

Sin embargo, este principio no solo se refiere a la independencia del Poder Judicial como poder del Estado, sino que va mas allá y se refiere igualmente a la persona de cada juez y la necesidad de que cada uno de ellos, como persona y en el ejercicio de sus funciones, cuente con la debida independencia frente a cualquier grupo u organismo de poder, incluso frente a sus superiores dentro del mismo Poder judicial.

Frente a este principio cabe preguntarse que sucede cuando una de las partes del juicio, en este caso un proceso penal por delito tributario, es un órgano del Estado como lo es el SII o el mismo Consejo de Defensa del Estado, en aquellos casos en que este interviene en este tipo de juicios. Se formula esta interrogante dada la evidente disparidad existente entre ambas partes del juicio, en este caso el SII o el CDE con todo el poder con que cuentan frente al contribuyente. En este caso habrá que considerar que estos organismos, además de la natural presión que podrían ejercer en la persona misma del juez, dada la cantidad de causas existentes en los diversos tribunales, muchas veces los abogados de estos organismos son conocidos en tribunales por lo que con justa razón podría pensarse que tienen mucha mas llegada frente a estos que el simple contribuyente que en la mayoría de los casos por primera y única vez debe ser sometido a la decisión de la justicia, y que muchas veces tampoco cuenta con recursos suficientes para la contratación de una defensa tan especializada como aquella con la que cuenta el Estado a través del SII o del CDE.

Con el nuevo sistema procesal penal, y con la independencia de la labor investigativa y de juzgamiento que establece, creemos que el principio de independencia podría encontrar mayor asentamiento y realización efectiva.

b) Principio de la imparcialidad: no cabe duda que la tradicional función de investigar y juzgar conforme a las pruebas que el mismo juez ha generado, vigente en el antiguo sistema penal, encuentra como principal objeción la natural circunstancia de que el juez que se ha encargado de generar las pruebas que obran en contra del inculpado, procesado o acusado, evidentemente se sentirá en la necesidad de defender muchas veces ciegamente la tesis de culpabilidad que el mismo ha ayudado a generar por medio de la investigación conducida por él. En otras palabras, si de la investigación se desprende, aunque sea por medio de presunciones, la culpabilidad de la persona, esta investigación será exitosa solo si la persona es verdaderamente culpable del delito que se le atribuye y en el grado de participación atribuida. Por el contrario, dicha investigación conducida por el juez, dejará de ser exitosa cuando la persona no sea culpable del delito o del grado de participación que se le ha atribuido. La pregunta que cabe formularse entonces es ¿que sucede cuando un juez, bajo el antiguo sistema procesal penal, somete a proceso a una persona, en este caso por delito tributario y luego de ello, en la investigación aparecen antecedentes que podrían demostrar la inocencia de la persona?. ¿Con cuanta imparcialidad y celo el juez podrá reconocer que por ejemplo, el auto de procesamiento que muchas veces además ha determinado la prisión preventiva del procesado, en realidad debe ser revocado, reconociendo

con ello tácitamente que la investigación al menos en una etapa inicial del proceso, no fue todo lo exitosa que se espera?.

La circunstancia de que en la actualidad la función de investigar se encuentre radicada en el Ministerio Público quizás podrá determinar una real imparcialidad de los jueces encargados de juzgar sobre la base de una investigación que no ha sido generada por ellos, no teniendo por lo tanto una necesidad inconsciente de defender una labor investigativa que en la actualidad no les corresponde realizar.

c) Principio del juez natural: este principio es una extensión de los principios anteriores y que encuentra su consagración en la necesidad de contar con jueces que, además de independientes e imparciales, se encuentren al margen de cualquier manipulación o control por parte de actores políticos, logrando una real imparcialidad en el juzgamiento, tal y como lo exige el artículo 19 N°3 de la CPR con relación al artículo 2 del nuevo Código Procesal Penal, al exigir ambas disposiciones para el juzgamiento de cualquier persona un tribunal establecido con anterioridad a la comisión del hecho que ha de ser juzgado.

CAPITULO V

"PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO POR CRIMEN O SIMPLE DELITO EN LA REFORMA PROCESAL PENAL"

El presente capítulo tiene por objeto revisar el procedimiento tributario por crimen o simple delito ante la Reforma procesal Penal. En efecto, en el capítulo anterior revisamos el procedimiento aplicable bajo el amparo del antiguo sistema procesal penal, sus principios y tramitación.

Ahora entonces nos corresponde revisar la tramitación de un proceso bajo las nuevas normas que orientan el procedimiento penal.

Anteriormente estudiamos que el inicio de un proceso penal que tenga por objeto investigar hechos constitutivos de delitos tributarios y aplicar las sanciones correspondientes, en caso de determinarse responsabilidades, conforme al artículo 162 CT, será de resorte del SII a través de la correspondiente denuncia o querella o del CDE a través de la correspondiente denuncia.

La tramitación del juicio queda sometida a las normas del Libro II del Código Procesal Penal, normas relativas al "**Procedimiento Ordinario**". Cabe hacer presente que en todo caso, estas normas serán aplicables en todo aquello que estas resulten aplicables entendiendo la especial naturaleza de los hechos investigados y que constituyen delitos de carácter tributario.

Ahora bien, nuestra legislación tributaria no establece normas especiales o que difieran sustancialmente de aquellas que señala el Código Procesal Penal para la sustanciación de los juicios por estos delitos. Al respecto vale hacer presente lo señalado por el artículo 163 CT las que más bien tienen por objeto establecer un complemento de las normas procesales penales, más que una variación a ellas.

De acuerdo a nuestra actual legislación en lo relativo al procedimiento penal, podemos afirmar que el procedimiento cuenta con tres etapas a saber:

1.- Etapa de Investigación del delito.

2.- Etapa de preparación del juicio oral.

3.- Juicio oral propiamente tal.

1.1. **Etapa de Investigación del delito**:

A.- Inicio del procedimiento:

Como ya estudiamos precedentemente, el inicio del procedimiento por crimen o simple delito tributario será a instancia del SII por medio de la correspondiente denuncia o querella, o a requerimiento del CDE a través de la respectiva denuncia.

En el caso de la denuncia, esta no requiere de mayores aspectos formales, pudiendo además ser efectuada ante el propio Ministerio Público o, ante Carabineros de Chile o ante cualquier tribunal con competencia en lo criminal, organismos que deberán allegar los antecedentes al Ministerio Público a la brevedad.

Conforme lo prevenido por el artículo 174 del Código Procesal Penal, la denuncia deberá contener la individualización del denunciado, con señalamiento de su domicilio, la narración de los hechos de manera circunstanciada, la designación de quienes hubieren cometido el delito y de quienes lo hubieren presenciado.

Cabe hacer presente que si bien la denuncia puede efectuarse de manera verbal o escrita, en el caso particular que nos ocupa, se entiende que esta deberá constar por escrito. Lo anterior de acuerdo a lo establecido por el propio Fiscal Nacional del Ministerio Público, quien por medio del Oficio N° 296 (20.06.02), ha señalado que esta deberá constar por escrito; ser efectuada por el Director Nacional del SII, por quien sus derechos represente o por funcionario legalmente habilitado para ello, exigiéndose además en dicho acto que se exhiba la delegación de facultades con las que cuente el funcionario actuante.

Asimismo, el proceso podrá iniciarse por querella del SII o del CDE a requerimiento del Servicio ya que en esta materia no cabe aplicar lo dispuesto por el artículo 111 CPP, debiendo entenderse que el titular exclusivo de la acción es el SII, siendo aplicables en el caso en que la querella sea interpuesta por el SII, las disposiciones del Párrafo Séptimo del Título IV del Libro I del CPP, en lo que corresponda.

Conforme lo exigido por el artículo 113 del CPP, la querella deberá contener los requisitos indicados en dicha disposición.

En todo caso, la resolución que niegue lugar a la tramitación de la querella o la declare inadmisible por falta de alguno de los requisitos exigidos por el artículo anterior, conforme a las reglas generales, será susceptible del recurso de apelación.

A este respecto se presenta una situación particular tratándose de la materia en estudio, ya que en este caso, mientras se encuentre pendiente el referido recurso de apelación, el procedimiento no podrá seguir adelante a sola instancia del Ministerio Público, ya que como se ha dicho, el procedimiento por delito tributario no puede comenzar de oficio por este, razón por la cual, aún cuando para los restantes delitos de otra naturaleza nuestra legislación procesal penal establece que el procedimiento no se suspenderá por la interposición y tramitación del recurso de apelación en contra de la resolución que declare inadmisible la querella, en el caso particular que nos ocupa, no existiendo formalmente querella, el procedimiento no podrá seguir adelante, en tanto no se falle el respectivo recurso de apelación.

Un aspecto interesante es el que se refiere a la modificación al artículo 162 CT. Sabemos que antes de esta modificación, el SII o el CDE durante el proceso tenían facultades para desistirse de la acción ejercida cuando observaren la incursión en algún error manifiesto en cuanto a los hechos investigados o a la atribución de responsabilidades.

Actualmente el artículo 162 no establece normas especiales acerca del efecto que produce el referido desistimiento, por lo que deberemos entender que en caso de desistimiento el SII perderá la calidad de parte en el respectivo juicio, pudiendo asumir los derechos de la víctima. Por otra parte y de acuerdo a lo

prevenido por el artículo 119 del CPP, el querellado mantendrá las acciones civiles y penales en caso de acusación calumniosa.

Como mencionamos en otra oportunidad, antiguamente la investigación de los hechos que revisten caracteres de delito estaba entregada al órgano jurisdiccional quien además debía acusar y finalmente fallar, sobre la base de una investigación efectuada por el mismo órgano. Además en esta investigación, el tribunal contaba con el apoyo y gran participación que prestaba el propio SII, sirviendo los antecedentes entregados por este en muchas oportunidades como el eje central del proceso.

En la actualidad y al amparo del nuevo sistema procesal penal, sabemos que la labor investigativa toca al MMPP, teniendo la información y antecedentes entregados por el SII un carácter absolutamente relativo. Así, en los actos meramente investigativos, el MMPP deberá averiguar los hechos que constituyen el delito, como asimismo, aquellos que determinen la inocencia o la atenuación de la responsabilidad penal.

Otra novedad establecida por el actual procedimiento es la publicidad de los actos de investigación, publicidad que encuentra límites o supresión en escasas oportunidades y referidas solo a ciertas piezas y por un plazo que no podrá exceder de 40 días.

En cuanto a las diligencias de investigación por delitos tributarios, dijimos que resultaban aplicables las normas del Párrafo III, del Título I, del Libro II del CPP, excluyéndose obviamente aquellas diligencias que no tengan cabida en la investigación de un delito tributario, por la naturaleza de este. Otras en cambio, adquieren plena aplicación respecto de esta clase de delitos.

Así, podemos afirmar que dentro de las diligencias investigativas, adquieren especial importancia la incautación de documentos y registro de lugares cerrados, con la limitación impuesta por el artículo 220 del CPP, limitación que básicamente se refiere a documentos en donde consten antecedentes que inculpen a terceras personas y al derecho de estas de no declarar en contra de si mismas.

Por otra parte, importante diligencia investigativa la encontramos en la propia declaración de la persona investigada. En este caso, el denunciado o investigado podrá presentarse voluntariamente ante el MMPP a fin de prestar su declaración ya sea para defenderse o para confesar el delito.

Sobre el particular resulta particularmente interesante la situación que se presenta acerca de la obligación que pesa sobre la persona respecto de la cual recae la investigación, ya que esta, haciendo uso de los derechos que le confiere la actual legislación podrá declarar o guardar silencio, no pudiendo su declaración ser precedida de la solicitud de juramento o promesa, ya que a su respecto no existe la obligación de decir necesariamente la verdad como ocurre en el caso de los testigos.

B.- Audiencia de formalización de la investigación: A través de esta audiencia el Fiscal actuando unilateralmente comunica formalmente al imputado los cargos que se le atribuyen.

Este tramite en la práctica constituye la primera oportunidad en la que formalmente el imputado adquiere su derecho a defensa, contando con el conocimiento de cuales son los hechos específicos que se le atribuyen y los cargos concretos que se le imputan, pudiendo el imputado como su abogado,

circunscribir el ámbito de la defensa a los hechos concretos sobre los cuales versa la investigación.

Por regla general el juez que se encuentre presente en esta diligencia no tiene derecho a intervenir, ni siquiera a solicitar del Fiscal aclaraciones o rectificaciones, debiendo en todo caso entenderse que si el imputado no ha logrado una cabal comprensión de los hechos, el juez, en resguardo de los derechos de este, podrá solicitar al MMPP las aclaraciones pertinentes.

A partir del momento de la formalización podrán realizarse nuevas diligencias o imponerse al imputado diversas medidas que con anterioridad a este acto no era posible solicitar o imponer, ya que por su naturaleza requieren de, el conocimiento por parte del imputado de los hechos materia de la investigación. Así, en esta audiencia se podrán solicitar la realización de diligencias de investigación en cuanto estas afecten derechos fundamentales del imputado y con su conocimiento; podrán imponerse medidas cautelares personales o reales; el imputado por su parte podrá solicitar se le fije al MMPP un plazo para el término de la investigación; asimismo, podrá solicitar un juicio inmediato. De solicitarse lo anterior, esta audiencia será la oportunidad para que el Fiscal efectúe la acusación y ofrezca las pruebas de que pretenda valerse para acreditar los cargos imputados. Asimismo, al término de la audiencia, el tribunal deberá dictar el denominado "**auto de apertura del juicio oral**"; en esta audiencia igualmente podrán efectuarse solicitudes tales como la posibilidad de declarar inmediatamente, la aprobación judicial de acuerdos reparatorios o la suspensión condicional del procedimiento. Creemos que eventualmente también podría aprovecharse esta instancia para solicitar la aplicación del procedimiento

abreviado, lo que ha sido refrendado por el Auto Acordado de la Excma. Corte Suprema de fecha 10.01.01.

Desde el momento de la realización de la audiencia de formalización de la investigación se producen diversas consecuencias jurídicas tales como: se pierde la facultad con la que cuenta el MMPP de archivar provisionalmente procedimiento; se suspende el curso de la prescripción de la acción penal y comienza a correr el plazo otorgado al Fiscal para el cierre de la investigación.

Al término de la investigación o, transcurrido el plazo de dos años que otorga la ley para llevar a cabo la misma, el Fiscal deberá cerrar la investigación, pudiendo ser apercibido a solicitud del imputado o del querellante, solicitud efectuada al juez de garantía para obligarlo al cierre de la misma.

Declarada cerrada la investigación, el Fiscal deberá optar por una de tres alternativas: acusar; solicitar el sobreseimiento temporal o definitivo en los casos señalados por la ley; o, comunicar su decisión de no perseverar en el procedimiento.

Respecto de las causales de sobreseimiento tanto definitivo como temporal es necesario hacer presente que la posibilidad de que las querellas o denuncias efectuadas por el SII prosperen, dependerá de la posición o criterio que el propio fiscal tenga respecto de aspectos tales como los elementos del delito y los requisitos que deben existir para considerar que ha existido delito. En este sentido la calidad de contribuyente o la ausencia de esta calidad podrían resultar determinantes al momento de decidir acerca de la procedencia del sobreseimiento definitivo si el MMPP acoge la teoría de que los delitos tributarios solo pueden

seguirse en contra de personas que tengan la calidad de contribuyentes, debiendo sobreseerse los procesos respecto de personas que carezcan de esta calidad.

2.1. **Etapa de preparación del juicio oral**:

Esta etapa comienza con la acusación formulada por el MMPP sea "voluntariamente" o mediante la acusación "forzada" del querellante particular, cuando este ha solicitado al Fiscal Regional la revisión de los antecedentes frente a su negativa de aceptar la decisión de sobreseer adoptada por el Fiscal, y termina con la dictación del denominado "Auto de Apertura del juicio Oral".

Una vez efectuada la acusación, el querellante particular podrá hacer uso de alguna de las alternativas que le confiere el artículo 261 CPP, derecho que deberá ser ejercido hasta 15 días de la fecha fijada para la realización de la audiencia de preparación del juicio oral.

Posteriormente corresponderá realizar la audiencia de preparación del juicio oral, la que en términos generales tiene por función determinar específicamente el objeto del juicio, objeto que posteriormente será materia de la respectiva sentencia.

Si bien la determinación del objeto del juicio es un aspecto que se realiza paulatinamente desde el comienzo de la investigación, incluso antes de la audiencia de formalización, es en esta etapa donde el objeto del juicio, y posteriormente de la sentencia, se circunscribe en términos absolutos, debiendo rendirse la prueba y, en general, tramitarse el proceso en relación únicamente con

este objeto, no pudiendo la sentencia que en su caso se dicte alejarse de aquel objeto fijado en esta etapa.

Dada la importancia que esta etapa adquiere con relación a la prueba que finalmente deberá rendirse en la respectiva audiencia de prueba, se plantea la posibilidad de llegar a un acuerdo en lo relativo a las denominadas convenciones probatorias, como asimismo se plantea la posibilidad de excluir pruebas.

Así, será el juez de garantía quien deberá fijar los hechos substanciales, pertinentes y controvertidos, determinar las pruebas que serán admitidas en la audiencia respectiva pero, también deberá velar por la validez del procedimiento como instrumento a través del cual finalmente se dictará la sentencia.

Respecto de las pruebas de las que pretendan valerse las partes y, especialmente el MMPP o el querellante particular, cabe hacer presente que bajo el amparo del actual sistema procesal penal, todas aquellas actuaciones que impliquen la afectación de derechos fundamentales de las partes, especialmente del imputado, requerirán autorización judicial y ser llevadas a efecto de la forma como han sido autorizadas, lo que a nuestro juicio implica un avance en materia tributaria, hecho al que nos referiremos en la conclusión de este trabajo.

Terminada esta etapa con la dictación del auto de apertura del juicio oral, serán devueltos a los intervinientes todos aquellos documentos que estos hubieren allegado durante el juicio, salvo aquellos que hubieren sido obtenidos a través de algún mecanismo que implique una medida de restricción de derechos, como la incautación.

3.1. **Etapa del Juicio Oral**:

Podemos decir que es la etapa mas importante del procedimiento penal en la actualidad por cuanto en ella, además de rendirse la prueba que deberá acreditar las alegaciones de las partes, se decidirá finalmente sobre la suerte del o los inculpados, produciéndose la cosa juzgada.

Por lo tanto será en esta etapa en que las partes deberán lograr formar la convicción del tribunal a fin conseguir sus pretensiones.

Conforme al principio de la continuidad, esta audiencia deberá realizarse de manera continua sin interrupciones, procediendo en todo caso la suspensión en la forma prevista por el artículo 283 CPP. Asimismo, deberá prolongarse en sesiones sucesivas hasta llegar a la conclusión de la misma.

De modo somero podemos expresar que en esta audiencia deberán estar presente los jueces que más tarde deberán entregar su sentencia, además del acusado, quien eventualmente puede ser autorizado a abandonar la audiencia, además de la presencia del defensor.

La ausencia del querellante, es decir del SII o del CDE resulta obligatoria, dando lugar a la declaración del abandono de la querella en caso de inasistencia.

Evidentemente se requiere asimismo la intervención del MMPP.

Conforme al principio de la libertad de la prueba, las partes podrán en esta audiencia allegar todos los medios de prueba con los que cuenten y que hayan sido ofrecidos previamente, y que no hayan sido excluidos. Vale la pena destacar que el principio de la libertad probatoria no solo se refiere a la posibilidad que las partes acrediten sus alegaciones a través de cualquier medio, incluso aquellos que bajo el amparo del antiguo sistema no eran admitidos o tenían un valor muy

precario, sino que además se extiende a la manera como los jueces encargados de fallar podrán apreciar la prueba que ellos han presenciado. Si bien, en la sentencia se requiere que los jueces se hagan cargo de la prueba que han apreciado y la señalen, con indicación incluso de aquella que haya sido desestimada fundamentando el porqué, finalmente estos no tendrán mas límite al momento de fallar que el expresar en su caso los principios de la lógica, máximas de experiencia y conocimientos científicos idóneos.

Respecto a la prueba testimonial, resulta muy interesante un aspecto a saber por guardar estrecha relación con la materia en estudio.

Sabemos que bajo el antiguo sistema procesal penal, los funcionarios del SII, por expresa disposición de la ley, tenían el carácter de ministros de fe e incluso sus actuaciones tenían el valor de un informe pericial. Todo lo anterior por expresa disposición del artículo 86 CT.

Dicha norma en la actualidad ha sido derogada con la dictación de la Ley 19.806, resultando que las declaraciones de los funcionarios del SII pueden ser objeto de contrainterrogaciones por parte del acusado, además de que su valor como medio de prueba quedará a discreción del tribunal, pudiendo además declararse la falta de imparcialidad de este.

Además de la prueba testimonial procederán las restantes pruebas que la ley consagra tales como documentos, informe de peritos, etc., además del empleo de medios computacionales, técnicos y audiovisuales, lo que en materia tributaria adquiere gran relevancia ya que en la actualidad sabemos que la gran mayoría de la información contable, especialmente de una empresa, se encuentra en fuentes computacionales, mas que en documentos de “papel” como ocurría en el pasado.

Una vez rendida la prueba, y oídas las partes, las que podrán efectuar sus propias valoraciones y conclusiones respecto de lo obrado, se otorgará la palabra al acusado quien podrá hacer uso de ella, procediéndose luego a declarar cerrado el debate.

A continuación se dictará la sentencia la que podrá ser condenatoria o absolutoria, pero en todo caso, no podrá exceder los límites que se hayan impuesto en la audiencia de preparación del juicio oral, de acuerdo a la determinación del objeto del juicio, de los hechos substanciales, pertinentes y controvertidos, y de la prueba que será admisible.

En cuanto a los recursos que proceden en contra de la sentencia en materia de delitos tributarios, no existe en el CT ninguna norma que restrinja el acceso a los recursos que establece la ley. Por otra parte, deberá entenderse que adquieren plena vigencia las disposiciones del Libro III del CPP, por expresa disposición del artículo 361.

No obstante lo anterior, en este sistema procesal penal podemos afirmar siguiendo lo expresado por don Sabas Chuán Sarrás, en su obra denominada "**Manual del Nuevo Procedimiento Penal**", que el sistema de recursos procesales en materia tributaria adquiere las siguientes características particulares:

A.- Disminución del número de recursos que proceden en contra de la sentencia. En efecto, en opinión del citado autor, dada las características del nuevo procedimiento penal, especialmente en lo relativo a la oralidad del mismo y al principio de inmediación íntimamente ligado al primero, solo podrán proceder

aquellos recursos procesales referidos al derecho, mas no aquellos que digan relación con la alteración de las circunstancias de hecho.

B.- Desaparición de la doble instancia: tratándose de aquellas resoluciones dictadas por el tribunal de juicio oral en lo penal, procediendo en todo caso la apelación como medio de impugnación de ciertas resoluciones dictadas por los jueces de garantía.

C.- Los recursos son mecanismos de impugnación a solicitud de parte: De esta forma desaparece el trámite de la consulta que hemos concebido tradicionalmente como una apelación de oficio.

Además de lo expuesto, cabe señalar que frente a la inapelabilidad de la sentencia definitiva, la impugnación de esta por la vía de la solicitud de nulidad se ha transformado en la actualidad en un verdadero recurso procesal del que disponen las partes, salvo en el procedimiento abreviado.

Medidas Cautelares:

De acuerdo a lo señalado por el artículo 155 CPP, estas medidas pueden ser personales o reales. No todas las medidas personales que se señalan adquieren aplicación en materia tributaria, resultando aplicables aquellas relacionadas con la privación de libertad, total o parcial, la obligación de presentarse periódicamente ante el tribunal o la autoridad respectiva, la prohibición de salir del país o de la localidad que se designare, la prohibición de comunicarse con personas determinadas.

En cuanto a las medidas cautelares reales, son aquellas que tienen por objeto restringir o privar la libertad para la administración y/o disposición patrimonial, y que tienen por objeto asegurar los resultados del juicio en cuanto a sus fines civiles y/o penales cuando el delito tenga un contenido patrimonial, creemos que tienen plena aplicación en esta materia.

En lo tocante a las medidas cautelares personales, específicamente aquellas privativas de libertad, podemos afirmar que en la actualidad la posibilidad de sufrir prisión preventiva por delito tributario resulta mas lejana que bajo el amparo del antiguo sistema procesal, ya que sabemos que por expresa disposición de la ley, en la actualidad solo podrá decretarse la prisión preventiva a solicitud más que fundada del MMPP y sólo cuando no exista otra medida cautelar posible de aplicar y que asegure el éxito de la investigación o la persona del imputado.

De esta forma, hemos sido testigos que tratándose de delitos diversos que no tienen relación con el ámbito tributario, la prisión preventiva constituye una real excepción, por lo que es posible considerar que en el ámbito de los delitos tributarios con mayor razón esta medida tiene una aplicación excepcional, a diferencia de lo que ocurre con los procesos tramitados bajo el antiguo sistema en donde la prisión preventiva por delitos tributarios era una practica bastante frecuente, decretándose esta por causales como peligro para la sociedad o incluso por la existencia de diligencias pendientes.

Bastante relacionado con el tema anterior se encuentra toda la temática tocante a la posibilidad de lograr una salida alternativa al proceso penal. Estas se

encuentran relacionadas con el principio de oportunidad e implican un reconocimiento de que en algunas oportunidades y tratándose de la materia sometida a juicio, resulta preferible alcanzar algunas de estas salidas alternativas frente a la posibilidad de establecer alguna sanción, generalmente privativa de libertad, que a la larga puede ser peor que el mal que se ha pretendido remediar a través de la sentencia condenatoria.

Este tema resulta particularmente interesante tratándose de delitos tributarios, los que, sin pretender restarles importancia o gravedad, en la mayoría de los casos no pueden ni deben ser asimilados a delitos en donde se ha atentado o dañado derechamente la integridad de las personas o incluso la vida.

Desde este punto de vista y considerando el actual sistema carcelario de nuestra institucionalidad, el que si bien pretende mejorar por medio del sistema de cárceles concesionadas, cabe preguntarse si un contribuyente que ha infringido alguna norma tributaria debe efectivamente ser condenado a una pena privativa de libertad debiendo además cumplir efectivamente dicha condena en cárceles donde deberá relacionarse con delincuentes de alta peligrosidad, sin que nuestro sistema disponga de reales alternativas que permitan efectuar una distinción entre los diferentes tipos de reos existentes al interior de un penal y la necesidad por tanto de no permitir la interacción entre ellos.

Estas salidas alternativas son:

a) La suspensión condicional del procedimiento, la que procede cuando se cumplen los requisitos del artículo 237 CPP, especialmente cuando la pena asignada al delito no excediere de tres años de privación de libertad.

Sobre este particular, cabe hacer presente que en nuestra legislación tributaria los delitos tienen asignadas penas privativas de libertad que podríamos considerar absolutamente desproporcionadas, en relación con su gravedad, lo que puede determinar que este mecanismo de salida alternativa no pueda ser aplicado en todos los casos sobre delitos tributarios.

Particular interés también cobra la situación de la multa que debe pagar el contribuyente a consecuencia del delito. Creemos que de aplicarse esta salida alternativa no podría aplicarse la multa señalada por la ley como sanción pecuniaria al delito, pues para ello se requiere de una sentencia condenatoria, la que solo puede dictarse a través de la tramitación del juicio, hecho que no es posible en el caso de una salida alternativa.

Tampoco sería procedente el compromiso del contribuyente de pagar los impuestos adeudados, ya que la determinación de estos deben ser objeto de la correspondiente acción civil por parte del SII, lo que en este nuevo proceso no sería posible ya que es entregado por ley al propio organismo administrativo.

b) Acuerdos reparatorios: método de solución consistente en un acuerdo entre víctima y ofendido en donde el primero se obliga a satisfacer las pretensiones del segundo, sometiendo el acuerdo a la aprobación del juez.

Sobre el particular, el artículo 162, inciso 2 del CT, contempla expresamente la aplicación de acuerdos reparatorios, consagrando los requisitos para su aplicación.

Así, el artículo 162 CT señala que para la procedencia de estos acuerdos como mínimo estos deberán consistir en el pago de una suma de dinero, la que al menos deberá ser equivalente a la pena pecuniaria. Lo anterior, sin perjuicio del

monto adeudado por impuestos, los que de acuerdo a lo establecido por el propio SII, solo pueden suprimirse, rebajarse o condonarse por ley[1].

Finalmente, nos corresponde estudiar la procedencia de los procedimientos especiales contemplados por el nuevo sistema procesal penal y su aplicación en materia tributaria.

Estos se encuentran regulados en el Libro IV del CPP y, si bien no todos ellos podrían aplicarse a esta materia, existen algunos de ellos que cobran importancia sobre el particular.

Así, el procedimiento simplificado podría aplicarse en materia tributaria pero, solo limitando su aplicación a aquellos delitos que no constituyan crímenes tributarios ya que para la aplicación de este procedimiento se requiere que el hecho constituya una falta o un simple delito con una pena cuya imposición efectiva[2] no exceda de presidio o reclusión menores en su grado mínimo.

Excepcionalmente podría aplicarse este procedimiento a aquellos delitos cuya pena efectiva sea la de presidio menor en su grado medio, cuando de los antecedentes apareciere que el contribuyente pudiese conseguir una pena menor por la concurrencia de una o más circunstancias atenuantes a su favor.

Por su parte, el procedimiento abreviado si podría encontrar plena aplicación en materias tributarias, ya que para su procedencia se requiere que el delito tenga asignada una pena efectiva que cumpla los siguientes requisitos:

---

1 Circular N° 40 del Servicio de Impuestos Internos
2 se refiere a la pena efectiva que solicite el fiscal y no a la pena señalada por la ley.

Presidio o reclusión menores en su grado máximo, no superior a cinco años.

- Otras penas de distinta naturaleza, de carácter única, conjuntas o alternativas.

Si consideramos las penas impuestas a los delitos tributarios, especialmente a los crímenes, nos encontramos con un procedimiento que podría perfectamente aplicarse a la materia en estudio, pero, para su concurrencia además se requiere que el contribuyente acepte expresamente los hechos y la aplicación de este procedimiento, una vez que tenga pleno conocimiento de los hechos materia de la acusación y sobre los cuales versa la investigación.

Creemos que no encuentran aplicación en materias de delitos tributarios procedimientos tales como el “procedimiento Monitorio”, ya que este procede respecto de faltas en donde el Fiscal solicite la aplicación de una multa. Tampoco resultaría aplicable el procedimiento para delitos de acción penal privada ya que este procede para delitos de naturaleza especial y discrecional.

CAPITULO VI

"SANCIONES Y PENAS APLICABLES"

Si bien este tema ha sido tratado en detalle en el capítulo III de este trabajo, señalando en dicho capítulo cada una de las infracciones tributarias y las diversas sanciones aplicables en cada caso de acuerdo a la gravedad de la infracción, en el presente capítulo haremos un resumen de lo expuesto.

A.- **Diversas sanciones establecidas por la legislación tributaria**:

a)**Los Apremios**: Al tratar de ellos en el capítulo III, dijimos que se trataban de ciertas medidas compulsivas que tienen por objeto obtener el cumplimiento de obligaciones tributarias o la realización de la conducta exigida por parte de los contribuyentes y demás personas obligadas.

Básicamente consiste en la imposición del arresto hasta por un período de 15 días renovables, arresto que será decretado por el juez de letras en lo civil, a solicitud del SII y con audiencia del afectado.

b)**Multa genérica del artículo 109 CT**: tratándose de contravenciones que no impliquen la comisión de un delito, se aplicará esta sanción, la que no puede ser inferior al 1% ni superior al 100% de una UTM o, el triple del impuesto evadido en este último caso.

c) **Multa específica**: Asimismo, existen multas específicas, para diferenciarlas de la genérica que vimos en la letra anterior, cuyo monto dependerá de la clase de infracción de

que se trate, y que se encuentran señaladas en el artículo 97 N° 1,2,3,6,7,10,11,16,17,19,20.-

d) **Penas corporales o privativas de libertad**: estas dependerán si la conducta constituye un crimen o un simple delito tributario.

En el caso de estos últimos las penas van desde presidio o relegación menores en su grado medio, en el caso de los números 8,9,12 del artículo 97 del CT; presidio menor en su grado medio en el caso de los números 13,14,18 del artículo 97 CT; presidio menor en su grado medio a máximo en el caso de los números 4,5,21 del artículo 97 CT; presidio menor en su grado máximo en el caso del número 23 del artículo 97 del CT.

En el caso de los crímenes tributarios, las penas corporales oscilan entre el presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado mínimo en el caso del número 4 del artículo 97 del CT y; presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio en el caso de las conductas señaladas con dicha pena en el mismo numeral anterior.

e) **Decomiso de mercaderías**: situación prevista por ejemplo en el número 9 del artículo 97 del CT.

f) **Clausura del establecimiento**: Situación prevista en el caso del número 10 del artículo 97 del CT.

Finalmente, cabe hacer presente que no solo los contribuyentes y demás obligados se encuentran afectos a la posibilidad de sufrir sanciones por infracción a las normas tributarias, asimismo, los funcionarios del SII también sufrirán a modo de sanción multa o suspensión de su cargo en caso de contravención a sus obligaciones.

Por su parte, los Notarios, archiveros, conservadores y demás ministros de fe en caso de contravención sufrirán las sanciones que para cada uno de ellos señalan las respectivas leyes.

CAPITULO VII

"CONCLUSIÓN Y BIBLIOGRAFÍA"

Una vez finalizado el estudio de los capítulos anteriores, creemos necesario efectuar algunas consideraciones a modo de conclusión acerca de lo reseñado en el presente trabajo.

De manera global, creemos que la primera y mayor conclusión a la que podemos arribar después de todo lo estudiado, guarda relación con la circunstancia de lo estrictas que son las normas tributarias y las sanciones aplicables a los diferentes ilícitos en esta materia.

En efecto, creemos que las penas privativas de libertad y sanciones de carácter pecuniario que lleva asignado cada delito resultan en extremo desproporcionadas con relación a las penas y sanciones impuestas por la ley respecto de delitos de distinta naturaleza a la tributaria, especialmente aquellos que atentan contra la vida y la integridad de las personas, delitos que en ocasiones tienen asignadas penas equivalentes o incluso inferiores a aquellas señaladas para los crímenes tributarios, y que muchas veces no llevan aparejadas sanciones de carácter pecuniario tan elevadas como ocurre en materia tributaria.

Por otra parte, de la revisión del antiguo procedimiento penal por crimen o simple delito tributario, nos encontramos con la situación de que, si bien este proceso se tramitaba conforme a las reglas generales establecidas por el Código de Procedimiento Penal, existen numerosas reglas especiales aplicables en materia tributaria que a nuestro juicio imprimen de mayor dureza a las normas aplicables a los delitos tributarios, en comparación con los restantes delitos.

En efecto, llama profundamente la atención las facultades que la ley otorga al SII en la tramitación de los procesos por delitos tributarios, intervención que, como vimos, se extiende a todo ámbito incluso al relacionado con la fabricación y presentación de la prueba en contra del contribuyente.

Así es como vimos, que los informes contables efectuados por los funcionarios del SII, bajo el antiguo sistema tienen el carácter de un informe pericial, además de que la declaración de los mismos tenía un valor preponderante por la calidad de Ministro de Fe que se le otorgaba al funcionario respectivo.

En la actualidad, bajo el amparo del nuevo sistema procesal penal, dicha situación al menos ha sido erradicada, reconociéndose por medio de la Ley 19.806, que ha derogado el valor de informe pericial que se le reconocía a los informes evacuados por los funcionarios del SII, que estos informes en la práctica solo tienen el valor de servir como un antecedente capaz de orientar la labor investigativa del MMPP, pero jamás determinante para las conclusiones finales que deriven de dicha investigación.

De esta forma, los funcionarios del SII en la actualidad no solo difícilmente pueden actuar como peritos en el proceso, ya que en la práctica no lo son, por cuanto su actuación no se condice con la imparcialidad e independencia con la que debe obrar el perito, sino que en el caso de llegar a incluirse esta clase de prueba en el juicio oral, esta deberá ser desestimada en el caso de observarse cualquier falta de imparcialidad, la que era abiertamente admitida por la ley en el pasado.

En cuanto a la prueba testimonial, esta también ha sufrido modificaciones en el actual sistema en comparación con lo que ocurre bajo las antiguas normas procesales. Así, la disposición del nuevo artículo 163 CT, si bien mantiene la prerrogativa otorgada al Director del SII para declarar de acuerdo a lo establecido por el artículo 301 letra c), este deberá concurrir personalmente cuando la unanimidad del tribunal lo exija por razones fundadas, admitiéndose de esta forma al acusado la posibilidad de efectuar contrainterrogaciones.

Por otra parte, al haberse derogado la disposición del artículo 86 CT que confería a los funcionarios del SII el carácter de Ministro de Fe, se ha producido un gran avance en comparación con lo que ocurría bajo la vigencia de dicha disposición y bajo el amparo del antiguo sistema procesal, por cuanto al menos con ello se termina con un privilegio otorgado a una de las partes del juicio, en este caso al SII, y que atentaba abiertamente contra el principio de igualdad ante la ley.

En la actualidad por lo tanto y bajo el nuevo sistema procesal penal, las declaraciones de los funcionarios del SII no solo no constituyen plena prueba, sino que su valor probatorio será analizada por los jueces de acuerdo a su criterio, otorgándose además al acusado la posibilidad de establecer hechos que demuestren la falta de imparcialidad del mismo mediante la interrogación o contrainterrogación del funcionario.

Otro aspecto de relevancia dice relación con la prueba documental. Así, bajo el amparo del antiguo sistema, eran admitidos toda clase de documentos, los que generalmente eran proporcionados por el propio SII, conforme a las facultades que la ley le entrega y, a su vez, el juez podía, de acuerdo a sus propias

facultades, decretar toda clase de diligencias encaminadas a la obtención de antecedentes de relevancia para la investigación.

En la actualidad, sabemos que las diligencias de investigación como puede ser la incautación de documentos, registro de documentos o de lugares cerrados, etc, en la medida que afecten garantías constitucionales tiene que ser autorizada por el juez respectivo y llevadas a efecto de la forma como ha sido autorizada. Con esto la diligencia debe circunscribirse exclusivamente a aquellas piezas o documentos de real relevancia para investigación pero, lo más importante radica en la circunstancia de que finalmente el tribunal en lo oral podrá excluir de la prueba aquellos documentos que aún siendo relevantes para la investigación, hayan sido conseguidos sin la respectiva autorización, o de forma diversa a aquella que fue autorizada.

Desde este punto de vista cabe preguntarse entonces que sucede con toda la documentación e información recabada por el SII en la etapa de investigación previa a la presentación de la denuncia o querella y por lo tanto antes de la intervención del órgano jurisdiccional. Creemos que toda esta documentación e información no debe ser admitida como prueba en el respectivo juicio, ya que se trata de un acto previo destinado a una investigación pero no por ello admisible como un acto probatorio.

Cabe igualmente preguntarse entonces si la facultad otorgada al SII y que tiene por objeto la recopilación de antecedentes como gestión administrativa, a la luz de los principios que orientan el nuevo sistema procesal penal, implica una trasgresión a las garantías constitucionales y derechos fundamentales que este nuevo sistema pretende proteger. Creemos que si y por lo tanto de no modificarse

las atribuciones del SII en tal sentido, al menos los documentos obtenidos en la etapa de investigación administrativa deben ser excluidos como prueba en el respectivo juicio oral.

Otro aspecto de relevancia que estudiamos a propósito del procedimiento penal, guarda relación con la libertad provisional del contribuyente que ha sido sometido a proceso bajo el antiguo sistema o que ha sido formalizado bajo el nuevo sistema.

Tal y como señalamos en la oportunidad correspondiente, en la actualidad la prisión preventiva constituye una medida cautelar cuya aplicación puede ser considerada como una excepción dentro de las opciones que presenta el nuevo sistema, ya que para su procedencia se requiere de una solicitud mas que fundada que justifique la aplicación de una medida tan radical como es la privación de la libertad, y siempre que no exista otra medida cautelar posible que asegure el éxito de la investigación o a la persona del imputado, razón por la cual tratándose de delitos tributarios, resulta muy probable que el contribuyente pueda evitar la prisión preventiva en tanto se sustancia el juicio.

Bajo el antiguo sistema en cambio, creemos que no ocurre los mismo, ya que al ser el mismo tribunal que ha dictado el auto de procesamiento y que ha conducido la labor investigativa, el que debe proceder a pronunciarse sobre el otorgamiento de la libertad provisional, resulta muy común entonces que frente a la necesidad de realizar una diligencia que considera relevante para la investigación, deniegue la libertad argumentado la existencia de diligencias pendientes, las que, si bien pueden resultar relevantes para la investigación, a nuestro juicio en la mayoría de los casos no justifican la mantención de un persona

en prisión, máxime cuando nuestro sistema carcelario no dispone de la infraestructura y de una adecuada administración que asegure que el perjuicio que pueda sufrir el contribuyente estando en prisión sea menor que aquel que se pretende precaver por medio de la prisión preventiva.

Creemos que este es uno de los aspectos mas relevantes que se presentan en la dualidad de procedimientos penales que existen en la actualidad en nuestro sistema, ya que mientras aquellas personas que están siendo juzgadas bajo el actual sistema seguramente y en la gran mayoría de los casos no deberá enfrentar la traumática experiencia de la prisión preventiva, paralelamente quienes en la actualidad se encuentren siendo juzgados bajo el antiguo procedimiento, en muchos casos sí deberán enfrentar dicha situación, lo que vulnera abiertamente el principio de igualdad de tratamiento ante la ley.

En razón de lo anterior, creemos procedente invocar las normas del actual sistema aún en causas tramitadas bajo el procedimiento antiguo conforme al principio “pro reo”.

Otro aspecto que llama la atención del procedimiento antiguo son las restantes prerrogativas que la normativa entregaba al SII como parte del proceso penal en contra de un contribuyente, prerrogativas tales como el conocimiento del sumario a priori por sobre el derecho del procesado a conocer del mismo; las limitaciones impuestas a la defensa para suspender o recusar en la vista de la causa en los recursos de apelación, etc.

Desde este punto de vista, las normas del actual proceso penal contribuyen a equilibrar la balanza hacia una real igualdad de derechos en el respectivo proceso.

Otro aspecto interesante resultan las salidas alternativas de resolución de conflictos que establece el nuevo procedimiento y que eran completamente ausentes bajo el antiguo sistema.

No cabe duda que el Estado, al admitir la posibilidad de que un proceso termine por medio de una salida alternativa, reconoce implícitamente la circunstancia de que las salidas tradicionales de un proceso, en este caso una sentencia muchas veces condenatoria, puede generar mayores inconvenientes que el beneficio que se pretende lograr.

Esto adquiere gran relevancia en materias como la tributaria, ya que francamente, en el caso de un contribuyente que ha sido condenado y que debe efectivamente cumplir una condena privativa de libertad, no se vislumbra la productividad y el beneficio para la sociedad de esta. Lo anterior queda aún mas patente cuando observamos que tratándose de delitos contra las personas muchas veces el condenado obtiene algún beneficio que finalmente determina que no sea privado de libertad, cuando el delito tiene contemplada una pena inferior a aquella destinada a un crimen tributario o cuando el autor del hecho no tiene la condición de pagar grandes cifras de dinero por concepto de multas para evitar la privación de libertad.

El punto es determinar si las salidas alternativas que presenta el nuevo sistema son enteramente aplicables en materia tributaria, ya que por el carácter exagerado de las penas impuestas a estos delitos, muchas veces estas salidas pueden no encontrar aplicación.

Otro hecho importante es que muchas veces el contribuyente frente a la necesidad de terminar con el conflicto y frente al temor de sufrir una condena y

una consiguiente privación de libertad, se vea forzado a aceptar alguna de estas medidas, obligándose con ello a cumplir condiciones que no se justifican por lo menos en materia tributaria, dado que los mecanismos de control en que consisten las condiciones impuestas no tienen ninguna relación con materias tributarias, máxime cuando la aceptación de una salida alternativa no implica de modo alguno el reconocimiento de los hechos o de su culpabilidad por parte del imputado, razón por la cual resulta altamente cuestionable que la justicia acepte imponer medidas restrictivas, de control e indemnizatorias cuando no tiene la certeza o no ha formado su convicción acerca de la culpabilidad del imputado. Esta situación presenta la mayor gravedad tratándose de personas que frente a la presión que implica el juzgamiento acceden a este mecanismo, cuando en realidad no tienen responsabilidad por los hechos imputados. Por el contrario, tratándose de personas que sí tienen responsabilidad, aún cuando no haya mediado reconocimiento de su parte, pueden acceder a este mecanismo que será preferible al cumplimiento de una condena privativa de libertad, sobretodo en materia tributaria, cuando ya hemos señalado la inconveniencia y desproporción en la gran mayoría de los casos, al privar de libertad a una persona por esta clase de ilícitos.

Por lo tanto, si bien este mecanismo presenta defectos que es necesario corregir, creemos que de todas formas constituye un avance, al menos en lo que respecta a las condiciones en la que se juzga a un contribuyente en el antiguo sistema.

Situación parecida es la que se presenta al tratar los procedimientos especiales que contempla el nuevo sistema. Tal y como dijimos al tratar acerca de

ellos, no todos encuentran aplicación en materia tributaria y, aquellos que efectivamente pueden aplicarse, tienen una aplicación muy excepcional en el caso del procedimiento simplificado, nuevamente por las fuertes penas impuestas a los delitos tributarios, además por la dificultad y complejidad de la materia. En el caso del procedimiento abreviado, como vimos, adquiere mayor aplicación en la materia en estudio, dado el rango de penas dentro del cual admite aplicación, importando una real oportunidad de hacer efectivo el principio de oportunidad, lo que obviamente favorece al Estado, y por otra parte, el contribuyente adquiere la posibilidad de colaborar con la aportación de los antecedentes necesarios a cambio de una rebaja sustancial de la pena y de la posibilidad de conseguir un beneficio para su cumplimiento.

No cabe duda entonces que las normas y principios que sustentan el actual procedimiento penal implican un avance real frente a la desigualdad en la que se encontraba el contribuyente que era juzgado bajo las normas del procedimiento penal antiguo con relación a las enormes prerrogativas entregadas al SII.

Evidentemente la derogación de aquellas normas tales como el artículo 86 y 163 letra c) del CT -por citar algunas-,frente a la actual libertad de prueba, unida a la posibilidad de ser juzgado por un órgano imparcial, que no ha intervenido en la investigación, lo que junto a la existencia de principios tales como el principio de oportunidad, principio de celeridad, oralidad, inmediación, publicidad, etc., además de la posibilidad de optar por salidas alternativas de resolución, o por procedimientos especiales, constituyen un real progreso frente al tratamiento de delitos como aquellos de naturaleza tributaria o contra la propiedad, ya que resulta necesario comprender que muchas veces la solución tradicional frente a un

conflicto como puede ser una sentencia condenatoria y privativa de libertad, no favorecen ni siquiera a la víctima o titular de la acción, resultando preferible optar por una alternativa que satisfaga a la víctima y al Estado, por presentar esta alternativa una mayor productividad que el encarcelamiento de un sujeto que no representa un real peligro para la sociedad ni para la seguridad del ofendido, otorgando además al contribuyente infractor la posibilidad de evitar la aplicación de penas que, como hemos dicho resultan absolutamente desproporcionadas a la luz del tratamiento que nuestro Código Penal otorga a delitos que la sociedad entera reconoce como de muchísima mayor gravedad, existiendo la sensación generalizada de que no reciben todo el peso de la ley.

BIBLIOGRAFÍA

A.- Textos legales y Reglamentarios:

1.- Constitución Política de la República de Chile.

2.- Código Tributario.

3.- Código de Procedimiento Penal.

4.- Código Procesal Penal

5.- Auto Acordado de la Excma. Corte Suprema de Justicia de fecha 10.01.01.

6.- Oficio N° 296 de fecha 20.06.02 del Ministerio Público.

7.- Circular N° 40 del SII.

B.- Textos de Estudio:

1.- "**Manual de Derecho Tributario**". José Luis Zavala.

2.- "**Curso sobre Derecho Tributario**". Rodrigo Ugalde Prieto.

3.- "**Manual del Nuevo Procedimiento Penal**". Sarrás Sabas Chuán.

4.- "**Delitos Tributarios**". Alex Van Weezel.

5.- "**Reforma Procesal Penal y Derecho Procesal Penal Tributario**". Manuel Eduardo Silva Pizarro.

6.- "**Los Delitos Tributarios y la Libertad provisional**". Manuel José Searle Risopatrón.

7.- "**El SII y la Reforma procesal Penal**". Mario Andrés Rubio Rojas, Pedro Escobar Quintana.