

JORNADAS SOBRE DELITO TRIBUTARIO (*)

Relator: el señor RUBEN CELIS RODRIGUEZ, Jefe del Departamento respectivo de la Dirección de Impuestos Internos y Ayudante del Seminario de Ciencias Económicas de la Escuela de Derecho (U. de Chile).

PRIMERA JORNADA

CONFIGURACION DEL DELITO TRIBUTARIO

HISTORIA

Antes del 6 de abril de 1959, fecha de vigencia de la Ley 13.305, se encuentran figuras de delitos tributarios en las leyes de impuestos a la renta y a las compraventas de bienes corporales muebles. El primero de los textos sancionaba con pena corporal la no presentación de las declaraciones correspondientes, en los casos en que el contribuyente hubiera sido requerido por el Servicio con este objeto. Por su parte la Ley 12.120 penaba la omisión maliciosa en la contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías compradas, vendidas o permutadas; la no declaración total de las ventas, permutas u otras convenciones gravadas o el empleo de otros procedimientos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el tributo.

En otras leyes tributarias también se establecían sanciones corporales para los infractores. Es el caso, por ejemplo, de la Ley de Alcoholes y Bebidas Alcohólicas que penaba diversas situaciones, tales como la fabricación o internación clandestina de los productos que en ese texto legal se gravaban; la alteración de cerraduras o sellos oficiales; la fabricación y expendio de bebidas alcohólicas falsificadas; etc.

La Ley sobre Impuesto de Timbres, Estampillas y Papel Sellado castigó corporalmente el empleo de estampillas usadas para el pago de impuestos. Las leyes sobre Impuestos a los Tabacos Manufacturados; a las Especialidades Farmacéuticas y Artículos de Tocador; al Turismo; a los Espectáculos Públicos; a los Fósforos; a las Barajas y a los Discos, Cilindros y demás Piezas Musicales, entre otras, también consideraron penas privativas de libertad para sus contraventores.

Cabe hacer notar que en la generalidad de los casos las penas eran

*) Estas jornadas se efectuaron en el Salón de Honor de la Universidad de Chile los días 16, 18 y 19 de Noviembre, con el patrocinio del Seminario de Ciencias Económicas y de la Dirección Nacional de Impuestos Internos. El Relator Sr. Celis absolvió también las consultas insertas al final.

sólo de prisión, pero con el carácter de incommutables.

El Servicio de Impuestos Internos, como regla general, no accionó penalmente contra los infractores de las leyes tributarias que establecían sanciones corporales.

LEY 13.305

La Ley 13.305, en sus artículos 151 a 154 inclusive, estableció diversas figuras de delitos y normas relativas a su aplicación, varias de las cuales, ya sea textualmente o con modificaciones, se incorporaron luego al Código Tributario, que rige desde el 1º de Enero de 1961.

Como se explicará más adelante, la represión penal del delito tributario se constituyó en una preocupación para el Servicio de Impuestos Internos sólo en Diciembre de 1961, al crearse administrativamente la Oficina de Investigación de Delitos Tributarios.

El delito tributario carece, pues, de tradición jurídica en nuestro medio, tanto por el hecho de no existir, virtualmente, una legislación que respondiera a una técnica adecuada en la materia sino a partir de abril de 1959, cuanto por el hecho, ya anotado, de que la Superioridad del Servicio de Impuestos Internos demoró en cambiar su política tradicional en materia de fiscalización para derivarla hacia la sanción de los evasores de impuestos que evidenciaban dolo en su conducta tributaria.

La novedad del delito tributario y las circunstancias que vienen de indicarse, explican, en buena medida, la falta de jurisprudencia y de literatura sobre estas materias.

DEPARTAMENTO DE INVESTIGACION DE DELITOS TRIBUTARIOS

Como se ha dicho, en Diciembre de 1961, al crearse la Oficina de Investigación de Delitos Tributarios, y particularmente a contar de Mayo de 1963, en que la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos elevó esa unidad a la categoría de Departamento, comenzó a reprimirse en Chile el delito tributario.

Diversas circunstancias movieron a la Superioridad del Servicio de Impuestos Internos a preocuparse de la represión del delito tributario. Una de ellas, evidentemente, está representada por la Ley 13.305 que dió vida al delito tributario.

Hubo otras circunstancias, además.

El adiestramiento que recibieron en EE. UU. el Director de Impuestos Internos de la época y otros altos funcionarios del Servicio, los llevó, entre otras conclusiones, a la convicción de que en Chile debía hacerse algo, y en forma rápida, para terminar con el fraude tributario.

La falta de una conciencia tributaria adecuada conducía al país al fracaso de todo sistema impositivo, que cada día era soportado por un número más reducido de contribuyentes.

Esta situación ofrecía claras desigualdades entre los ciudadanos, lo que hacía ilusorio el mandato constitucional que consagra la igual repartición de la carga pública, con el peligro que estas y otras desigualdades ofrecen a la estabilidad de las instituciones jurídicas.

La ausencia de una formación cívica sólida en este orden de materias, exigía con imperio recurrir a medios más eficaces para obtener el cumpli-

miento de las leyes tributarias, ya que evidentemente las sanciones meramente pecuniarias no eran intimidatorias para el infractor.

POLITICAS, FINALIDADES

Estas consideraciones, agregadas a otras, llevaron al Servicio de Impuestos Internos hacia otro ángulo de su actividad fiscalizadora, que es la represión del delito tributario y esa tarea se confió al Departamento de Investigación de Delitos Tributarios.

El Departamento no puede, como es natural, avocarse al estudio de la conducta tributaria de todos los contribuyentes, en primer término porque esa tarea básicamente le corresponde a todas las unidades del Servicio; y, además, porque no todas las infracciones a las leyes tributarias son de carácter dolosas.

Y aún en el caso de las evasiones dolosas, cabe hacer distingo entre las que, a juicio exclusivo del Director, deben materializarse en una querrela y las que, por las razones que pasamos a explicar, entre otras, pueden llevar al Jefe del Servicio a tomar la decisión de no accionar criminalmente en contra del contribuyente infractor.

Hay, en efecto, una serie de circunstancias que la Superioridad del Servicio tiene siempre presente en todas las investigaciones por delitos tributarios.

Contrariamente a lo que se puede pensar, el Servicio de Impuestos Internos no ha tenido ni tiene como política general, el propósito de llevar a los contribuyentes a la cárcel en forma indiscriminada, por la sola y simple circunstancia de establecer

evasiones de impuestos por parte de los contribuyentes investigados.

En un país que carece, casi en forma absoluta, de una conciencia tributaria medianamente aceptable, toda política de represión de este tipo de delito debe tener muy presente esa circunstancia y aconseja, por lo mismo, proceder con un criterio muy ponderado para seleccionar aquellos casos de evasiones que deben ser castigados corporalmente por la alta potencialidad criminal que acusan sus autores.

El Departamento de Investigación de Delitos Tributarios tiene muy presente esta política tanto en los estudios de la conducta tributaria del contribuyente, cuanto en las conclusiones a que llega cuando debe recomendar al Director del Servicio la procedencia de una querrela o el envío del caso a otra unidad para el cobro simplemente civil de las diferencias de impuestos.

En estas condiciones, siempre se tendrá la responsable convicción de llevar a la Justicia del Crimen sólo a los autores de delitos tributarios que merecen el rigor de la pena, ya que cualquier otra sanción que no sea de carácter corporal no le va a producir mayores efectos intimidatorios.

Con la represión penal del delito tributario se buscan efectos ejemplarizadores en el grupo, en términos tales que la cuantía del impuesto defraudado puede carecer, en ciertos casos, de particular relevancia.

La finalidad ejemplarizadora puede cumplirse doblemente. Desde luego, se espera que la sanción corporal readaptará al delincuente tributario; análoga confianza se tiene en el sentido de que la pena estimulará a los contribuyentes de la misma actividad

económica del reo, y al público en general, a un mejor cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

No basta para interponer una querrela criminal tener la impresión de que a un contribuyente se le puede imputar la comisión de un delito tributario, aunque las circunstancias que rodean su conducta parecieran incriminarlo en forma inequívoca. Para que el Director accione penalmente por delito tributario, es menester que los hechos constitutivos de la figura penal que motivará la querrela estén totalmente probados, en términos tales que pueda presumirse, con fundamento, que el contribuyente habrá de recibir una sanción.

Este es otro de los sanos principios que orienta la investigación del delito tributario, y que da garantías al contribuyente en el sentido de que no se va a exponer su prestigio con querrelas infundadas o temerarias.

Se tiene conciencia que el delito tributario produce al investigado, tal vez, consecuencias más deplorables que cualquier otro delito común. Todo delito en efecto, se traduce en un desprestigio social, político, bancario y comercial.

El delito tributario ahonda mayormente en estos aspectos, sobre todo por el crédito preferencial del Fisco para la cobranza ejecutiva de los impuestos defraudados, y porque acarrea, además, un desprestigio que en muchas oportunidades puede alcanzar proyecciones fuera de Chile, según sea la importancia del contribuyente sometido a investigación.

Como el delito tributario no es de una ejecución y descubrimiento instantáneos es también indispensable considerar el tiempo que ha transcu-

rrido desde la fecha de su comisión hasta la época en que el reo comparecerá ante la Justicia ya que, con arreglo al artículo 103 del Código Penal, ese hecho puede traducirse en una importante disminución de la pena.

Otros antecedentes, particulares de cada caso que se investiga, deben también pesar en la decisión del Director.

Bástenos citar entre estas circunstancias la edad del investigado, su salud física y mental, la posibilidad de que no esté al frente de sus negocios y sus apoderados incurran en actos delictuales con la directa intención de defraudarlos en sus intereses, etc.

Varias de las finalidades y metas propuestas con la represión del delito tributario ya han sido enunciadas en esta relación, debiendo agregarse que la última y más importante de las aspiraciones del Servicio es la de promover que las leyes impositivas se cumplan en forma voluntaria por el Contribuyente. Estas ideas se resumen en una instrucción del Servicio que a la letra dice: "Deberá velarse porque el programa general de cumplimiento de la ley persiga la aplicación uniforme de todas las sanciones criminales. Esto implica la fiscalización racional de todas las áreas geográficas económicas, etc., y por ende, la persecución de los delitos tributarios cometidos en dichas áreas, de manera que todos los sectores de contribuyentes se sientan influídos a cumplir voluntariamente con las leyes impositivas. La estricta aplicación de las sanciones pecuniarias establecidas por el Código Tributario y demás leyes que fiscaliza el Servicio agregadas al castigo corporal del evasor, servirá en forma efectiva para disuadir a otros con-

tribuyentes de cometer delitos similares. El hecho de no procesar a evasores maliciosos de una ley impositiva por la sola razón de que el monto del tributo comprometido sea pequeño, sería de efectos negativos para el programa y por ende, para los intereses del Fisco. El Servicio tiene comprometida su responsabilidad ante los contribuyentes cumplidores y honestos que lo obliga a exhibir ante ellos la mayor diligencia y estrictez en perseguir a los que cometen fraudes tributarios, aun cuando las sumas evadidas sean de escaso monto y siempre que existan suficientes pruebas de una violación intencionada de la Ley.

EL DESCUBRIMIENTO DEL DELITO TRIBUTARIO

El Departamento, además de sus trabajos específicos de investigación, está preocupado de planificar algunos trabajos para alcanzar una etapa superior que es la del descubrimiento del delito tributario.

Para llegar a esta interesante etapa, aquella unidad utiliza las experiencias que recoge a diario en sus investigaciones; el conocimiento cada vez más amplio que tiene de diferentes áreas de contribuyentes; las informaciones que recibe de diversas instituciones estatales; las conclusiones de los estudios que se hacen de las más variadas actividades económicas; etc.

ORIGENES DE LOS CASOS

En el terreno mismo de la investigación, son muy diversas las fuentes de orígenes de casos.

Está en primer término la denuncia del público, que pese a no recibir un

galardón por sus iniciativas, ha colaborado en forma valiosa con el Departamento.

Hay opiniones que recomiendan restablecer el galardón con que se premiaba a los denunciantes hasta la fecha en que el Código Tributario derogó ese estímulo. Quienes así opinan señalan dos ventajas de importancia: en primer lugar, obliga al denunciante a individualizarse y a asumir las responsabilidades legales del caso si su denuncia resultara calumniosa; y, en segundo término, el galardón mueve al denunciante a precisar la forma como opera el denunciado e, incluso, lo llevará a documentar sus afirmaciones para no exponerse al riesgo de perder los beneficios económicos con que la ley premia su actividad.

En ausencia del galardón, el Departamento estimula al denunciante únicamente con la seguridad de mantener su identidad en la más absoluta reserva, lo que no ha dejado de causar molestias de importancia al Jefe de esa unidad y a otras autoridades superiores del Servicio. El denunciante, en todo caso, no es parte en la denuncia y su actividad es sólo inicial, sin que reciba ninguna información sobre las investigaciones que el caso motiva ni acerca de las conclusiones que el Servicio acuerde adoptar a su respecto.

Antes de entrar en vigencia la Ley 16.250, sobre amnistía tributaria, el Departamento había recibido 516 denuncias del público, que en un 92% eran positivas en cuanto realmente acusaban evasiones de impuestos. Naturalmente que no todas esas evasiones eran constitutivas de delito, por cuyo motivo se tradujeron en querrelas sólo las que, por cumplir con las políticas antes comentadas, debían

llegar necesariamente a la Justicia del Crimen.

El guarismo anotado acusa la seriedad de las denuncias, y desvanece algunas opiniones sostenidas en orden a que ese tipo de información resta nivel y prestigio a la labor del Departamento.

El Departamento, además, recibe casos de las diferentes unidades fiscalizadoras del Servicio radicadas en el país.

Estas informaciones, indudablemente, son las de mayor interés, desde luego porque evidencian la preocupación de todo el Servicio por colaborar en la política represiva del delito tributario, y, además, porque estos casos vienen con un estudio generalmente muy completo de la conducta del contribuyente y con documentos que la prueban, lo que, sin dudas, facilita las investigaciones del Departamento.

El Departamento, en los estudios de un caso, con alguna frecuencia encuentra indicios de fraude en otros contribuyentes relacionados con el que se investiga.

No siempre es posible investigar también estos casos conexos, lo que ha sido motivo de críticas para el Departamento ya que no llega con sus estudios a todos los contribuyentes que sorprende evadiendo dolosamente sus obligaciones tributarias.

Si bien la crítica es fundada y se dan todas las apariencias de fallar en un trato igualitario, la verdad es que el personal de que dispone no permite centrar su actividad en todos los evasores maliciosos de impuestos.

Por otra parte, la política de provocar efectos ejemplarizadores en el

grupo recomienda orientar las investigaciones a diferentes áreas de actividades de los contribuyentes. Esta política, entre otras ventajas, ofrece la de proporcionar a los investigadores un conocimiento más amplio de todas las variedades de sistemas que se utilizan para evadir impuestos en los diferentes giros comerciales, industriales, profesionales, etc., que desarrollan los contribuyentes del país.

El Departamento de Máquinas del Servicio recibe numerosas informaciones de los Servicios de Aduana, Investigaciones, Tesorerías y otras instituciones del Estado; e igualmente de los Conservadores de Bienes Raíces, Notarías, Bancos, Instituciones Previsionales y Tribunales de Justicia. Estas últimas, de acuerdo con la Ley 16.250, deben comunicar las sentencias que ordenan pagar remuneraciones, honorarios, indemnizaciones o cualquiera renta o beneficio susceptibles de ser gravados con impuestos.

El Departamento de Máquinas procesa estas informaciones para la carpeta de cada contribuyente, facilitándose la labor del Departamento, cada vez que necesita disponer de ellas.

EL DELITO TRIBUTARIO

Hemos creído de interés precisar estas ideas, aun en los términos tan elementales con que se analizaron, en la confianza que servirán de portada del tema central que versa sobre el delito tributario.

Fraude tributario es toda acción u omisión maliciosa o intencionada en que incurra el contribuyente para ocultar, desfigurar o disminuir las operaciones que efectivamente realiza o con el objeto de burlar el impuesto a cuya declaración y pago la

ley lo obliga utilizando cualquier subterfugio, artimaña, maquinación u operación dolosa que pueda resultar idónea para la evasión tributaria que se pretende.

ASPECTOS NOVEDOSOS

El delito tributario y ciertas de las normas que rigen el procedimiento penal, ofrecen algunas novedades de interés.

En el Código Penal chileno hay una presunción de voluntariedad: las acciones u omisiones penadas por la Ley se reputan siempre voluntarias, a no ser que conste lo contrario.

En los delitos tributarios no juega esta presunción de voluntariedad. Es indispensable acreditar la intención, la malicia del contribuyente. Deberá probarse que el contribuyente actuó a sabiendas y que la evasión tributaria es el resultado previsto y querido. Por ello, la investigación de fraude tributario presenta mayores dificultades que la de cualquier otro delito común en que no se exige la concurrencia del dolo específico.

El delito tributario es un simple delito de acción mixta. Los juicios criminales por delitos tributarios, en efecto, sólo pueden iniciarse por querrela o denuncia del Director, o del Consejo de Defensa del Estado a requerimiento de aquel Jefe del Servicio.

Asimismo, por resolución fundada del Director, y sólo en caso de error manifiesto, ese Alto Funcionario o el Consejo de Defensa del Estado pueden desistirse de la acción penal.

En materia tributaria no se aplican los artículos 74 y 75 del Código Penal. El Código Tributario, en efecto, esta-

blece en su artículo 112 una forma especial de sancionar el concurso de delitos. Dice ese precepto: "Sin perjuicio de las excepciones legales, en los juicios criminales iniciados contra una misma persona por varias infracciones a las leyes tributarias, sólo se podrá aplicar al infractor la pena asignada al delito o infracción más grave".

Esto significa que no son aplicables al concurso de delitos tributarios las normas sobre concurso material ni las normas sobre concurso formal, sino que simplemente se sanciona un delito: el más grave. Las demás infracciones no son sancionadas con la pena que a cada uno corresponde ni constituyen elementos para gravar la penalidad de la infracción que se sanciona.

El Código Tributario en su artículo 110, introduce una modalidad especial para construir la causal de exención de reponsabilidad criminal contenida en el artículo 10 N° 12 del Código Penal, que favorece al que incurre en alguna omisión, hallándose impedido por causa legítima o insuperable.

En efecto, en los procesos criminales generados por infracción de las disposiciones tributarias, puede constituir la causal de exención de responsabilidad penal contemplada en el N° 12 del artículo 10 del Código Penal o, en su efecto, la causal atenuante a que se refiere el N° 1 del artículo 11 de ese cuerpo de leyes, las circunstancias de que el infractor de escasos recursos pecuniarios, por su insuficiente ilustración o por alguna otra causa justificada, haga presumir que ha tenido un conocimiento imperfecto del alcance de las normas infringidas.

Cabe tener presente que estas circunstancias modificatorias de responsabilidad penal benefician sólo al contribuyente de escasos recursos pecuniarios, hecho que corresponderá acreditar en forma objetiva.

En consecuencia, sólo el contribuyente de escasos recursos pecuniarios podrá invocar el hecho de que por su insuficiente ilustración o por alguna otra causa justificada, no ha podido racionalmente tener un cabal conocimiento de las normas que debía cumplir y que, por el contrario, ha infringido.

Se trata de una nueva situación jurídica que barrena el principio que supone que la ley es conocida de todos los habitantes, y que, sin dudas, se coloca en una situación de realidad, tanto más si se tienen presente las complejidades de nuestras leyes y sistemas tributarios.

Resta agregar que los Tribunales apreciarán en conciencia los hechos constitutivos de dicha causal eximente o atenuante.

Son, asimismo, causales atenuantes las circunstancias de que el hecho punible no haya acarreado perjuicio al interés fiscal, como también el haberse pagado el impuesto debido, sus intereses y sanciones pecuniarias.

Finalmente, en este mismo orden de materias, cabe recordar la circunstancia eximente de responsabilidad penal que favorece al contador del contribuyente que incurre en falsedades o actos dolosos en sus declaraciones, balances, o contabilidades. El artículo 100 del Código Tributario, en efecto, expresa que no se considerará dolosa o maliciosa la intervención del contador si existe en los libros de

contabilidad, o al término de cada ejercicio, declaración firmada por el contribuyente dejando constancia de que los asientos corresponden a datos que éste ha proporcionado como fidedignos.

Todos los delitos tributarios tienen sanción pecuniaria y corporal: Ambas se aplican por la Justicia del Crimen de Mayor Cuantía. Hacemos notar que la reincidencia en el delito que previene y sanciona el N° 8 del artículo 97, tiene únicamente pena corporal.

El inciso 3° del nuevo artículo 105 del Código Tributario dispone que si la infracción estuviere afecta a sanción pecuniaria y corporal, la aplicación de ambas corresponderá a la Justicia del Crimen, "sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 162". Al efecto, este último artículo, que entrega al libre arbitrio del Director la facultad de interponer la correspondiente querrela o denuncia por delitos tributarios, establece en su inciso final que "si no se dedujere querrela o denuncia, la sanción pecuniaria será aplicada con arreglo al procedimiento general establecido en el artículo 161".

Con anterioridad a la Ley N° 15.575 no existía en el Código Tributario disposición alguna que impidiera procesar por delito tributario a un contribuyente en contra de quien se hubiera practicado liquidaciones de impuestos que aún no se encontraban ejecutoriadas. No obstante lo anterior y con el exclusivo objeto de evitar que el contribuyente en contra de quien se interpone una querrela por delito tributario pretenda dilatar el juicio argumentado que aun no ha sido fallado el reclamo formulado por él en contra de las liquidaciones de impuestos que se le han practicado,

el inciso 4º del nuevo artículo 105 dispone que "no obstará al procesamiento del infractor el hecho de no encontrarse ejecutoriada la determinación de los impuestos por él adeudados".

Un contribuyente que se encontraba procesado por delitos tributarios y que había apelado de la sentencia del Director Regional que negó lugar a su reclamo en contra de la liquidación de impuestos que le practicó el Servicio, solicitó a la Corte que suspendiera el pronunciamiento de sentencia en el juicio civil en tanto no estuviera a firme la que habría de dictarse en el proceso seguido en su contra por evasión de los mismos tributos. La Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago negó lugar a dicha petición, declarando que "la determinación del impuesto queda sometida a lo que se resuelva en la reclamación interpuesta por el contribuyente, en el fallo ejecutoriado; pero esta cuestión es totalmente independiente de la acción criminal para la aplicación de la pena corporal, si ella fuere procedente".

El Código Tributario altera la regla general de competencia que obliga a radicar las querellas y denuncias en el Juzgado del Crimen del lugar donde se cometió el delito.

En el artículo 162, inciso 4º, del citado cuerpo de leyes, se radica la competencia para conocer de los juicios por delitos tributarios en el Juez del Crimen de Mayor Cuantía de cualquiera de los domicilios del infractor.

La Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago, dirimiendo una contienda de competencia trabada entre dos Juzgados del Crimen, declaró que el precepto legal antes citado se refiere a todos los domicilios que puede te-

ner el imputado, y no está limitado sólo a los de su comercio o industria.

La denuncia o querrela no precisan del trámite de la ratificación.

El sumario no puede durar más de 60 días; pero el Juez, en casos calificados, puede decretar su prórroga por igual período, hasta por una sola vez.

Las actuaciones del sumario no son secretas para el Director y sus apoderados.

Las apelaciones se tramitan en segunda instancia sin más formalidades que fijar día para la vista de la causa. Las Cortes de Apelaciones deben dar preferencia a estas causas en la confección de las tablas.

EL DELITO TRIBUTARIO EN OTRAS LEGISLACIONES

Los fraudes fiscales o financieros "han sido siempre considerados como delitos independientes y los prevén disposiciones legislativas especiales: el derecho penal financiero considera estos hechos como lesiones positivas del derecho tributario, conforme a un criterio predominantemente objetivo, que casi prescinde de su índole fraudulenta" (Finzi).

"Esto se debe a la antigua distinción entre poder penal judicial y poder penal administrativo, y al sentimiento jurídico popular que de los tiempos de la lucha entre el individuo y el Estado que domina con la policía, se reveló siempre a considerar del mismo modo la injusticia cometida contra la colectividad y el fraude que perjudica al particular" (Tolomei).

La Unión Soviética incluye el delito tributario en los Capítulos I y II de la Parte Especial del Código Penal,

que corresponden a los "Delitos contra el Estado" y a los "Delitos contra la Organización Administrativa", respectivamente.

El Código Penal de Puerto Rico los trata bajo de denominación de "Delitos contra el Erario de Puerto Rico".

El Código Penal de México describe y sanciona los delitos tributarios en el Título de los "Delitos Contra la Economía Pública"; y el Código Penal Uruguayo los incluye entre los "Delitos contra la Economía y la Hacienda".

En Chile los delitos tributarios están tratados, principalmente, en los artículos 97 y 100 del Código Tributario; en el art. 6º transitorio de la Ley sobre Impuesto a la Renta Mínima Presunta y en la Ley sobre Alcoholes y Bebidas Alcohólicas.

Aunque el bien jurídico protegido por el Código Tributario es siempre el patrimonio del Fisco, creemos conveniente para su mejor estudio agrupar las distintas figuras delictuales desde el punto de vista de la obligación que resulta infringida con el actuar del contribuyente.

EL ARTICULO 97 DEL CODIGO TRIBUTARIO Y 6º TRANSITORIO DE LA LEY 16.282

Las obligaciones cuyo cumplimiento está amparado por la pena, pueden reunirse en cuatro grupos:

1º Las obligaciones de presentar declaraciones completas y verdaderas para los efectos de determinar o liquidar un impuesto art. 97, N.os 4 y 5; y Art. 6º transitorio de la Ley 16.282.

2º La obligación de llevar una contabilidad fidedigna y su documentación anexa (Art. 97 Nº 4);

3º La obligación de ejercer el comercio lícitamente (Art. 97, N.os 8 y 9); y

4º La Obligación de respetar las sanciones y medidas preventivas decretadas por el Servicio. (Art. 97, N.os 12, 13 y 14).

Las diversas figuras del delito tributario se tratan por el Código del ramo en los N.os 4º, 5º, 8º, 9º, 12º, 13º y 14º de su artículo 97.

ARTICULO 97 N° 4.

El N° 4 del artículo 97 sanciona "las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda o la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas, la adulteración de balances o inventarios o la presentación de estos dolosamente falseados, el uso de boletas o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores, o el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones practicadas o a burlar el impuesto. .".

Las infracciones previstas y sancionadas en el N° 4 del artículo 97 del Código requieren la concurrencia del dolo específico, que en materia penal tributaria consiste en una determinada dirección de las intenciones del agente hacia el fin preciso de evadir impuestos. Rige el principio de que "nadie puede ser castigado por un delito si no ha querido el hecho que lo constituye" (Finzi).

Comprende este número diversas figuras de delito, que se analizan a continuación:

α. Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda.

1.— Una declaración es falsa cuando contiene datos carentes de realidad o veracidad. Es incompleta cuando conteniendo datos reales y veraces no incluye la totalidad de los que debe contener, sino sólo una parte de ellos. En la mayoría de los casos una declaración "incompleta" será "falsa", pues por la circunstancia de haberse omitido en ella algún o algunos de los datos que debería contener, carecerá de realidad o veracidad.

2.— Se configura el delito por el solo hecho de presentar una declaración que pueda inducir a la determinación de un impuesto inferior al que corresponda, vale decir, hasta que sea idónea la conducta del autor para provocar un daño al patrimonio fiscal, aún cuando éste no se haya producido, por lo que no pueden darse en este caso el delito frustrado ni la tentativa. Confirma esta tesis la disposición contenida en el artículo 111 del Código, que señala como atenuante de responsabilidad penal, en los procesos criminales generados por infracción a las normas tributarias, "la circunstancia de que el hecho punible no haya acarreado perjuicio para el interés fiscal".

3.— Basta en este caso que se haya presentado cualquier declaración que pueda inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda, sin que esto signifique que deba tratarse, necesariamente, de una declaración "exigida por las leyes tributarias para la determinación o liquidación de un impuesto". Por consiguiente, se puede incurrir en este delito no

sólo con ocasión de la presentación de las declaraciones que constituyen la base inmediata para la liquidación de un impuesto, sino también al presentar cualquier declaración, como por ejemplo: los que se formulan en la solicitud de inscripción en el Rol General de Contribuyente o al declarar la iniciación de actividades en conformidad al Art. 68 del Código Tributario.

4.— Corresponde al Servicio probar que las falsedades u omisiones son maliciosas o sea, que el contribuyente incurrió en ellas con la intención precisa de burlar al Fisco en los impuestos que le corresponden.

b) "La omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas".

1.— Es obvio que sólo pueden incurrir en esta infracción los contribuyentes obligados a llevar contabilidad o sea, aquello a que se refiere el artículo 70 de la nueva Ley de la Renta.

2.— El objeto de las adquisiciones o enajenaciones no contabilizadas deben ser bienes destinados al comercio, ya que el término "mercaderías" se encuentra definido en el Diccionario de la Lengua como "todo género que es objeto de un tráfico o comercio y que se vende o compra en tiendas".

Se encuentra también sancionado en el N° 4 del artículo 97 del Código la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos "a las demás operaciones gravadas", expresión dentro de la cual queda comprendida la realización de cualquier acto gravado por una ley tributaria.

3.— Se requiere que el contribuyente, al omitir registrar en sus libros alguna o algunas de las operaciones anteriormente mencionadas, haya procedido en forma maliciosa, esto es, con el propósito definitivo de privar al Fisco de la percepción de los impuestos que le corresponden.

c) **"La adulteración de balances o inventarios"**.

1.— Debe tratarse, desde luego, de un contribuyente obligado a presentar balances o inventarios. El artículo 35 del Código Tributario obliga, en principio, a presentar balances e inventarios a los contribuyentes sujetos a la obligación de llevar contabilidad. El artículo 70 de la nueva Ley de la Renta precisa, como se ha dicho, que contribuyentes están obligados a llevar contabilidad.

2.— Se trata en este caso de un delito formal, en el cual se incurre por el solo hecho de adulterar un balance o inventario, o sea, de consignar en él datos carentes de veracidad o que no correspondan a la realidad. No figurando el dolo como un elemento del tipo del delito, corresponde al infractor probar que su conducta no ha sido voluntaria, ya que esta voluntariedad se presume de acuerdo con lo dispuesto en el inciso 2º del artículo 1º del Código Penal.

d) **"La presentación de balances o inventarios dolosamente falseados"**.

Se requiere en este caso, para que se configure el delito, la concurrencia de los siguientes elementos: Debe tratarse de un contribuyente obligado a presentar balances o inventarios; deben haberse presentado al Servicio de Impuestos Internos estos balances e inventarios y en ellos consignarse

—con el propósito de eludir impuestos— datos carentes de realidad.

e) **"El empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto"**.

En la imposibilidad de preveer cada uno de los procedimientos de que se pueden valer los contribuyentes para eludir el pago de los impuestos que los afectan, creó el legislador una figura genérica que abarca todas las posibles conductas dolosas que tengan ese objeto y dentro del cual podrían incluso quedar comprendidas algunas de las figuras de delitos mencionadas precedentemente, respecto de las cuales no se hubieran configurado todos los elementos que las constituyen.

El dolo del procedimiento está referido al fin que con dichas maquinaciones se persigue, o sea, a evadir impuestos. En consecuencia, debe considerarse doloso cualquier procedimiento idóneo para ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o burlar el impuesto.

Si de hecho nos encontramos ante un despliegue de astucia —manifestada en un procedimiento encaminado a los objetivos que hemos señalado— pero que de hecho no resulta apto o fuera insuficiente para lograrlos, el delito sería imposible.

La prueba de los hechos materiales que ha ejecutado el contribuyente y de las formas que sirvieron para ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o para burlar el impuesto, puede demostrar directamente la comisión del delito o servir de fundamento a una presun-

ción judicial. Basta en este caso, para que se configure el delito, que el contribuyente emplee un procedimiento "encaminado a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto", aun cuando no logre el objetivo perseguido.

ARTICULO 97 N° 5

En el N° 5 del Artículo 97, del Código Tributario pena "la omisión maliciosa de declaraciones exigidas por las leyes tributarias para la determinación o liquidación de un impuesto, en que incurra el contribuyente o su representante, y los gerentes o administradores de personas jurídicas o los socios que tengan el uso de la razón social".

Se refiere el N° 5 del artículo 97 a "declaraciones exigidas por las leyes tributarias". Quedan comprendidas en esta expresión incluso las declaraciones exigidas por la Dirección en uso de las facultades que la ley le otorga. Al efecto, cabe tener presente lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley N° 7.200, publicada en el Diario Oficial de 21 de Julio de 1942, que establece: "Facúltase al Presidente de la República para fijar y modificar las fechas de pago de los diversos impuestos y contribuciones fiscales y municipales y para establecer los procedimientos administrativos que juzgue más adecuados a su expedita y correcta percepción". Y expresa el artículo 29 del Código Tributario: "La presentación de declaraciones con el objeto de determinar la procedencia o liquidación de un impuesto, se hará de acuerdo con las normas legales o reglamentarias y con las instrucciones que imparta la Dirección, incluyendo toda la información que fuere necesaria".

Es elemento de este delito que la declaración haya sido exigida por la ley para el objeto preciso de determinar o liquidar un impuesto. En consecuencia, no se configuraría este delito si la declaración fuera exigida sólo con fines de información o de estadística. (Las disposiciones que exigen actualmente declaraciones para la determinación o liquidación de un impuesto están contenidas en las leyes sobre impuestos a la Renta, a las Compraventas, a la Cifra de los Negocios, a la Renta Mínima Presunta; leyes sobre Timbres, Estampillas y Papel Sellado, sobre Espectáculos Públicos, sobre Barajas y sobre Tabacos).

Se requiere que la omisión sea maliciosa, o sea, que el contribuyente haya incurrido en ella con el definido propósito de privar al Fisco de los impuestos que le corresponden.

ARTICULO N° 97 N° 8

El Código Tributario, en el N° 8 de su artículo 97, castiga penalmente "El comercio ejercido a sabiendas sobre mercaderías, valores o especies de cualquier naturaleza sin que se hayan cumplido las exigencias legales relativas a la declaración y pago de los impuestos que graven su producción o comercio . . . "

1.— Es elemento de este delito el hecho de que se ejerza el comercio. La expresión "comercio ejercido" implica la ejecución de uno o más actos de comercio.

2.— El objeto del comercio deben ser mercaderías, valores o especies de cualquier naturaleza cuya producción o comercio esté afecto a algún impuesto.

El término "valores", —que no aparece limitado en forma alguna—, debe tomarse en su acepción más amplia y comprende, en consecuencia, cualquier título de deuda, como un pagaré, una letra de cambio, título de acciones o bonos.

Del texto de la disposición cabe concluir que la expresión "especies de cualquier naturaleza" está limitado a cualquiera clase de bienes que, no estando comprendidos dentro de los términos "mercaderías" ni "valores", sean susceptibles de producirse o comerciarse.

Es necesario, como ya se ha dicho, que la producción o comercio de las ya referidas mercaderías, valores o especies esté gravada con algún impuesto. Entre las leyes que establecen tributos a la producción o comercio de algunas especies, pueden señalarse: las leyes sobre impuestos a las compraventas, alcoholes, tabacos, barajas, fósforos, etc.

3.— Es elemento de este delito que no se hayan cumplido las exigencias legales relativas a la declaración y pago de los impuestos que gravan la producción o comercio de las mercaderías, valores o especies de que se trata. Se requiere, para que concurra este elemento, que no se haya declarado ni pagado el respectivo impuesto, como se desprende del uso de la conjunción copulativa "y". En consecuencia, no se configuraría el delito por el hecho de ejercer el comercio sobre mercaderías respecto de las cuales se han declarado, pero no pagado, los impuestos que gravan su producción o comercio.

4.— La ley se refiere al comercio ejercido "a sabiendas", lo que impli-

ca la concurrencia de un dolo específico, que consiste, en este caso, en el conocimiento que la persona que ejerce el comercio acerca de que no se han declarado ni pagado los impuestos que gravan la producción o comercio de las respectivas mercaderías, valores o especies. Por ejemplo, tratándose de los cigarrillos, cigarreros, licores, barajas, especies respecto de las cuales el pago del impuesto se acredita con una faja o estampillas, resulta indudable que quien ejerza el comercio sobre dichas mercaderías sin que lleven dichas fajas o estampillas lo hace a sabiendas de que no se han declarado ni pagado los impuestos correspondientes.

5.— La ley ha señalado para la reincidencia en este delito una pena especial: presidio menor en su grado medio. Resulta así que en este caso la reincidencia, si bien es idéntica en su naturaleza a la circunstancia agravante contemplada en el artículo 12 N° 16 del Código Penal, no produce los efectos de esta agravante, por cuanto integra el tipo del delito, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 63 del Código Penal, según el cual "no producen el efecto de aumentar la pena las circunstancias agravantes que por si mismas constituyen un delito especialmente penado por la ley o que esta haya expresado al describirlo y penarlo".

ARTICULO 97 N° 9

En el N° 9 del tantas veces citado Art. 97 se sanciona "El ejercicio efectivamente clandestino del comercio o de la industria . . ."

Agrega la misma disposición: "...

y, tratándose de la fabricación y comercio efectivamente clandestino de alcoholes y bebidas alcohólicas, además, con el comiso de los productos e instalaciones de fabricación y envases respectivos".

1.— La expresión "ejercicio efectivamente clandestino del comercio o de la industria" debe entenderse en el sentido de las actividades comerciales o industriales que se desarrollan en forma oculta, secreta. En consecuencia, un comerciante o industrial cuyo establecimiento esté abierto al público no sería clandestino, aún cuando no hubiere presentado la declaración inicial a que se refiere el artículo 68 del Código Tributario, hecho que en todo caso está sancionado en el artículo 97 N° 1 del mismo cuerpo legal. Debe, por el contrario, considerarse clandestino al comerciante que, pretendiendo ocultar la habitualidad con que ejerce el comercio, se limita a publicar avisos en los diarios, simulando que realiza ventas ocasionales con motivo de viajes al extranjero, por ejemplo.

2.— En lo que respecta a la fabricación y comercio efectivamente clandestino de alcoholes y bebidas alcohólicas la ley ha agregado a las sanciones anteriormente mencionadas una pena accesoria: el comiso de los productos e instalaciones de fabricación y envases respectivos. En materia tributaria, el comiso puede ser definido como la pérdida de las especies respecto de las cuales no se ha pagado el tributo o se contravienen en alguna forma las disposiciones legales o reglamentarias.

ARTICULO 97 N° 12

"La reapertura de un establecimiento comercial o industrial o de la sec-

ción que corresponda, con violación de una cláusula impuesta por el Servicio...", está penada por el N° 12 del Art. 97 del Código Tributario.

Son elementos de esta infracción: que se haya aplicado una sanción de clausura, que se encuentre vigente el período de clausura y que se viole dicha medida.

1.— Consiste la sanción de clausura en obligar al contribuyente a mantener cerrado su establecimiento comercial o industrial o una parte de él, según corresponda, colocando en un lugar visible un letrero con indicación de la causa por la cual se ha clausurado el establecimiento y la autoridad que lo ha ordenado.

A contar del 1° de Enero de 1961, fecha en que empezó a regir el Código Tributario, existen solamente dos disposiciones legales en virtud de las cuales el Servicio de Impuestos Internos puede aplicar la sanción de clausura, a saber: a) El artículo 97 N° 10 del referido Código, que sanciona con clausura del establecimiento comercial o de la sucursal correspondiente a los comerciantes que incurran en forma reiterada o en forma pública y notoria, en fracciones relacionadas con el no otorgamiento de facturas o boletas en los casos y formas exigidas por las leyes tributarias. b) El artículo 76 de la Ley N° 11.256, que autoriza a la Dirección de Impuestos Internos para proceder de inmediato a la clausura del establecimiento o lugar en que se hubiere sorprendido la fabricación o expendio de bebidas alcohólicas falsificadas.

2.— Para que se configure esta infracción se requiere, naturalmente, que se encuentre vigente el período de clausura, ya que si hubiera éste transcurrido íntegramente, no cabría hablar de violación de dicha medida.

3.— Por reapertura del establecimiento se entiende el hecho de reanudar el ejercicio del comercio o la industria, según el caso, en el establecimiento que se encontraba clausurado.

ARTICULO 97 Nº 13

El artículo 97, en su Nº 13 castiga "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 sellos o cerraduras"

La actual redacción que a esta disposición se dió por el artículo 114 Nº 7, de la Ley Nº 15.575, eliminó como elemento del delito la circunstancia —que antes debía probar el Servicio de Impuestos Internos— de que el móvil de la infracción haya sido defraudar los intereses fiscales. La infracción se configura, pues, por la concurrencia de dos elementos: a) Que se hayan colocado sellos o cerraduras por el Servicio; y b) Que se destruyan dichos sellos o cerraduras o que se realice cualquier otra operación destinada a desvirtuar la medida.

La aposición de sellos o cerraduras en una medida conservativa consistente en cerrar un recinto o mueble, colocándole sellos en sus entradas o tapas, en forma tal que sea imposible abrirlos sin destruir dichos sellos o cerraduras. Esta medida puede ser aplicada, por el Servicio de Impuestos Internos, en los siguientes casos:

1.— Dentro del procedimiento general establecido en el artículo 161 para la aplicación de sanciones que no consistan en penas corporales. El número 3º de dicho artículo faculta al

Director Regional competente o a los Administradores de Zona que aquél designe, para tomar, pendiente el procedimiento, "las medidas conservativas necesarias para evitar que desaparezcan los hechos que prueben la infracción o que se consumen los hechos que las constituyen . . .". Entre estas medidas está comprendida, naturalmente, la aposición de sellos o cerraduras.

2.— En los casos en que se clausura un establecimiento comercial o industrial, se colocan sellos en sus puertas para asegurar el cumplimiento de la medida.

3.— Algunas leyes tributarias exigen, como una forma de controlar determinados productos, la mantención de un recinto u otras formas de control. (Por ejemplo las leyes de alcoholes y de impuestos a los fósforos y el Reglamento de la ley sobre impuesto a los discos).

4.— La aposición de sellos puede también ser ordenada por el Director de Impuestos Internos en virtud de la facultad que, con el objeto de llevar a cabo la investigación administrativa de las infracciones que el Código Tributario sanciona con multa y pena corporal, le confiere a dicho funcionario el último número del artículo 161, agregado por el artículo 114 Nº 13 de la Ley Nº 15.575.

El Director del Servicio delegó esta facultad en el Jefe del Departamento de Investigación de Delitos Tributarios por Resolución Nº 146 de 2 de Julio de 1964, publicada en el Diario Oficial de 15 de Julio del mismo año y en los Directores Regionales y Administradores de Zona por Resolución número 29 de 3 de Abril de 1965, publicada en el Diario Oficial de 7 de Junio del mismo año.

ARTICULO 97 N° 14

El inciso 1º, N° 14, del artículo 97 del Código castiga "La sustracción, ocultación o enajenación de especies que queden retenidas en poder del presunto infractor, en caso de que se hayan adoptado medidas conservativas. . ." y agrega el inciso 2º: "La misma sanción se aplicará al que impidiere en forma ilegítima el cumplimiento de la sentencia que ordene el comiso".

El N° 14 del artículo 97 del Código Tributario fue agregado por el artículo 114 N° 8 de la Ley 15.575, de 15 de Mayo de 1964, y, por lo tanto, sólo desde dicha fecha constituyen delito los hechos previstos y sancionados en esta disposición legal.

Las medidas conservativas a que se refiere el inciso 1º del N° 4 pueden ser las que haya ordenado el Director Regional o Administrador de Zona, dentro del procedimiento general de aplicación de sanciones establecido en el artículo 161 del Código Tributario, o bien, pueden ser la incautación de libros de contabilidad y otros documentos o la oposición de sellos ordenado por el Director de Impuestos Internos en virtud de la facultad que, con el objeto de llevar a cabo la investigación administrativa de los delitos tributarios le confiere el último número agregado al artículo 161 por el N° 13 del artículo 114 de la Ley 15.575.

Las mismas sanciones establecidas en el inciso 1º del N° 14 del artículo 97 se aplicarán —en virtud de lo dispuesto en el inciso 2º del mismo número— al que impidiera en forma ilegítima el cumplimiento de la sentencia que ordene el comiso. Al efecto conviene tener presente que el artículo 97 N° 9, que sanciona con multa

y pena corporal el ejercicio efectivamente clandestino del comercio o de la industria, establece, tratándose de la fabricación y comercio efectivamente clandestino de alcoholes y bebidas alcohólicas, la pena accesoria de "comiso de los productos e instalaciones de fabricación y envases respectivos".

LEY DE ALCOHOLES

Hay, además, infracciones no previstas en el Código Tributario que la Ley de alcoholes sanciona con pena corporal.

El artículo 101 del Código Tributario dice en efecto, que "Las infracciones a la Ley de Impuesto a las asignaciones por causa de muerte y donaciones y a las disposiciones tributarias de la Ley de Alcoholes y Bebidas Alcohólicas, que no se encuentren contempladas en el artículo 97, se sancionarán en la forma prevista en dichas leyes".

Este artículo se remite a las sanciones previstas en la Ley de alcoholes y en la de Impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones, tratándose de infracciones a dichas leyes que no se encuentren contempladas en el artículo 97.

No existe en la Ley de Impuesto a las asignaciones por causa de muerte y donaciones ninguna infracción, no contemplada en el artículo 97 del Código Tributario que dicha ley sancione con pena corporal.

En la Ley de Alcoholes encontramos solamente dos infracciones sancionadas con pena corporal, que no están contempladas en el Código Tributario. Dicho texto legal, en efecto, castiga la fabricación de bebidas al-

cohólicas falsificadas (Se aplica sólo a los vinos) i. c., igualmente sanciona a los vendedores, depositarios o meros tenedores de bebidas alcohólicas falsificadas cuando son reincidentes.

DELITOS TRIBUTARIOS EN QUE PUEDEN INCURRIR LOS CONTADORES

"El contador que al confeccionar o firmar cualquier declaración o balance o que, encargado de la contabilidad de un contribuyente, incurriera en falsedades o actos dolosos, será sancionado con multas del dos por ciento al cien por ciento de un sueldo vital anual y podrá ser castigado con presidio o relegación menores en su grado mínimo, según la gravedad de la infracción. Además, se oficiará al Colegio de Contadores para los efectos de la cancelación del título o de las sanciones que procedieren.

No se considerará dolosa o maliciosa la intervención del contador si existe en los libros de contabilidad, o al término de cada ejercicio, declaración firmada por el contribuyente dejando constancia de que los asientos corresponden a datos que éste ha proporcionado como fidedigno".

Se trata en este caso de uno de los que los penalistas denominan "delitos propios", o sea, de aquellos que sólo los pueden cometer determinadas personas, en este caso, únicamente los contadores habilitados para el ejercicio de la profesión.

La expresión "encargado de la contabilidad de un contribuyente" comprende tanto al contador que trabaja a "horario completo" donde un contribuyente, como a aquel que inspira la contabilidad y trabaja con ayudantes y también al auditor que se limita a revisar la contabilidad.

La frase "actos dolosos" comprende toda falta a las normas contables

hecha con malicia y estos actos dolosos deben acarrear perjuicio al interés fiscal, pues de lo contrario no se justificaría que los penara el Código Tributario.

El inciso final del artículo 100 consagra como sabemos, una causal de exención de responsabilidad penal, al establecer:

"No se considerará dolosa o maliciosa la intervención del contador si existe en los libros de contabilidad, o al término de cada ejercicio, declaración firmada por el contribuyente dejando constancia de que los asientos corresponden a datos que éste ha proporcionado como fidedigno".

La situación contemplada en la ya transcrita disposición legal corresponde, según algunos penalistas, a un caso de autoría mediata, similar al de la enfermera que, cumpliendo el encargo del médico, da a un enfermo, sin saberlo, un remedio que contiene veneno. En este caso, el contador sería el instrumento inconciente del contribuyente infractor, que le proporcionó como fidedignos, datos que no eran.

DELITOS TRIBUTARIOS RELACIONADOS CON EL IMPUESTO A LA RENTA MINIMA PRESUNTA

Dispone el artículo 6º transitorio de la Ley 16.250:

"La falta de la declaración referida en la letra A) del artículo 2º, la omisión de bienes en ella, o su declaración en un valor inferior al que les corresponda de acuerdo a las normas de este párrafo, se presumirá dolosa y de no probarse lo contrario, se sancionará con la pena corporal establecida en el número 4 del artículo 97 del Código Tributario, y en sus-

titución de la pena pecuniaria contemplada en dicha disposición, se procederá a aplicar al infractor una multa equivalente al 10% del valor de los bienes que se hubieren omitido”.

Se sancionan en esta disposición tres delitos:

a) El hecho de no presentar la declaración a que se refiere la letra A) del artículo 2º transitorio de la Ley 16.250.

b) El hecho de omitir bienes en la referida declaración.

c) El hecho de declarar bienes en un valor inferior al que les corresponda.

En todos estos casos, basta probar los elementos objetivos del delito, por cuanto el artículo 6º establece una presunción de dolo y es el contribuyente quien deberá probar lo contrario, para exonerarse de responsabilidad penal.

En lo que respecta al delito de omisión de bienes en la declaración, conviene tener presente la disposición contenida en el artículo 3º transitorio de la Ley 16.250, cuya letra H establece:

“El contribuyente podrá hasta el 31 de Diciembre de 1965, rectificar la declaración presentada con el objeto de agregar bienes que hubiere omitido por ignorarse su existencia en la época de declarar, previa declaración jurada en tal sentido. En estos casos

el contribuyente no incurrirá en las sanciones por omisión dolosa de bienes en la declaración, pero el Servicio procederá a reliquidar el impuesto debiendo pagar el contribuyente las diferencias que se determinen más los intereses penales que procedan”.

“La facultad de rectificar la declaración que establece este artículo no producirá el efecto de liberar al contribuyente de las sanciones por omisión de bienes, si ella se efectúa con posterioridad a la fecha de la resolución que ordena citar al contribuyente, en conformidad con lo dispuesto en el artículo 63 del Código Tributario”.

En consecuencia, el contribuyente no incurrirá en las sanciones por omisión, dolosa de bienes si, dentro del plazo que vence el 31 de Diciembre de 1965, rectifica su declaración con el objeto de agregar bienes que hubiere omitido por ignorarse su existencia en la época de declarar, previa declaración jurada en tal sentido.

Existe sí una contraexcepción: Si el contribuyente ya ha sido citado en conformidad al artículo 63 del Código Tributario, y con posterioridad a dicha citación rectifica su declaración de renta mínima presunta, esta rectificación no lo libera de las sanciones por omisión de bienes, aún cuando la efectúe dentro del plazo que vence el 31 de Diciembre de 1965.

2º JORNADA

LA INVESTIGACION DEL DELITO TRIBUTARIO

En la jornada anterior se expresó que la Superioridad del Servicio de Impuestos Internos, a partir de Diciembre de 1961, inició la represión de los delitos tributarios, y al efecto,

por Resolución del Director, fue creada una Oficina para las investigaciones de aquellos fraudes, la que tuvo dependencia exclusiva e inmediata de ese Alto Jefe.

EL DEPARTAMENTO DE INVESTIGACION DE DELITOS TRIBUTARIOS

En la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, vigente desde el 16 de Mayo de 1963, la mencionada Oficina pasó a convertirse en un Departamento que forma parte de la Sub-Dirección Jurídica y que, como se sabe, tiene el nombre de Departamento de Investigación de Delitos Tributarios.

Este Departamento realiza una labor distinta de aquella que cumplen las restantes unidades del Servicio.

El Servicio de Impuestos Internos, como organismo fundamentalmente fiscalizador del adecuado cumplimiento de las leyes tributarias, termina el estudio de los contribuyentes con la conclusión de que no hay reparos que formular a sus declaraciones y, en general, a la observancia de las leyes aplicables a su actividad rentística; o por el contrario, arriba a la conclusión inversa, caso este último en que los tributos adeudados se traducen en una liquidación.

En la determinación de estas diferencias de impuestos, el funcionario debe apreciar los hechos objetivamente, sin entrar al análisis de las razones que llevaron al incumplimiento tributario o a profundizar en las causas que movieron la conducta del contribuyente.

Entre esas razones o causas puede estar la negligencia del contribuyente, la falta de una asesoría profesional competente, el error en que él o sus asesores incurrieron al atribuir a las leyes un alcance distinto del sostenido por el Director del Servicio, etc.

El Departamento en cambio, no de-

termina impuestos, intereses ni multas, por expresa prohibición estatutaria de su Ley Orgánica y por lo mismo, no busca en sus estudios el establecimiento de las eventuales diferencias de tributos que pueda adeudar un contribuyente.

Básicamente, al Departamento le corresponde cumplir la tarea que indica su propio nombre: la investigación del delito tributario.

Por cierto que como el Departamento forma parte de un Servicio eminentemente fiscalizador, es obvio que, en definitiva, su actividad se traduce en rendimientos económicos, que son el producto de las liquidaciones que las Administraciones de Zona practican a los contribuyentes investigados, en la oportunidad que señala el Código del ramo.

El Departamento en forma invariable ha sostenido, —y ahora lo ratifica,— que su trabajo no lo estima de mayor interés e importancia que aquel que cumplen las demás unidades del Servicio en defensa de los intereses fiscales. Lo que sí se ha expresado es que su actividad es diferente y marca, en forma clara, la otra cara de la política del Servicio de Impuestos Internos, que es la de investigar los fraudes tributarios y accionar penalmente para su castigo.

OBLIGACIONES BASICAS

El Departamento de Investigación de Delitos Tributarios, que por su naturaleza es eminentemente operativo, tiene diversas labores que cumplir, las que, en síntesis, se reducen a tres:

a) Investigar las infracciones tributarias sancionadas por la ley con pena corporal;

b) Recomendar en su caso la iniciación de denuncias o querellas ante la justicia ordinaria en contra de los infractores a las leyes tributarias cuando la infracción se encuentre sancionada con pena corporal y las pruebas acumuladas sean suficientes, a su juicio, para que prospere la acción, y

c) Intervenir en forma activa en el desarrollo del juicio criminal, cuando la acción respectiva fuere interpuesta por el Servicio, o coadyuvar en la presentación de las pruebas correspondientes si la acción fuere interpuesta, a requerimiento del Director, por el Consejo de Defensa del Estado.

ORGANIZACION ADMINISTRATIVA

Administrativamente, el Departamento se ha organizado en 4 Secciones: la de Planes, Procedimientos y Estadísticas; la de Coordinación; la de Operaciones y la Legal.

La Sección Planes, Procedimientos y Estadísticas estudia programas, procedimientos y técnicas de investigación; planifica los trabajos del Departamento; analiza material estadístico; identifica posibles áreas de investigaciones; mantiene programas de entrenamiento para el personal, etc.

La Sección Coordinación realiza la investigación preliminar de todos los casos que llegan al Departamento por cualquiera de las vías informativas que ya conocemos. Este examen preliminar, que es rápido y sumario, busca el diagnóstico del caso, a objeto de calificar su potencialidad criminal y la concurrencia de aquellos elementos fundamentales que, como se ha explicado, deben siempre tenerse presente en todas las investigaciones. Esta Sección, además, coordina las actividades del Departamento con

las de otras unidades del Servicio; mantiene un archivo de informaciones y antecedentes, etc.

La Sección Operaciones realiza la investigación profundizada del caso; reúne, analiza y procesa informaciones de dentro y fuera del Servicio; acumula las pruebas y realiza, en suma, todos los estudios técnicos necesarios para establecer el delito, con la preocupación de reunir las convenciones legales para acreditarlo.

La Sección Legal interviene con sus abogados en la planificación de las investigaciones, una vez que de ellas se hace cargo la Sección Operaciones, y presta al personal del Departamento la asesoría jurídica que se le requiere.

Los profesionales que integran esta Sección trabajan en las investigaciones prácticamente desde su fase inicial, en estrecha colaboración con los Inspectores a cargo del caso, todo lo cual garantiza una orientación jurídico-contable que es muy necesaria para no distraerse en gestiones inútiles o perjudiciales.

Cuando se decide la acción penal, los abogados preparan la querella criminal y asumen profesionalmente la defensa del Fisco tanto en primera instancia como en las Cortes.

Esta actividad profesional resulta novedosa ya que, como se sabe, la atención judicial de los intereses fiscales está a cargo del Consejo de Defensa del Estado.

OPINIONES

Hay opiniones en el sentido de que el Departamento debe variar su organización administrativa, para transformarse en una Oficina especializada

de pesquisas de los delitos tributarios.

La nueva organización, para quienes sostienen aquella opinión, debe ser hecha sobre la base de dos funciones: Planeamiento Técnico y Operaciones.

Mientras la Sección de Planeamiento debe hacer estudios que tiendan al descubrimiento de los principales delitos tributarios, la Sección Operaciones debe convertirse en un organismo de policía científica tributaria.

En este mismo orden de ideas, los Agentes Especiales actuarían como verdaderos detectives a los que, incluso, los Tribunales debieran encarregar el cumplimiento de las órdenes de detención y de allanamiento, previas las reformas legales del caso, como es obvio.

EL JEFE DEL DEPARTAMENTO

El Jefe del Departamento tiene las atribuciones, deberes y responsabilidades propias del cargo que desempeña y que son comunes a todos los Jefes de los Departamentos de la Dirección Nacional.

Tiene, sin embargo, algunas facultades que les son propias.

Así, por delegación de facultades del Director del Servicio, el Jefe del Departamento puede decretar medidas conservativas que consisten en la oposición de sellos y en la incautación de los libros de contabilidad y demás documentos relacionados con el giro del negocio del presunto infractor.

El Sub-Director de la Sub-Dirección Jurídica, por su parte, ha delegado en ese Jefe las facultades siguientes:

1º.— Solicitar a la Justicia del Crimen la aplicación de apremios y pedir su renovación;

2º.— Practicar la citación dispuesta en el artículo 63 del Código Tributario, a fin de que el contribuyente, dentro de un determinado plazo presente una declaración o rectifique, aclare, amplíe o confirme la anterior;

3º.— Solicitar a los Bancos y demás instituciones de crédito, copias de balances y de estados de situación; y

4º.— Determinar la forma en que las instituciones bancarias y previsionales deben remitir las copias de las tasaciones y bienes raíces que hubieren practicado.

DIFICULTADES PARA LA INVESTIGACION DEL DELITO TRIBUTARIO

Los trabajos de investigación del delito tributario que a este Departamento competen, son en extremo difíciles.

LA CONCIENCIA TRIBUTARIA

El primero y más serio de los contratiempos con que tropieza el investigador en su trabajo, está representado por la pobreza de la conciencia tributaria que hay en el medio chileno.

El fraude tributario está muy difundido en todas las actividades nacionales, y por lo mismo, en general nadie lo reprueba.

Esta falta de conciencia cívica del cumplimiento de las obligaciones impositivas, se refleja en algunos antecedentes estadísticos que corresponden a los resultados de la aplicación de la Ley sobre Impuesto a la Renta en el año tributario último.

De acuerdo con estos antecedentes, 576.331 personas presentaron declaraciones para los efectos de esa ley

en el año 1964, cifra que comprende tanto a los contribuyentes afectos al pago de los tributos como a los que resultaron no imponible.

De ese total de 576.331 contribuyentes, 240.592, resultaron gravados con el impuesto a la renta, y 335.739 personas quedaron marginadas de esa tributación.

Entre los 240.592 contribuyentes imponentes están consideradas 83.831 personas afectas a la Primera Categoría y 12.500 profesionales que tributan en la Segunda.

Los contribuyentes que en el año último pagaron impuesto global complementario en Chile suman 144.261, cifra en la que están representados 130.633 personas que ganan un sueldo, un salario, una jubilación o un montepío.

La circunstancia de que en un país de población superior a 8.500.000 habitantes, sólo poco más de 500.000 personas declaren sus ingresos para los efectos exigidos por la Ley sobre Impuesto a la Renta, no puede sino llevar a la conclusión que ya se anticipara en orden a que en Chile es pobre la conciencia que hay sobre el alcance, contenido y fines de los impuestos.

Mayor fuerza cobra lo afirmado si se recuerda que de ese total los contribuyentes de global complementario no llegan a 150.000, cifra a la que los asalariados concurren en número superior a los 130.000.

No es necesario realizar grandes esfuerzos para concluir que la falta de conciencia tributaria es, sin dudas, un serio tropiezo en la investigación de los fraudes.

NOVEDAD DEL DELITO TRIBUTARIO

Hay opiniones en el sentido de que el delito tributario irrumpió sorpresi-

vamente en la legislación penal, sin la previa preocupación de formar conciencia sobre el cumplimiento de las leyes tributarias.

Siguiendo esta misma opinión, quienes la apoyan creen que en el sentir moral y cívico de los ciudadanos no se había formado el sentimiento y la convicción de que el fraude tributario era un delito, y por consiguiente, el temor a la amenaza penal no era suficiente para reprimirlo. En suma, en el concepto público dichos fraudes no eran tenidos por infracciones dignas de ser sancionadas.

Como explica don Alfredo Etcheberry, "si determinados objetivos, por laudables que sean, no cuentan con el asentimiento moral y político de los ciudadanos, la amenaza penal será inútil para imponerlo".

La opinión que comentamos se ve confirmada por algunas realidades que personalmente puedo todavía constatar, pese a que el delito tributario es una figura que viene desde hace más de 6 años.

En varias ocasiones he oído a los contribuyentes, a personas de su familia y aún a sus asesores, abogados o contadores, que la evasión maliciosa de impuestos no es infamante y que en caso alguno puede colocarse al evasor en el mismo nivel delictual que al estafador, al ladrón o al homicida. Quienes así piensan estiman que el evasor no es un delincuente tributario sino que sólo es un contribuyente que está adeudando impuestos.

La dicho adquiere una relevancia mayor todavía, si hacemos el respetuoso recuerdo de que hasta no hace mucho tiempo, algunos magistrados tenían la misma convicción, y consideraban que con el pago de los impuestos evadidos quedaba satisfecho el crédito fiscal, lo que no justificaba mantener la acción penal.

PROGRAMAS DE DIVULGACION

Enfrentado el Departamento a este desconocimiento del delito tributario y de las metas que se persiguen con su investigación y represión, fue menester planificar y realizar un programa de difusión que es el más vasto emprendido hasta la fecha por el Servicio de Impuestos Internos.

A través de seminarios, charlas, cursos, cartillas, artículos de prensa, etc., se llevaron enseñanzas virtualmente a todos los funcionarios del Servicio, a los estudiantes universitarios y al público, en general.

Tenemos confianza en que esta tarea, que se cumplió en Santiago y en las principales ciudades de Chile, ha contribuido a formar conciencia de lo que es el delito tributario, de sus graves consecuencias para el Estado y los contribuyentes y de cuál es el importante bien jurídico que la ley trata de cautelar.

Estas situaciones que se explican no son, sin embargo, las más representativas de los contratiempos que se presentan para investigar el delito o para conseguir los resultados que de la actividad del Departamento se esperan.

LA AMNISTIA TRIBUTARIA

El más serio y grave de esos contratiempos se encuentra en la amnistía tributaria que, como se ha dicho, la estableció la Ley 16.250, en su Art. 111.

Cuando se ha sostenido y se continúa afirmando que nuestra conciencia tributaria es de una pobreza que realmente alarma; cuando se sabe que la tributación es soportada, desde hace muchos años, por un reducido número de contribuyentes que cumplen no pocas veces con sacrifi-

cios y reales esfuerzos todas sus obligaciones; cuando ya la opinión pública se siente estimulada a denunciar las evasiones, porque confía en la represión ejemplarizadora que está cumpliendo el Servicio de Impuestos Internos; y cuando se dan tantas circunstancias, varias de ellas expuestas en estas relaciones, que aconsejan actuar con firmeza frente a este delito que tan gravemente perjudica al Estado, hay quienes piensan que tal vez no debió legislarse en forma tan amplia en favor de todos los malos contribuyentes del país, entre quienes se encuentran los procesados por delitos tributarios.

El Presidente de la República observó esta amnistía en un enérgico veto, que llamaba claramente la atención sobre las perniciosas consecuencias que ella causaría como factor negativo para la ejemplarización del grupo, y como una causal de desaliento para aquellos contribuyentes que cumplían con fidelidad sus obligaciones tributarias.

El veto del Ejecutivo no prosperó.

La Ley 16.250, como se sabe, dió un plazo de treinta meses para el pago de los impuestos adeudados con más un interés igual al corriente bancario, lo que libera del pago de los intereses que legalmente son superiores para los créditos fiscales, con absoluta condonación de las multas, y sin sanciones corporales y de cualquiera otra naturaleza.

A todo lo dicho debe agregarse el frustamiento de gran parte de los trabajos que había realizado el Departamento de Investigación de Delitos Tributarios, y que eran el resultado de más de dos años de esfuerzos y sacrificios de su personal, fundamentalmente por todas las razones que ya se han dado para explicar los di-

ficultades que ofrece la investigación del fraude, y que obviamente eran mayores en las épocas en que esa unidad trabajaba con personal más reducido y con menos experiencia del que dispone en la actualidad.

Apertunadamente los pagos hechos al contado o al suscribirse los correspondientes convenios, produjeron un ingreso fiscal de importancia, y que bien puede calificarse de excepcional ya que se tenía la experiencia de anteriores leyes de condonación de sanciones simplemente civiles, que habían provocado un ingreso fiscal muy inferior al presupuestado.

Los contribuyentes sometidos a proceso por delitos tributarios, que pagaron al contado los impuestos que adeudaban por su evasión, obtuvieron el sobreseimiento definitivo.

Distinta fue la situación de los procesados que suscribieron convenios de pago, modalidad que la Ley 16.250 también consultó con las facilidades excepcionales que ya se comentaron.

Algunos Jueces del Crimen sobreseyeron definitivamente y otros magistrados estimaron que la suscripción del convenio era sólo causal de sobreseimiento temporal.

Esta diversidad de criterios también se encontró en los Fiscales de la Il.ª Corte de Santiago, debiendo señalarse que uno de ellos incluso estimó que la Ley 16.250 no favorecía a los reos de delitos tributarios, razón por la cual se pronunció por la continuación del proceso. Este último criterio también lo sostuvo la Il.ª Corte de Valdivia en una causa por delito de la naturaleza que comentamos. La Il.ª Corte de Santiago, en tres fallos de diferentes Salas, ha estado con la tesis fiscal declarando que el sobreseimiento es sólo temporal, por cuanto el convenio es una modalidad que no importa el pago de la deuda

y, por lo tanto, la obligación tributaria no se extingue sino una vez cancelada la última cuota de los impuestos e intereses cuya solución se acordó fraccionar en el respectivo convenio.

Parece propicia esta oportunidad para resaltar la especial preocupación con que el Poder Judicial se avoca al conocimiento de los procesos por delitos tributarios, que requieren de una gran actividad inicial para la sorpresiva adopción de todas aquellas medidas que serán de utilidad y provecho para el éxito de su investigación.

Esta actividad judicial que se advierte en los magistrados,—no obstante lo pluralidad de quehaceres que recargan en exceso—sus labores, es un motivo más para que la Superioridad del Servicio de Impuestos Interinos llegue al Tribunal sólo con quejas claramente planteadas, con fundamentos jurídicos sólidos y con una prueba seria y tan completa como pueda lograrse.

LA PRUEBA DEL DOLO

Cabe considerar también entre las circunstancias que dificultan la investigación administrativa y judicial del delito tributario, la prueba de la malicia en la conducta del contribuyente.

El Código Penal en su Art. 1º dice que es delito toda acción u omisión voluntaria penada por la ley; y agrega en el Inc. 2º que las acciones y omisiones penada por la ley se reputan siempre voluntarias, a no ser que conste lo contrario.

De lo expresado se desprende que, de acuerdo con la ley penal, basta probar la concurrencia de los elementos objetivos del delito para que se considere que automáticamente con-

curren los elementos subjetivos. Es lo que en la doctrina penal se denomina el dolo genérico, que coloca al infractor en la necesidad de descargarse del peso de la prueba.

Don Eduardo Novoa Monreal sostiene que esta presunción "no ha sido comprendida en su verdadero sentido y utilidad".

"En primer término, agrega, no debe verse en ella una inversión del peso de la prueba. El proceso penal no tiene por objeto forzar a alguien a que se descargue de una acusación, sino establecer la verdad. Como la presunción es simplemente legal, quedará desvirtuada cada vez que conste que el acusado no actuó dolosamente y este punto, al igual que todos los demás que interesan al esclarecimiento de lo que puede determinar la responsabilidad o irresponsabilidad que amanen en un hecho típico o aparentemente delictuoso, debe ser investigado de oficio por el tribunal en lo criminal, con todo celo".

"En segundo lugar, concluye el señor Novoa, ella no hace sino expresar una regla inevitable lógicamente y que sirve a todo ser humano en sus apreciaciones respecto de otros humanos".

Refiriéndose a este punto, don Gustavo Labatut Lena expresa que "el legislador estableció esta presunción—de carácter simplemente legal y que puede destruirse probando la involuntariedad del acto— ante la evidente dificultad práctica de la prueba del dolo en muchos casos, ya que ella se basa en las manifestaciones externas, no siempre concluyentes, de una actividad psicológica, con lo cual se evita la impunidad o el castigo a título de culpa de los casos dudosos".

En todo caso, lo cierto y concreto es que en la práctica procesal la presencia del dolo genérico obliga al imputado a descargarse del peso de la presunción.

En materia penal tributaria, la regla general es la contraria ya que en el contribuyente se requiere una determinada dirección de sus intenciones y propósitos.

Normalmente, en materias tributarias sólo se puede hablar de delito en el caso de que éste haya sido ejecutado con dolo, vale decir, con la intención positiva de defraudar al Fisco en la precepción de los tributos que le corresponden.

Este dolo cuya concurrencia se exige en el delito tributario, es el dolo específico.

Lo dicho tiene gran importancia en materia de prueba, ya que no será el inculpado a quien corresponda desvirtuar la presunción de culpabilidad que emana del dolo genérico, sino que será el juez quien deberá establecer en el proceso la concurrencia del dolo específico.

La presencia del dolo específico en la mayoría de los delitos de carácter tributario, sin dudas dificulta su investigación por parte del Departamento.

Desde luego, hay que tener presente que la prueba del delito tributario se halla normalmente en los libros de contabilidad y en su documentación anexa, todos los cuales siempre estarán en manos del contribuyente. La ausencia de facultades legales, tales como de proceder con allanamiento, con auxilio de la fuerza pública, entre otras, hacen más difícil todavía el acceso a estas pruebas que son indispensables para las investigaciones.

MEDIDAS CONSERVATIVAS

La comentada atribución que tiene el jefe del Departamento para decretar la oposición de sellos y la adopción de medidas conservativas, en parte permiten obviar estos contratiempos.

A este respecto conviene informar que hay dos procesos que se tramitan, uno en Talca y otro en Sanitago, precisamente por el delito de violación de los sellos puestos por el Servicio.

No hay dudas que en estos casos el contribuyente ha preferido incurrir en este delito que es común, —a pesar de que también lo trata el Código Tributario,— a fin de poner a buen recaudo o destruir sus libros contables y demás pruebas comprometedoras de su evasión ilícita de impuestos.

Hay que considerar, también, que los investigadores no pueden utilizar todos los medios de prueba establecidos por la ley toda vez que, por ejemplo, debe dejar de lado la de inspección personal, que sólo le corresponde al juez de la causa, y tampoco puede recurrir a las presunciones o indicios, ya que es política conocida del Servicio la de llevar a la Justicia del Crimen sólo los casos en que el dolo del contribuyente está, a su juicio, categóricamente probado.

PRESUNCIONES DE DOLO

Refiriéndose a este problema el profesor uruguayo, Sr. Ramón Valdés Costa, opina que debe establecerse un criterio objetivo para defender con éxito la correcta percepción de los tributos contra las maniobras de los particulares. Este catedrático, que fue Decano de la Universidad del Estado de su país, expresa que "si el Fisco tuviera que probar en estos casos,

además de la comisión de los hechos, la intención del agente, las infracciones quedarían en su mayoría impunes".

Y agrega que "la solución más apropiada para zanjar esa dificultad y la más generalizada en el Derecho Comparado, es la de la inversión de la carga de la prueba, mediante el establecimiento de presunciones simples de fraude, para los casos en que su prueba se estime especialmente dificultosa".

"De esta manera, por una parte, se respeta el principio de la subjetividad, penando sólo las infracciones real o presuntivamente culpables; y por la otra, se pone al Fisco a cubierto de fraudes cuya prueba es imposible".

Cita el Dr. Valdés Costa, a este respecto, una ley que grava las ventas de los productos agropecuarios, en que la intencionalidad en la defraudación se presume, sin perjuicio de la prueba en contrario a cargo del imputado.

En la ley sobre impuesto a la renta mínima presunta, encontramos el único caso de infracción tributaria en que legalmente se supone la intención dolosa de defraudar el interés fiscal.

En el artículo 6º transitorio de aquella ley, como tuvimos la oportunidad de explicarlo, se presume dolosa la falta de la declaración de bienes que debían presentar los contribuyentes; la omisión de bienes en ellas o su declaración en valores inferiores al que les corresponda, de acuerdo con las pautas que en la misma ley fueron señaladas.

PRESUNCIONES EN LA LEY TRIBUTARIA

En el Código Tributario hoy otra

presunción, aunque no incide precisamente en un caso de fraude. En el número 3º del Art. 97, en efecto, se presume la responsabilidad del contribuyente que presenta declaraciones incompletas o erróneas, que omite balances o documentos anexos a la declaración o que los presenta incompletos, en términos que pueda conducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponde. Esta presunción puede desvanecerla el contribuyente que ha empleado, en estos casos, la debida diligencia.

Antes que la Ley 15.575 modificara ese texto legal en forma que se comenta, era indispensable que el Servicio estuviera en condiciones de imputar negligencia al declarante.

Con esta modificación, la Ley 15.575 siguió el principio de nuestro Código Civil que radica la prueba de la diligencia o cuidado en quien ha debido emplearlo.

MEDIDAS PARA AGILIZAR LAS INVESTIGACIONES

Creemos que una serie de medidas, algunas de largo alcance y otras más simples y fáciles de obtener, deben contribuir a una investigación más ágil y expedita del delito tributario.

La rapidez en las investigaciones es una aspiración que el Servicio persigue y trata de alcanzar por todos los medios legales y administrativos posibles. Nos atrevemos o afirmar que esta es una sentida aspiración también de los propios contribuyentes.

En muchos casos, en efectos, y precisamente por estas dificultades con que se encuentra el investigador, tarda meses el estudio de la conducta de un contribuyente que está cierto de su inocencia y que, sin embargo, se ve expuesto a investigaciones que lo perjudican en todo sentido, y aún lo

exponen al rigor de una medida conservativa.

En otros casos en que el contribuyente tiene su responsabilidad comprometida en el fraude, los tropiezos de la investigación fiscal son altamente beneficiosas para aquél, ya sea porque pasa a disponer de un tiempo muy valioso para ocultar las pruebas del delito, para preparar sus defensas, para colocar sus bienes a buen recaudo y hasta para fugarse del país.

UNA COMPARACION

Como con lo dicho pudiera entenderse que estas demoras son excesivas y que en ellas cabe responsabilidad al Departamento, me remito en la hipótesis a un informe del señor Norman D. Nowak, Jefe de la Misión Económica de Estados Unidos en Chile, que refiriéndose al tema, dice: "La razón por la cual las investigaciones por delitos tributarios demoran (a veces dos y tres años o quizás más y otros tantos más años ante la justicia) más que por cualquier otro tipo de delito, se debe a la complejidad de los hechos involucrados en una evasión dolosa".

"Un caso corriente (sencillo) con sus normales dificultades puede generalmente ser investigado por un Agente Especial en el plazo de seis a nueve meses".

"Resumiendo todo esto, —añade el Sr. Nowak,— y con respecto al promedio del tiempo que en los Estados Unidos demora una investigación por delito tributario, desde sus comienzos hasta que se dicta la sentencia, tarda tres a cuatro años".

"Este período se divide en la siguiente forma:

"1.— La investigación propiamente tal, 9 meses a 1 año.

"2.— Revisión legal, 3 meses a 6 meses.

"3.— Juicio, 2 años a 3 años".

Nos parece necesario llamar la atención en orden a que el Departamento de Investigación de Delitos Tributarios nació en Estados Unidos en el año 1919; que los Agentes Especiales disponen en ese país de rentas que van desde US\$ 5.000.— dólares al año; que cuentan con automóviles y medios técnicos para la investigación inmensamente superiores a los que dispone Chile; que su reclutamiento generalmente se hace en las Universidades; que la ley los ampara con un fuero semejante al de la policía; que están dotados de armas; que reciben una colaboración amplia en el público, por su alta conciencia tributaria, y que en la investigación tienen amplio acceso a toda fuente informativa, incluso a la cuenta corriente bancaria; que jubilan con sólo veinte años de servicio, debido principalmente a los rigores del oficio, al desgaste físico y nervioso mayor que tienen respecto a otros funcionarios de la misma Repartición, etc.

Creemos que los inconvenientes ya comentados pueden, como dijimos, superarse.

LA LEGISLACION

Es absolutamente indispensable, como punto de partida, disponer de una legislación tributaria clara y acertada.

Sobre esta materia, don Eduardo Novoa afirma que "el régimen tributario chileno, pese a todas las modificaciones más recientes, que llegan a designar como una "reforma tributaria" lo que no es sino una revisión parcial e insuficiente de algunos im-

puestos, sigue siendo un conjunto caótico de textos legales, cada vez más remendados y parchados, carentes de estructura técnica y de inspiración científica. La variedad de tributos es enorme, el número de leyes que los establecen, increíble y la manera de irlos adecuando a las nuevas circunstancias, por entero falta de sistema. No impera en este campo sino una regla, la urgencia apremiante de cubrir las necesidades fiscales, cada vez mayores, sin respeto por los principios de la técnica impositiva y de la ciencia del derecho.

"La desarmonía, desorden, contradicción y falta de organicidad a que nos referíamos, como calificativos propios de nuestro sistema legal vigente, tienen, pues, una significación real. Es manifiesto que ellos constituyen serios escollos para una marcha ordenada del país hacia un desarrollo económico expedito y fructífero".

COORDINACION ENTRE LAS UNIDADES DEL SERVICIO

Es de toda conveniencia, también, acentuar las vinculaciones que deben existir entre el Departamento y las demás unidades del Servicio.

Cuando se inició en Chile la investigación del delito tributario fue notoria esta falta de sincronización entre las actividades del Departamento y las del resto del Servicio, y en algunos casos se produjeron lamentables resultados que, incluso, tuvieron resonancia judicial.

A medida que se divulgó el conocimiento de la especialidad del delito tributario y el Director del Servicio impartió las normas necesarias, esta coordinación que se echaba de menos se hace cada día más estrecha y generalizada.

RELACIONES CON OTRAS UNIDADES DE LA ADMINISTRACION DEL ESTADO

En este mismo orden de ideas, sin embargo, el Departamento en su actividad necesita relacionarse con otras instituciones de la Administración del Estado, ya sea para darles una información o para pedirselas; ya sea, incluso, para trabajar en conjunto algunos aspectos de la investigación.

En muy escasa medida se han logrado vinculaciones de ese orden, porque, en general, las Leyes Orgánicas de muchas instituciones establecen la prohibición de divulgar los antecedentes de que conocen o disponen.

Si el delito tributario, como se ha dicho, representa un atentado tan grave al orden público económico, parece sano eliminar estas cortapisas que el propio Estado opone para dificultar la defensa de sus propios intereses.

Creemos que al legislador debiera preocuparlo este problema, a fin de permitir la más amplia colaboración de todos los organismos del Estado en la investigación del delito tributario.

A fin de que esta liberalidad informativa no se traduzca en excesos, puede disponerse que sólo el Jefe Superior de cada Servicio solicitará y suministrará los antecedentes que, por su naturaleza, deben tener el carácter de reservados o confidenciales.

PENALIDAD ADECUADA

Hace falta, también, una penalidad adecuada para el delito tributario.

Sobre este aspecto del problema hay, naturalmente, diversas y encontradas opiniones.

Hay quienes están de acuerdo con la actual penalidad establecida en el Código Tributario; hay quienes disienten de esa opinión y consideran que las sanciones deben ser más rigurosas; y un tercer grupo está con la idea de rebajar las sanciones, pero con la obligatoriedad de ser cumplidas por el reo, eliminando su remisión condicional.

La cuestión es interesante, porque las circunstancias modificatorias de la responsabilidad del contribuyente, juegan un papel de mucho interés en el resultado de la pena.

En la generalidad de los delitos tributarios no concurren circunstancias agravantes de la responsabilidad penal y si, en cambio, entran en juego fácilmente dos atenuantes; la irreprochable conducta del contribuyente y la de su ánimo de reparar el mal causado pagando una parte de su deuda.

No queremos situarnos, precisamente, en el caso de que pague la totalidad del impuesto debido, con sus intereses y sanciones, en cuyo caso también se configura la atenuante ya conocida del Código Tributario.

LA REMISION CONDICIONAL DE LA PENA

Cabe considerar, asimismo, que en la generalidad de los casos la querrela comprende dos y más delitos tributarios. De acuerdo con las reglas que da el Código del ramo sobre el concurso de delitos, el contribuyente sólo puede ser condenado a la pena asignada al delito o infracción más grave. No es posible acumular o sumar las diferentes penas ni tampoco aplicar la sanción que corresponde a la infracción más grave, aumentada

en uno, dos o tres grados, según el caso.

En estas condiciones, la actual penalidad del delito tributario deja al contribuyente en excelentes condiciones de solicitar y obtener los beneficios de la remisión condicional de la pena, con lo que en buena medida se pierden los efectos ejemplarizadores que se persiguen con la represión del delito tributario.

Los hechos así lo han confirmado. En las dos sentencias condenatorias recaídas en procesos por estos delitos, en una la pena impuesta fué de sesenta y un días de presidio y en la otra de un año.

Uno de los contribuyentes logró los beneficios de la remisión condicional, y el otro contribuyente no pudo obtenerlos en atención a que, además, se le impuso pena por otro delito.

Estamos con la idea de los que piensan que la penalidad debe ser baja, pero que ella en todo caso debe cumplirse totalmente.

No creemos que el establecimiento de penas más severas que las actuales produzcan el resultado que se pretende, cual es el de ejemplarizar con el rigor de una pena, por breve que ella sea.

El juego de las circunstancias atenuantes, las instituciones del indulto, de la amnistía y de la remisión condicional, pueden reducir la sanción y hasta hacerla desaparecer, por fuertes que sean en el papel las penas asignadas al delito.

Los efectos que produce el delito tributario,— y que ya se han comentado,— y la personalidad de los contribuyentes evasores, hacen suponer que los efectos readaptativos pueden conseguirse perfectamente con una

pena moderada, siempre, eso sí repetido, en el entendido que se cumplirá íntegramente.

LA LIBERTAD PROVISIONAL

Hay opiniones que se orientan a sostener que durante el sumario el reo no podrá acogerse a los beneficios de la libertad provisional.

Fundamentalmente dos razones abonan esta opinión: en primer término, se abreviaría el sumario, que por regla general interesa al contribuyente prolongar con la solicitud de diligencias dilatorias e inútiles, que nuestros códigos autorizan; en segundo término, se invoca una norma análoga contenida en la Ley sobre Cambios Internacionales que, al igual que el Código Tributario, resguarda un mismo bien jurídico, cual es la integridad económica del Estado.

Contribuiría, también, a mejores resultados crear tribunales y establecer procedimientos especiales para el delito tributario.

TRIBUNALES ESPECIALES

En las Quintas Jornadas de Ciencias Penales que tuvieron lugar en Santiago en Octubre de 1962, don Tomás Chadwick V. presentó un trabajo sobre organización de los Tribunales y el procedimiento penal en relación con el delito económico.

Sobre estas materias el Sr. Chadwick expresó que el "campo propio del delito económico, concebido como el atentado a ese orden social - económico nuevo, es particularmente complejo, con el dinamismo de los procesos económicos, su recíproca influencia y la multiplicidad de factores que lo integran".

Y concluía: "Hay, indudablemente, modalidades y características que obligan a usar métodos especiales en la investigación, la regulación y la valoración de los fenómenos económicos".

"Al delincuente económico social, poderoso y amparado, debe oponérsele tribunales especiales, de alta jerarquía, integrados por jueces de carrera o profesionales y técnicos de probada idoneidad".

Aboga el Sr. Chadwick por tribunales especiales integrados en forma mixta por jueces profesionales del nivel de Ministros de Cortes de Apelaciones, y por magistrados técnicos expertos en materias económicas.

"Estos tribunales especiales del fuero penal se caracterizarían, además de su ya indicada composición mixta, por la plenitud de la jurisdicción, esto es, por fallar en única instancia; por el carácter intermitente de su funcionamiento; por las modalidades del procedimiento y por la reserva de la acción al Ministerio Público".

Si ha llamado la atención la conveniencia de proponer tribunales y procedimientos especiales para los delitos económicos, con tanta mayor razón esa idea debe extenderse a los delitos tributarios, cuya investigación ofrece, complejidades que no pueden ponerse en duda y que, incluso, parece más dificultosa.

Para la investigación acertada del fraude de impuestos, no sólo se precisa una amplia versación de las disciplinas penales; es indispensable, además, poseer profundos conocimientos de las leyes tributarias y de contabilidad.

Los Tribunales Especiales propuestos para la investigación y penalidad

del delito tributario, producirían resultados altamente favorables, no sólo por la rapidez con que se llegaría a la sentencia, sino también por la manera técnica y científica con que se abordaría el estudio de la conducta de los contribuyentes.

DESCENTRALIZACION DEL DEPARTAMENTO

Otra de las ideas que se están considerando para atacar en mejores condiciones las evasiones ilícitas de impuestos, es la descentralización del Departamento.

Se ha dicho que el Departamento tiene su sede administrativa en Santiago, lo que no obsta a que esa actividad investigadora llegue a todas las ciudades del país donde un caso, por sus especiales características reclame su intervención.

La Superioridad del Servicio ha considerado la conveniencia de llegar a una descentralización del Departamento, la que operaría sobre la base de crear unidades operativas en algunas o en todas las Direcciones Regionales.

Esta idea no es de fácil materialización, ya que, entre otros imperativos, hay que cumplir en entrenamiento previo e indispensable que debe darse al funcionario para hacer de él un investigador, adiestramiento que no es breve, y que requiere de una intensa práctica en el terreno.

REFORMAS A INSTITUCIONES TRADICIONALES

Hay en nuestro sistema jurídico algunas instituciones que tradicionalmente no se modifican, y que tal

vez sería de conveniencia que recibieran algunos ajustes a objeto de facilitar la investigación de los delitos tributarios, si coincidimos en la gravedad de los daños que causan a la economía del país.

Se ha hecho notar la inconveniencia de que sea el propio Estado quien establezca secretos y confidencialidades que lo perjudican en sus intereses.

Lo propio puede decirse de algunas instituciones que desde muy antiguo vienen mereciendo el más amplio respeto.

Fundamentalmente nos referiremos a dos: el secreto médico y el secreto de la cuenta corriente bancaria.

EL SECRETO MEDICO

El secreto médico, definido como "la obligación que, dentro de ciertas condiciones, tiene el médico de guardar reserva de los hechos por él conocidos en el ejercicio de su profesión", no es en sí un inconveniente para investigar el delito tributario.

Dos elementos tipifican este delito propio de violación del secreto médico: el depositario del secreto debe ser persona que ejerza una profesión que requiera título; y el secreto debe ser confiado al profesional.

Ha preocupado a la doctrina esclarecer con respecto al segundo elemento, si es absolutamente necesario que el secreto sea confiado en forma expresa al profesional o si existe por el solo hecho de recurrir el cliente a los servicios de aquél.

Hay quienes opinan que la circunstancia de no solicitarse reserva, al profesional lo libera de esta obligación de guardar el secreto.

Otras oponiones se inclinan por la tesis de que "el médico es un confidente de hecho en todos los casos".

Cuando el Departamento recibe la información de que un médico no contabiliza todos los ingresos que derivan del ejercicio de su profesión, las investigaciones presentan serios contratiempos para llegar a resultados que no comprometan este secreto que la ley le impone guardar respecto de su clientela.

En un caso que el Departamento tuvo que estudiar hace algún tiempo se pudo establecer que un médico otorgaba boletas apenas por el 20% de las intervenciones quirúrgicas que practicaba, con la consiguiente omisión en sus libros de estos ingresos afectos a la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Para el buen éxito de la investigación era indispensable identificar a los clientes e interrogarlos sobre la enfermedad que el médico había tratado y sobre los honorarios convenidos y pagados.

Al proceder de esta manera se respetaba el secreto del médico, ya que no se le ponía en la situación de revelar la enfermedad en que había intervenido.

El problema también se presenta si con ocasión de decretarse medidas conservativas, llega a manos del Departamento una nómina que contenga el nombre de los pacientes tratados por un médico, y a los que este profesional, según se comprueba, no dió boleta.

En tal evento, el médico se verá enfrentado a la necesidad de explicar que honorarios percibió de cada paciente, si es que se pactaron, y segu-

ramente tendrá que indicar cuál es la enfermedad que trató en cada caso, a objeto de relacionar su trabajo profesional con la remuneración correspondiente, considerando en este punto los aranceles que establece el Colegio Médico.

El Departamento, a la vez, tendrá que entrevistar, como se ha explicado, a cada uno de los pacientes para recoger la prueba del monto y pago de los honorarios, punto este que es el único que le interesa conocer al investigador.

Se ha creído que estas investigaciones pueden cumplirse, en primer término, porque no importa colocar al médico en la necesidad de revelar los secretos que sus pacientes le hayan confiado o que él pudo descubrir durante el tratamiento de la enfermedad.

La individualización del cliente y de su enfermedad serán conocidas no por la infidencia culpable o dolosa del médico, sino como consecuencia inevitable provocada por la incautación de fichas clínicas, la que escapa a la voluntad del profesional.

Si el médico revela los honorarios pagados por sus pacientes, no romperá ningún secreto, ya que el Servicio puede indagar sobre el monto y origen de todas las rentas de cualquier contribuyente, sin que pueda oponérsele ninguna confidencialidad para la información.

Fuerza en reconocer, sin embargo, que hay ciertas especialidades médicas que merecen un trato especialísimo por parte del investigador, porque ellas atienden enfermedades y pacientes que no pueden exponerse al riesgo de un daño moral o físico que ningún beneficio fiscal sería bastante para su justificación.

Es de indudable necesidad, en todo caso, esclarecer el alcance del secreto médico cuando las investigaciones del delito tributario ponen en descubierto atenciones profesionales cuyo pago se está marginando de la tributación correspondiente.

EL SECRETO DE LA CUENTA CORRIENTE BANCARIA

El secreto de la cuenta corriente bancaria presenta inconvenientes serios para investigar el delito de evasión ilícita de impuestos, ya que al amparo de esa reserva, es fácil al contribuyente ocultar todos los ingresos que excluye de su contabilidad.

UN POCO DE HISTORIA

Desde antiguo, en las leyes sobre Impuesto a la Renta se estableció la facultad del Director para ordenar la revisión de la cuenta corriente bancaria de una persona.

Don Gonzalo Urrezola Arrau, en su memoria de prueba sobre "El secreto de la Cuenta Corriente Bancaria", dice que con el apoyo de la antedicha facultad, "La Dirección de Impuestos Internos había hecho de la revisión del movimiento de las cuentas corrientes, un trámite de cajón. En efecto, —agrega— una vez presentadas las declaraciones, los Inspectores, previa autorización u orden del Director, se trasladaban a las oficinas del Banco en que el contribuyente tuviera cuenta corriente y examinaban minuciosamente el movimiento de ella, partida por partida".

"La reacción lógica que provocaba este control tan estricto de la Dirección de Impuestos Internos, era evidentemente la de evitar por todos los

medios posibles la verificación de la exactitud de las declaraciones. Esta reacción se tradujo en que la mayor parte de los contribuyentes, con una falta absoluta de conciencia tributaria, retirara sus fondos de los bancos y cerrara sus cuentas corrientes, produciendo así la disminución del encaje bancario", con graves y perjudiciales consecuencias.

Al discutirse el secreto de la cuenta corriente bancaria, la Comisión de Constitución, Legislación y Justicia de la Cámara de Diputados, al referirse a las normas contenidas en los incisos 2º y 3º del Art. 1º de la Ley 7498, dijo "De estas disposiciones resulta que nadie que no sea el interesado, ni aún la propia Dirección de Impuestos Internos, podrá imponerse del movimiento de la cuenta corriente, de tal manera que la Dirección de Impuestos Internos, para llevar un control de las utilidades del comercio, de la industria y de los particulares, en relación con los tributos a que están afectos, sólo podrá hacerlo por otros medios ajenos al examen de la cuenta corriente bancaria.

"Se ha estimado que con esta disposición se disipa el temor que algunos podrían abrigar en el sentido de experimentar molestias debido a la inspección que de sus cuentas corrientes bancarias pudiera hacer la Dirección de Impuestos Internos, y, como consecuencia de esta confianza, se espera un incremento de los depósitos y un mayor uso del cheque".

Posteriormente, la Ley 11.575, de Agosto de 1954, dispuso que la Justicia Ordinaria y el Director General de Impuestos Internos estaban facultados para ordenar el examen de las cuentas corrientes bancarias en los casos de juicios y reclamaciones que

dijeran relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La Ley 13.305, de Abril de 1959, modificó la Ley 11.575 reservando sólo a la Justicia Ordinaria la facultad de tener acceso a la cuenta corriente bancaria de los contribuyentes procesados por delitos de carácter tributario.

El mismo principio, y con la limitación señalada, pasó luego a incorporarse al Código Tributario, en su artículo 62.

En un proceso por delito tributario, el juez de la causa interpretó dicho precepto en el sentido de que la justicia sólo podía ordenar la revisión de la cuenta corriente bancaria del contribuyente investigado y no de terceros.

El Servicio estuvo por la tesis de que el texto del Art. 62 conduce a concluir que la Justicia Ordinaria puede revisar cualquier cuenta corriente si su examen lo juzga necesario para comprobar la existencia del delito tributario y la participación que en él ha cabido al contribuyente y demás personas que resulten responsables.

La tesis del Servicio fué acogida por la Ilustrísima Corte de Santiago.

Los Arts. 5º y 63 del Código del ramo confían al Servicio de Impuestos Internos la aplicación y fiscalización administrativa de las leyes tributarias, y al efecto se le faculta para hacer uso de todos los medios legales que permitan comprobar la exactitud de las declaraciones que presentan los contribuyentes y para obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieren adeudarse.

No obstante lo anterior, y por consideraciones especiales, el legislador

ha limitado en ciertos casos la amplia facultad del Servicio. Así lo prescribe el Art. 61 del mismo Código al disponer que sus preceptos, "no modifican las normas vigentes sobre secreto profesional, reserva de la cuenta corriente bancaria y demás operaciones a que la ley de carácter confidencial".

En consecuencia, el principio de la amplia facultad del Servicio para fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias tienen la excepción antes señalada la que, por su carácter de tal, debe ser interpretada restrictivamente y no extenderse a otros casos fuera de los expresamente señalados por el legislador.

No obstante, las instituciones bancarias y los contribuyentes están dando alcances más amplios que el que corresponde dar al secreto de la cuenta corriente.

Los Bancos, en efecto, niegan al investigador la posibilidad de imponerse de antecedentes de su clientela que no están ni pueden estar amparados por la reserva, en atención a que no forman parte de lo que es, técnicamente, la cuenta corriente.

Así, por ejemplo, en las investigaciones de delitos tributarios los Bancos se niegan a informar sobre los créditos otorgados a corto o largo plazo a su clientela, sea a través de préstamos hipotecarios, créditos controlados, avances contra aceptación, préstamos con letras, etc., e incluso, mantienen en reserva el movimiento de las letras de cambio que se depositan en garantía, en descuento o en cobranza, en circunstancia que para muchas operaciones con este tipo de instrumentos mercantiles no es indispensable mantener cuenta corriente bancaria.

El natural interés de los Bancos por mantener grata a su clientela, parece ser la única razón que explicaría esta protección a la cuenta corriente bancaria, con una reserva que excede los alcances fijados por la ley.

Resulta indudable que el secreto o reserva que se comenta no alcanza al titular de la cuenta corriente bancaria, el que si está obligado a proporcionar al Servicio todos los antecedentes que éste le requiera en ejercicio de su función fiscalizadora, incluídos los documentos que el Banco le hubiere remitido a virtud del contrato de cuenta corriente bancaria, en atención a que dichos documentos no se van a examinar en el Banco mismo, sobre el cual pesa exclusivamente el deber de la reserva.

Sin embargo, en ocasiones en que las medidas conservativas han recaído sobre memorandums de depósitos, estados de saldos de cuentas corrientes y sobre otros documentos que el Banco remite a su clientela, el contribuyente ha solicitado su inmediata devolución, apoyándose en que la reserva de la cuenta corriente bancaria impide al Servicio tomar conocimiento de esos antecedentes y papeles.

El Departamento cree que puede imponerse o investigar en un Banco cualquiera operación bancaria, siempre que no se trate del examen del movimiento de la cuenta corriente o de otra operación a la cual la ley de carácter confidencial.

En el Departamento, asimismo, se cree de toda conveniencia restituir al Director la facultad de imponerse de la cuenta corriente bancaria de los contribuyentes cuya conducta tributaria se investiga, fundándose en cada caso, en el cuerpo de una resolución, las razones que aconsejan esa medida excepcional.

EL ARRAIGO ADMINISTRATIVO

Como una medida de asegurar las responsabilidades que pueden afectar a los contribuyentes investigados, se estima indispensable modificar el actual artículo 72 del Código Tributario.

De conformidad con este precepto, las personas que desean salir del territorio chileno deben acreditar hallarse al día en sus obligaciones de declaración y pago del Impuesto Global Complementario, o del Adicional en su caso.

Se ha logrado establecer, en varias ocasiones, que un contribuyente que se entera de la investigación de su conducta tributaria trata de salir del país, y para conseguir su objetivo le bastará acreditar que está al día en el pago de los impuestos que derivan de sus propias declaraciones que presentó al Servicio, y de cuya fidelidad es precisamente de la que se duda.

Si al término de la investigación se logra establecer y comprobar el fraude de dicho contribuyente, se hará ilusoria la persecución de sus responsabilidades ya que es probable que sus bienes los haya puesto a buen recaudo y no tenga el propósito de regresar al país sino una vez que prescriba la acción penal.

No se trata, por supuesto, de coartar la libertad individual del contribuyente investigado. Sería imprudente amenazar sus garantías personales,

en circunstancia que la investigación aún no llega a las conclusiones y a la prueba de que no está en el cumplimiento de las leyes tributarias. Pero si los antecedentes y pruebas de que el Servicio dispone representan fuertes presunciones de la comisión de un delito tributario y de la responsabilidad que en él le cabe al contribuyente, parece razonable adoptar algunas providencias administrativas en resguardo de los intereses fiscales.

La actual legislación permite la salida del país de un contribuyente que no está al día en el pago de su impuesto Global Complementario o Adicional, si existen razones plausibles, a juicio exclusivo del Director Regional, alto funcionario que puede exigir al interesado que rinda caución suficiente.

Precisamente es esta última norma la que se estima del caso aplicar a los contribuyentes investigados que solicitan pasaporte para salir de Chile. Será el Director Regional quien decida en esta materia, con la facultad de exigir las garantías que a su juicio sean suficientes para asegurar el pago de los impuestos que las investigaciones comprueben que se han evadido.

La norma en comentario no regiría para los extranjeros con visa de turistas ni para las personas que deben viajar en misiones para las cuales reciben pasaportes diplomáticos u oficiales.

3ª JORNADA

GARANTIAS DEL CONTRIBUYENTE EN LA INVESTIGACION ADMINISTRATIVA DEL DELITO TRIBUTARIO

ACLARACION

El nombre del tema puede inducir a un error, ya que las garantías que pensamos que tiene el contribuyente

frente al Fisco en algunos casos son comunes tanto para el investigado como para quien está sujeto a una fiscalización ordinaria.

En la confianza de que este tema, —que ha interesado y sigue preocupando a los estudiosos del Derecho Financiero,— es conveniente tratarlo con la mayor amplitud posible, se miran en conjunto todas las garantías que tiene el contribuyente frente al Estado, particularmente desde que su intervención llegó a afectar decisivamente la posición y el comportamiento del hombre dentro de la sociedad.

En diversas Jornadas Internacionales de Derecho Tributario se evidencia esta preocupación que tienda a colocar al contribuyente y al Estado, tanto como sea posible, en un mismo pie de igualdad.

La presencia de normas jurídicas que regulen las relaciones del Fisco con el contribuyente, resultan indispensables en el plano de la investigación del delito tributario, particularmente si se considera que de ella puedan derivar consecuencias comprometedoras de la libertad personal del ciudadano.

Entre nosotros esa garantía existe, y creemos que ofrece amplias seguridades a la defensa del contribuyente, aún en la etapa administrativa de las investigaciones del delito tributario, a pesar de que ellas son secretas.

EL PERSONAL INVESTIGADOR

Examinemos estas garantías, en primer término, desde el punto de vista humano, es decir de la calidad personal de los funcionarios y autoridades que intervienen en la investigación del delito tributario.

Tanto en el Gobierno anterior como en el actual, la Superioridad del Ser-

vicio, y a través de ella el Departamento de Investigación de Delitos Tributarios, ha recibido un apoyo amplio y muy preciso: Se debe estudiar la conducta de todo contribuyente sobre la cual existan dudas o sospechas de no estar fielmente ajustada a las leyes tributarias, con absoluta y total prescindencia de su nacionalidad o de su situación política, social o económica.

En estas condiciones, la garantía de la investigación está representada por la objetividad con que se hará el estudio del caso, y además, porque de esa manera se asegura que no habrá un trato discriminatorio, y por lo mismo injusto, entre un contribuyente y otro.

En la práctica esta garantía ha jugado sin excepciones, como lo comprueba el hecho de que los contribuyentes, aún en sus airadas defensas, —que hasta han solido ser ofensivas— jamás han reclamado ser víctimas de una persecución política social o de otro orden.

La preparación profesional de los investigadores es también una garantía para el contribuyente, y, además, también lo es para el Fisco.

A esa competencia profesional deben sumarse las condiciones personales del investigador, que han sido rigurosamente estudiadas por la Superioridad del Servicio, a fin de llevar a una función tan delicada sólo a quienes tienen una conducta privada y pública libre de la menor sospecha.

Los investigadores, en efecto, están permanentemente sometidos a un entrenamiento que cubre la enseñanza

teórica y práctica de las más variadas disciplinas, que comprenden el estudio profundizado de diversas leyes tributarias de importancia; el aprendizaje de técnicas, incluso de carácter policial, que deben ser útiles para sus trabajos; el conocimiento de otras importantes materias relacionadas con el Derecho Penal y las legislaciones cambiarias, aduaneras, previsionales, bancarias, etc.

Lo dicho constituye, a no dudarlo, una importante garantía para el contribuyente, toda vez que la investigación de su conducta está entregada a un personal absolutamente idóneo, que no lo expondrá a molestias o a riesgos inútiles y, al mismo tiempo, puede responderle de la más absoluta reserva y sigilo en que mantendrá todo lo que conozca, descubra o se le confíe con ocasión del trabajo que realiza.

En este mismo orden de ideas, cabe tener presente que en las investigaciones les cabe intervenir en forma activa a los abogados del Departamento, lo que garantiza aún más la seriedad de los trabajos y su dirección eminentemente legal y técnica.

La intervención de aquellos profesionales, sumada a la circunstancia de que el Jefe y el Subjefe del Departamento son también abogados, aseguran al contribuyente que en ningún momento se verá expuesto a un apremio ilegítimo, si bien se debe reconocer que las investigaciones, por su naturaleza, generalmente ocasionan molestias que son inevitables.

DIRECTOR NACIONAL Y SUB-DIRECTOR JURIDICO

En las investigaciones intervienen, además, el Sub-Director de la Sub-Dirección Jurídica, sus asesores abo-

gados y el Director del Servicio, Alto Funcionario este último que, como se sabe, es el único titular de la acción penal.

Como el Departamento forma parte de la Sub-Dirección Jurídica, al Sub-Director permanentemente se le consulta en la orientación legal de los casos, y a su estudio se someten los resultados de las investigaciones, la proposición que se le hace sobre la procedencia de formular querrela, y el borrador de la misma.

El Sub-Director de la Sub-Dirección Jurídica, además de estudiar personalmente todo el caso, recurre a la asesoría de abogados que se han especializado en trabajos de esta naturaleza.

Si el Sub-Director está de acuerdo con el trabajo cumplido y con las proposiciones que se le sugieren, o una vez que se complementan las investigaciones o estudios que él indica, procede a elevar el caso, con todos sus antecedentes y con su opinión, al Director del Servicio.

La más alta autoridad del Servicio, como es natural, realiza un estudio completo, detenido y profundo del caso, de sus antecedentes y de las opiniones que sobre él emiten el Jefe del Departamento, el Sub-Director de la Sub-Dirección Jurídica y también la de los asesores a quien el Director decida también consultar.

Estos repetidos exámenes y estudios que se hacen del caso por diferentes autoridades hasta llegar al Jefe del Servicio, es indudable que representan una importante garantía para los contribuyentes que han cumplido con sus obligaciones y que, por lo mismo, no deben verse expuestos a querrelas infundadas o temerarias, producto de un trabajo ligero, precipitado o irresponsable.

LA ACCION PENAL

Como se ha dicho, el Director del Servicio de Impuestos Internos es la única persona que puede accionar criminalmente por delito tributario. No hay, por consiguiente, acción pública para denunciar este tipo de delitos.

Es indiscutible la garantía que para el contribuyente representan la intervención exclusiva del Director y la ausencia de acción pública.

Debe suponerse que el buen criterio, la ponderación, el equilibrio en los juicios y el estudio personal del caso, estarán siempre presentes en la decisión del Director, para que ella sea justa y responsable.

La falta de acción pública, —que tratándose de delitos económicos es ampliamente aceptada,— es una garantía porque libra al contribuyente del riesgo cierto de verse expuesto a denuncias calumniosas y mal intencionadas, producto de resentimientos, venganzas, chantajes, etc.

DECISION EXCLUSIVA DEL DIRECTOR

Sobre la decisión del Director para formular querrela o disponer que sólo se persigan las responsabilidades civiles del contribuyente, conviene recordar las consideraciones que se comentaron en la primera de estas Jornadas, y que responden a las políticas del Servicio de Impuestos Internos para la represión del delito tributario.

Sobre este mismo punto, se ha planteado una cuestión de interés. De acuerdo con el Art. 162 del Código del ramo, el Director es libre y soberano para decidir sobre la prosecución criminal del caso. Ese texto legal, en efecto, dice que "quedará al libre ar-

bitrio del Director interponer, sin más trámite, la correspondiente querrela o denuncia" por delito tributario.

Se ha sostenido que si bien el Director es la única persona que puede interponer denuncia o querrela por delitos tributarios, ello no significa, en modo alguno entender que tiene la facultad discrecional para decidir si recurre o no a la Justicia Ordinaria.

Se funda esta opinión en el Art. 84 N° 3° del Código de Procedimiento Penal, que obliga a los empleados públicos a denunciar los crímenes o simples delitos de que tomen conocimiento en el ejercicio de sus funciones.

De otro modo, según se afirma, "ello se traducirá en la arbitrariedad administrativa y en la posibilidad de que delitos graves quedan impunes si así se le ocurre al Director".

El Servicio tiene la tesis contraria, según se explicó, entre otras razones porque el tenor literal del Art.— 62 es claro en orden a que el Director es libre y soberano para decidir si hay o no mérito para interponer una querrela o formular una denuncia por delito tributario.

Desde luego la expresión "quedará al libre arbitrio del Director, aleja toda duda de que la regla del Art. 162 del Código Tributario es una norma especial que prima sobre la que se contiene en el Art. 84 N° 3° del Código de Procedimiento Penal.

Por lo demás, el legislador precisamente se coloca en el caso de que el Director decida no accionar criminalmente, cuando en el mismo Art. 162 se expresa que "si no se dedujere querrela o denuncia, la sanción pecuniaria será aplicada con arreglo al procedimiento general establecido en el Art. 161".

La citada disposición revela claramente que el legislador ha permitido que, aún cuando exista delito tributario, el Director opte por no perseguir la responsabilidad penal. Si sólo fuera lícito al Director omitir la denuncia o querrela cuando a su juicio no hay delito, el Código no habría ordenado que la sanción pecuniaria se aplicara por el Servicio, ya que no habría delito que sancionar.

IRRETROACTIVIDAD EN LA COBRANZA DE IMPUESTOS

De acuerdo con lo establecido en el Art. 16 del Código Tributario, no procede el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se ha ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentadas por el Director o por los Directores Regionales en dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de unos o más de estos en particular.

Esta norma, que en lo fundamental reproduce lo que ya decía la antigua Ley sobre Impuesto a la Renta, constituye una garantía para el contribuyente que ajustó su comportamiento tributario a la interpretación que a las leyes correspondientes se dieron por el Director o por los Directores Regionales en documentos que tienen un carácter oficial.

La garantía es amplia, porque la irretroactividad de la cobranza de los impuestos no sólo opera cuando las interpretaciones de las leyes tributarias por parte de la Superioridad del Servicio están contenidas en documentos evacuados para el conocimiento de uno o más contribuyentes en

particular, sino también en los casos en que la información va dirigida a todos los contribuyentes, y aun todavía cuando el criterio del Servicio se materializa en instrucciones para todos los funcionarios de la Repartición.

Es evidente que si en una investigación por delito tributario el contribuyente hace notar que de buena fe se ajustó al criterio del Servicio, expresado en algunas de las formas que el Art. 26 establece, no podría repararse su comportamiento tributario, ni menos pensar en una posible querrela o denuncia criminales, ya que el juego del artículo en referencia aleja por completo la posibilidad de encontrar dolo en su conducta.

EL "SOLVE ET REPETE"

De conformidad con lo dispuesto en el Art. 147 del Código Tributario, no es necesario el pago previo de los impuestos, intereses y sanciones para reclamar, lo que no obsta, eso sí, al ejercicio por parte del Fisco de las acciones de cobro que proceda.

Dicho en otros términos el Código Tributario rechaza el principio del "Solve et repete", que se ha observado en forma amplia por las legislaciones de los países latinoamericanos.

En las Primeras Jornadas de Derecho Procesal que se cumplieron en el año 1957 en Montevideo, se aprobó, por unanimidad, la idea de que "ninguna norma debe establecer el pago previo en prestaciones reclamadas por la administración como requisito para el ejercicio de los recursos administrativos y de la acción de nulidad".

Al año siguiente en México, durante la Segunda Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, hubo acuerdo en que "debe eliminarse como requi-

sito de procedencia, tanto en la interposición de recursos administrativos como en el ejercicio de la acción contenciosa, el pago previo de los tributos, sin perjuicio de las garantías que fueran necesarias en los casos en que exista riesgo de incumplimiento del crédito fiscal".

Este principio del solve et repete lo adoptó Chile en el Decreto N° 1269, de 29 de Marzo de 1925, que refundió las disposiciones sobre la tributación a la renta que se contenían en diversas leyes y decretos. En su artículo 129, en efecto, se disponía que el "contribuyente que formulara reclamo administrativo o judicial, en conformidad a esta ley, deberá previamente enterar en arcas fiscales el monto del impuesto que adeudare".

En Diciembre del mismo año se dictó el Decreto Ley 755, cuyo artículo 91 dispuso que los contribuyentes o sus representantes que consideraban ilegal o injusta la determinación hecha por el Servicio de sus rentas, impuestos o intereses penales, debían pagar dicho impuesto o interés, pero tenían derecho a reclamar por escrito a la Dirección.

Fué objeto de controversias esclarecer si se mantenía el mismo principio de que el pago era condición previa para admitir el reclamo a tramitación.

Alvaro Rencoret, comentando los Decretos 1269 y 755, opina que "entre la redacción de uno y otro precepto existe una clara diferencia: Mientras el primero plantea en forma terminante la exigencia del pago previo, el segundo sólo dice que "deberá" pagarse; lo cual permite entender que el hecho de pagar no es previo para poder reclamar, y que solamente el reclamo no suspende la acción ejecuti-

va fiscal encaminada a perseguir el pago del impuesto reclamado".

La jurisprudencia, en un comienzo vacilante, en definitiva se inclinó por la tesis que comentamos.

El Código Tributario dispuso definitivamente cualquier duda sobre el punto y en términos expresos reconoce que el pronunciamiento definitivo del Estado sobre la legalidad del crédito que reclama, no está sujeto al pago previo del mismo.

Este principio de equidad se hace todavía más firme al disponer el Código Tributario, en su Art. 113, que "el Director Regional no podrá recargar las sanciones que haya impuesto a pretexto de que es infundado el reclamo que formula el afectado".

RECHAZO DEL RECLAMO NO TIENE SANCIONES ADICIONALES

Cabe recordar que el decreto número 6.964, reglamentario de la Ley 12.120, disponía que si la reclamación interpuesta por el afectado era desestimada por la Dirección, correspondía recargar en un 50% el monto de la multa reclamada. Este instituto fué tácitamente derogado por la Ley 13.305.

El juego de estas dos garantías facilitan extraordinariamente las defensas de los contribuyentes. Por una parte gozan de la facultad de plantear sus reclamos sin incurrir en desembolsos económicos, que pueden ser graves y que en algunos casos, de tener que hacerlos, hasta podrían quedar en la indefensión. Por otra parte, los contribuyentes tienen la tranquilidad, que no siempre les asistió, como se ha dicho, en orden a que si sus defensas se rechazan por el Fisco no tendrán sanciones económicas adicionales, aunque sus reclamos fueran infundados.

Si bien, de acuerdo con lo establecido en el artículo 147, la interposición del reclamo no obsta al ejercicio por parte del Fisco de las acciones de cobro que procedan, esta misma disposición consagra otras garantías para el contribuyente consistentes en la suspensión total o parcial del cobro judicial.

SUSPENSION DEL COBRO JUDICIAL

Esta suspensión puede ser ordenada por el Director Regional por un plazo determinado o hasta que se dicte sentencia de primera instancia, cuando se trate de impuestos que hubieren sido girados con anterioridad al reclamo.

Si se deduce apelación en contra de la sentencia definitiva que rechaza total o parcialmente una reclamación, la Corte de Apelaciones, a petición de parte, puede ordenar esta suspensión del cobro judicial por un período determinado y que podrá ser renovado. La misma facultad tiene la Corte Suprema conociendo de los recursos de casación. Los únicos impuestos a los cuales no se aplican estas normas son los sujetos a retención o recargo, en la parte que efectivamente se hubiere recargado o retenido.

DEVOLUCIONES DE PAGOS EN EXCESO

El contribuyente, como es natural, puede solicitar al Director Regional correspondiente la devolución de las sumas que ha pagado en exceso a título de impuestos, intereses, sanciones o costas.

PAGO DE INTERESES POR EL FISCO

Hay, sin embargo, una situación que por primera vez se contempla en

la ley tributaria chilena sobre esta materia. El Fisco, en efecto, debe pagar intereses del 2% mensual sobre las sumas que se devuelven a los contribuyentes y que estos hayan debido pagar en exceso a título de impuestos, intereses o sanciones en virtud de una reliquidación o de una liquidación de oficio practicada por el Servicio y reclamada por el contribuyente.

Dichos intereses están exentos de todo impuesto.

Es de indudable interés esta garantía económica que ahora ofrece la ley Tributaria, particularmente si se observa que, por diversas circunstancias, las devoluciones en comentario suelen demorar. Antes de incorporarse esta norma a la ley tributaria, el contribuyente, en definitiva, sufría el gravamen de la depreciación de la moneda con que había enterado en arcas fiscales los impuestos y valores que se vienen de indicar.

PAGO POR PARCIALIDADES

Como excepción a los principios generales que obligan a la solución completa e íntegra de las obligaciones, la ley tributaria se ha puesto en el caso que el contribuyente no esté en condiciones de pagar todos los tributos que adeuda, sino sólo una parte de ellos.

Antes del Código Tributario, en materia de impuestos regía el principio general que impide el pago por parcialidades.

Ahora, de conformidad con lo que dispone el Art. 49 del texto legal que se cita, las Tesorerías no pueden negarse a recibir el pago de un impuesto y los intereses o sanciones que procedieren, por el hecho de adeudarse

uno o más períodos del mismo tributo, sin perjuicio de dejar constancia de ese hecho en el mismo recibo.

PAGOS PROVISIONALES

Otra novedad que presenta el Código en este mismo orden de materias, es la de ofrecer a los contribuyentes la facilidad de efectuar pagos provisionales de sus impuestos para abonar a boletines u órdenes de ingresos determinados, con la única limitación de que dichos abonos no sean inferiores a un 5% de un sueldo vital anual.

Y más todavía, el Código incluso autoriza que estos pagos provisionales se hagan a cuenta de impuestos reclamados y aún cuando no se encuentren girados.

EFFECTO DE LOS PAGOS PROVISIONALES

Estos pagos provisionales producen el efecto de suspender los intereses, sanciones y multas por las sumas depositadas, limitándose la ejecución y los apremios judiciales sólo al saldo insoluto de la deuda.

IMPROCEDENCIA DE INTERESES MORATORIOS

Como se sabe, la mora en el pago de cualquiera clase de impuestos y contribuciones, grava al contribuyente con un interés penal del 3,3% por cada mes o fracción de mes. Antes de la Ley 13.305 esta regla no tenía excepciones. Desde la vigencia de dicho texto hay una situación excepcional de justicia y de garantía para el contribuyente que es, a la vez, deudor y acreedor del Fisco, en cuyo caso

no deben aplicarse intereses sobre la parte o el total de los tributos insolutos que sean igual al monto de lo adeudado por el Fisco. Esta regla se consigna en la actual Ley Orgánica del Servicio de Tesorería (Art. 44 y 45 del decreto número 5, de 1963).

Se ha expresado que el Servicio puede hacer uso de todos los medios legales para comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y para obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieren adeudarse.

LA CITACION DEL ART. 63 DEL CODIGO TRIBUTARIO

Esta institución que comunmente se conoce como "la citación del Art. 63 del Código Tributario", puede definirse como "la comunicación dirigida al contribuyente, por el jefe de la Oficina respectiva, en la cual se le solicita que, dentro del plazo de un mes, presente una declaración o rectifique, aclare, amplíe o confirme la anterior".

Durante el período de la investigación administrativa del delito tributario, esta citación tiene una importancia muy excepcional.

La citación, en estos casos, en cierto modo se asemeja a un auto acusatorio que da al contribuyente la oportunidad de conocer cuáles son los cargos y reparos que su conducta tributaria está mereciendo al investigador.

Durante el plazo de un mes, que es prorrogable hasta por otro mes, el contribuyente está en condiciones de comprobar la licitud de sus actos y de desvanecer los reparos y las dudas que el investigador tiene.

Esta oportunidad que tiene el contribuyente de probar su inocencia en la etapa administrativa de la investigación de su conducta, indudablemente que es una garantía. En no pocos casos la apariencia de un grave delito tributario se destruyó totalmente en esta etapa administrativa, al contestar la citación el contribuyente con pruebas claras y concluyentes de su buen comportamiento tributario.

De no existir esta institución, esa apariencia del delito se habría desvanecido en el juicio criminal, después de soportar el contribuyente todas las molestias y consecuencias que ya examinamos al comentar los efectos que producen las querellas por delitos tributarios.

Esta garantía hay que relacionarla, además, con las amplias facilidades que el Departamento siempre ha dado al contribuyente y a sus asesores para estudiar y examinar los libros y todos los documentos que hubieren sido incautados.

Con ocasión de decretarse una medida conservativa de incautación, los libros y papeles del negocio se traen físicamente al Departamento, donde jamás se ha negado u obstaculizado su estudio por el contribuyente o por las personas que él designe con tal objeto.

El Departamento, asimismo, por lo general no se ha negado a conceder prórroga del plazo para contestar la citación, aún en los casos en que puede pensarse, con fundamento, que la ampliación se pide sólo con fines dilatorios y que no hay una imposibilidad manifiesta para que el contribuyente cumpla con lo pedido.

ACCESO DEL CONTRIBUYENTE A LOS AUTOS DE RECLAMACION

Durante la tramitación del reclamo

del contribuyente, desde antiguo se discutió su derecho a tomar conocimiento del expediente. El Código Tributario puso término al problema, decidiendo que el reclamante puede imponerse de los autos en cualquier estado de su tramitación.

Se trata, también, de una garantía que deja al contribuyente en condiciones de preparar en forma más adecuada sus defensas.

En la actualidad, en consecuencia, el contribuyente y sus apoderados pueden imponerse, cuando lo deseen, de los expedientes de reclamo, sin más limitación que la que el propio Código establece.

ANTECEDENTES CONFIDENCIALES

Dicha ley, en efecto, dice que el reclamante no puede imponerse de las piezas que el Director Regional declare confidenciales.

Hasta aquí pareciera que la garantía ilusoria, ya que el Director Regional podría declarar confidenciales las piezas del expediente que más interesa conocer al reclamante.

Ello no es así, sin embargo, porque la limitación comentada tiene una importante contrapartida que favorece al contribuyente. En efecto, los antecedentes que por juzgarse confidenciales no se ponen a disposición del contribuyente para su estudio y examen, no pasan a formar parte del proceso y, por lo mismo, la sentencia que se dicte no podrá fundarse en ellos.

De esta manera se concilian dos derechos que son perfectamente legítimos: el del contribuyente, que es lógico y justo que tenga acceso a los autos; y el del Fisco que, por consideraciones superiores, puede juzgar conveniente mantener la reserva de determinadas piezas de los autos.

El juego de ambos intereses da un resultado de alto beneficio para el contribuyente, ya que en el fallo se considerarán sólo los antecedentes que él estuvo en condiciones de conocer, y en ningún caso podrá apoyarse en los que debió ignorar por su confidencialidad.

INFORMES DEL SERVICIO

Siempre en este orden de materias, el Código Tributario incorporó en el procedimiento de las reclamaciones, un principio de indudable beneficio para los interesados, y que, en el fondo, es garantía para sus defensas. Interpuesto el reclamo, él debe ser objeto de un informe que analizará cada uno de los planteamientos y alegaciones del contribuyente.

Como es natural, el funcionario encargado del estudio del reclamo puede defender en su informe las tesis fiscales, o bien, concluir que en todo o parte la ley o la equidad están de parte del contribuyente, sugiriendo así la aceptación de sus defensas.

El Art. 132 del Código dispone que este informe debe ponerse en conocimiento del reclamante a objeto de que, si lo juzga necesario, formule observaciones dentro del plazo de diez días.

Las observaciones que el contribuyente haga valer, pueden dar origen a otro informe del Servicio, que también se pondrá en su conocimiento.

Como puede apreciarse, el Código está facilitando a los contribuyentes, en forma permanente, el conocimiento de las tesis fiscales y del criterio con que el Servicio está analizando su comportamiento tributario y el mérito que atribuye a sus pruebas y defensas.

Durante todo el procedimiento, en consecuencia, la controversia entre el Fisco y el contribuyente se plantea abiertamente, sin reservas y con arreglo a normas muy claras que garantizan igualdad en el trato jurídico, aspiración permanente de la doctrina tributaria que muchos países aún no incorporan a su legislación impositiva.

Naturalmente que, de acuerdo con **el principio general ya conocido**, no se ponen en noticia del contribuyente aquellos informes que se declaren confidenciales.

En el último tiempo, el Departamento de Investigación de Delitos Tributarios y las Direcciones Regionales de Santiago han puesto en práctica un procedimiento muy ágil y expedito para que estos informes lleguen con la mayor prontitud posible a los reclamantes.

SOLICITUD DE FIJACION DE PLAZO PARA FALLO DEL RECLAMO

Otra clara garantía para la agilidad de la tramitación administrativa la encontramos en el Art. 135 del Código del ramo, que consagra el derecho del reclamante a solicitar que el Tribunal que conoce del asunto, —Director Regional o Administrador de Zona—, se fije un plazo para la dictación del fallo. Transcurrido este plazo, que no puede ser superior a tres meses, sin que se hubiere resuelto el reclamo, el contribuyente puede pedir en cualquier momento, que se tenga por rechazado y, al mismo tiempo, apelar para ante la Corte de Apelaciones respectiva.

La Superioridad del Servicio ha entendido que, en la especie, el recurrente debe presentar dos solicitudes: en la primera, pedirá se fije el plazo

para el fallo del reclamo; y en la segunda presentación, vencido que sea el plazo que determinó el Tribunal, se le requerirá que declare, en términos expresos, que el reclamo se entiende rechazado.

En general, los contribuyentes han censurado al Servicio por las excesivas demoras que creen ver en la tramitación administrativa de su reclamo y en el fallo del mismo. En esta crítica siempre está presente la observación de que el Fisco es juez y parte en la materia, por cuya circunstancia el contribuyente aspira a que sus tesis sean conocidas por tribunales imparciales, como son los Ordinarios de Justicia.

El instituto comentado da satisfacción a estas aspiraciones del contribuyente, permitiéndole incluso apelar del fallo antes que se dicte, alterándose, en su exclusivo beneficio, los principios generales que rigen el recurso de apelación.

Es obvio, sin embargo, que no habrá ningún inconveniente en que la apelación se interponga en la forma ordinaria, esto es, dentro de los cinco días siguientes a la notificación de la resolución que declara rechazado el reclamo.

ABANDONO DE LA INSTANCIA EN LAS RECLAMACIONES

Antes del Código Tributario fue tema para los estudiosos esclarecer si el Fisco tenía el carácter de demandado o de demandante en sus controversias con los particulares.

El Art. 146 del Código ha esclarecido la cuestión cuando dispone que en las reclamaciones no procederá el abandono de la instancia.

La norma, en efecto, reconoce que en el juicio tributario el contribuyente es el actor y el Fisco el demandado.

El instituto, constituye una garantía para el contribuyente que no actúa con diligencia en el juicio tributario, ya que su pasividad no autorizará al Fisco para alegar el abandono de la instancia en ninguna de las oportunidades procesales en que el demandado puede hacerla valer, de acuerdo con los principios generales.

REMISION, REBAJA Y SUSPENSION DE SANCIONES ECONOMICAS

En la aplicación de las sanciones pecunarias que las leyes tributarias imponen, en determinados casos, a los contribuyentes, vale la pena detenerse en el examen de algunas normas y principios que el Código establece en beneficio de los contribuyentes, y que, a no dudarlo, son también garantías frente al órgano administrativo encargado de imponerlas.

Así, en efecto, "las sanciones pecunarias podrán ser remitidas, rebajadas o suspendidas, a juicio exclusivo del Director Regional, si el contribuyente probara que ha procedido con antecedentes que hagan excusable la acción u omisión en que hubiere incurrido".

Por consiguiente, cuando la infracción halla su origen en una causa que, a juicio exclusivo del Director Regional, no puede imputarse a la voluntad del contribuyente, esa alta autoridad puede asumir tres actitudes frente a la sanción pecuniaria que la ley declara procedente aplicar en el caso concreto: puede aplicar rebajadas dichas sanciones; puede remitirlas o condonarlas totalmente; o, por

último, puede suspender la aplicación de la pena. Conviene llamar la atención que en este último caso, entra en juego la remisión condicional de la pena, lo que hace pensar que el Director Regional fijará un plazo determinado de observación del contribuyente, el que, si vuelve a infringir la ley tributaria dentro de ese término, deberá cumplir la pena que corresponda a la última infracción, y además, la que estaba suspendida.

Además de esta garantía que para el contribuyente significa la aceptación de excusas legítimas de su conducta, el Código Tributario dispone que en los apremios y en la aplicación de sanciones se deben considerar diversas circunstancias, que son, algunas de ellas, de verdadera novedad.

GRADO DE CULTURA Y CONOCIMIENTOS TRIBUTARIOS DEL INFRACCTOR

Así, por ejemplo, el grado de cultura del infractor y el conocimiento que hubiere o pudiere haber tenido de la obligación legal infringida, son factores que el sentenciador debe tener presentes para decretar los apremios o aplicar las sanciones de cualquiera naturaleza.

El Código, alejándose de la norma de derecho que rechaza la ignorancia de las leyes en todos los habitantes de la República, reconoce que la frondosidad de las leyes tributarias, su inmensa variedad, su tecnicismo y sus permanentes modificaciones, entre otras circunstancias, colocan a muchas personas en la imposibilidad de conocerlas, sobre todo si es bajo su grado cultural.

Esta garantía que, en el fondo, está orientada a los contribuyentes más modestos, tiene incluso proyecciones en la represión penal del delito tribu-

tario ya que, como se examinara anteriormente, puede constituir una causal eximente o atenuante de responsabilidad.

EL PERJUICIO FISCAL

En el Código se observa un criterio muy objetivo y práctico en la aplicación de las sanciones, toda vez que obliga al sentenciador a analizar el perjuicio fiscal que pudiere derivarse de la infracción.

Habrán casos en que no obstante haberse infringido la ley tributaria, no se ha derivado un perjuicio de importancia para el Fisco que, incluso, hasta puede no haber experimentado ningún daño.

Este principio también corresponde relacionarlo con aquél ya conocido, que califica de causal atenuante de responsabilidad penal la circunstancia de que el hecho punible no haya acarreado perjuicio a los intereses fiscales.

COOPERACION DEL CONTRIBUYENTE

Especial importancia se atribuye por el legislador a la cooperación que el contribuyente presta al Servicio para esclarecer las situaciones que lo afectan, estimulándosele, de esta manera, a convertirse en un colaborador del Fisco para llegar con acierto a la sentencia.

Y al término de la enumeración de factores que el Art. 107 del Código Tributario obliga a considerar en las materias que comentamos, el legislador se detiene en la equidad y en la justicia que siempre deben estar presentes en los fallos de los reclamos.

VALIDEZ DE ACTOS Y CONTRATOS EN QUE JUEGAN LEYES TRIBUTARIAS INFRINGIDAS

Fue tema de largas controversias el

efecto que las infracciones a las leyes tributarias podían tener en la validez de los actos o contratos en que ellas incidían.

Es conocida la preocupación del legislador por revestir los actos y contratos de las máximas seguridades, a fin de cautelar los efectos jurídicos que de ellos derivan.

La inestabilidad de los actos y convenciones puede provocar perjuicios de importancia no sólo a las partes que intervienen directamente sino a los terceros que puedan resultar alcanzados por sus vinculaciones con aquéllas.

El Código, en una importante disposición, declara que "las infracciones a las obligaciones tributarias no producirán nulidad en los actos o contratos en que ellas incidan, sin perjuicio de la responsabilidad que corresponda, de conformidad a la ley, a los contribuyentes, ministros de fe o funcionarios por el pago de los impuestos, intereses y sanciones que procedan".

Aquí la ley, como dice Emilio Charad, "distingue claramente entre el aspecto relativo a los requisitos de validez de los actos y contratos que se ejecuten o celebren y la responsabilidad que afecta a sus autores o a otras personas por incurrir en transgresiones a las obligaciones tributarias que incidan en tales actos o contratos".

La norma en comentario no es original del Código, toda vez que el mismo principio se encontraba ya en la Ley sobre Impuestos a las Compraventas; pero aquel texto ha tenido el mérito de darle un carácter general que amplía su campo de aplicación.

Difícilmente en los procedimientos administrativos que establecen las leyes chilenas, puede encontrarse una mayor pluralidad de defensas que las que el Código Tributario establece en favor de los contribuyentes, esten o no sometidos a investigaciones por la comisión de delitos tributarios.

Hemos visto como la citación del Art. 63 del Código ofrece a los contribuyentes la primera oportunidad de plantear sus defensas, que puede renovar y reforzar si formula observaciones al informe que recae en su reclamo.

Durante todo el procedimiento administrativo ante el Servicio de Impuestos Internos, los contribuyentes disponen de todas las garantías que ya hemos comentado.

Casi sin excepciones, el contribuyente puede hacer uso de todos los recursos procesales que las leyes establecen.

Consideramos de interés referirnos a las principales situaciones que franquean al contribuyente el camino hacia los tribunales ordinarios en demanda de la reparación de los agravios que considera inferidos por la autoridad administrativa.

RECURSOS PROCESALES

Las medidas conservativas decretadas durante el procedimiento general que se sigue para la aplicación de sanciones pecuniarias como igualmente las que se ordenan por el Jefe del Departamento en la investigación del delito tributario, si bien se cumplen en todo caso, ello no obsta para que el afectado pueda ocurrir ante el Juez de Letras de Mayor Cuantía en lo civil que corresponda, de cuyo fallo puede apelar a la última Corte de Apelaciones competente.

MEDIDAS CONSERVATIVAS LA CLAUSURA

Tratándose de otra medida igualmente excepcional, como es la clausura, el Código dispone que es apelable la resolución que la ordena.

El recurso de apelación presenta algunas particularidades, que en síntesis son estas: el recurso debe interponerse en el acto de notificarse la resolución que impone la clausura o, a más tardar, dentro de las veinticuatro horas siguientes; el tribunal de alzada conoce del recurso preferentemente y sin previa notificación o emplazamiento de las partes; la sentencia de segunda instancia debe expedirse dentro del plazo de seis días, contados desde la terminación de la vista de la causa; tanto en la apreciación de la prueba como en el fallo el Tribunal actúa en conciencia.

CARACTER DE LAS LIQUIDACIONES DE IMPUESTOS

Las liquidaciones de impuestos que practica el Servicio, tienen por regla general, el carácter de provisionales mientras no se cumplan los plazos de prescripción.

Excepcionalmente, sin embargo, las liquidaciones pasan a tener el carácter de definitivas respecto de los puntos y materias expresa y determinadamente comprendidas en una revisión sobre la cual ya se ha pronunciado el Director Regional, sea con ocasión de un reclamo o a petición del contribuyente, tratándose de términos de giro.

En tales caso,— y aquí radica la garantía para el contribuyente,— la liquidación se estimará como definitiva para todos los efectos legales,

sin perjuicio de subsistir, en todo caso, el derecho de reclamación, si procediere.

RECLAMACIONES

De acuerdo con el Art. 124 del Código toda persona puede reclamar de una liquidación, giro, pago o resolución que incide en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo, siempre que invoque un interés actual comprometida, procede el reclamo aún cuando la liquidación, giro, pago o resolución se funde en errores propios.

El artículo citado menciona cuatro elementos reclamables,— liquidación, giro, pago o resolución— sin señalar prelación entre ellos. La Superioridad del Servicio ha dictaminado que, si en un caso dado, concurre más de uno de dichos elementos, el contribuyente o el interesado puede dirigir su acción en contra de cualquiera de ellos. Sin embargo, éste es un derecho optativo y, una vez ejercitado, no se puede repetir la acción en contra de otro de dichos elementos reclamables. Por ejemplo, no se puede reclamar del pago cuando ya previamente se reclamó del giro. Si la acción se repitiera en contra de otro elemento y ya estuviera a firme el fallo del primer reclamo, el segundo se desechará por existir cosa juzgada. Si en el mismo caso no se hubiere dictado todavía un fallo que adquiriera el carácter de ejecutoriado en el primer reclamo, deberá dictarse una resolución que no admita a sustanciación el segundo reclamo por existir litis pendencia.

En general son reclamables todas las resoluciones de carácter administrativo que resultan de las facultades

des de fiscalización y aplicación de las leyes sobre impuestos, exceptuadas las que fallan reclamos y las que imponen sanciones por infracción a las normas tributarias, de las cuales se puede recurrir por la vía de la apelación.

Al permitir el Código que la reclamación pueda interponerla toda persona que invoque un interés actual comprometido, ha ampliado notoriamente el ámbito de aplicabilidad del recurso. En razón de tener un interés pecuniario e inmediato comprometido, reclamará, desde luego, el contribuyente mismo. También podrán hacerlo por ejemplo, otras personas tales como el beneficiario de una renta a quien se le ha retenido el impuesto correspondiente; las personas a quienes se le ha recargado el impuesto de Cifra de Negocios por una prestación de Servicios, etc.

Los contribuyentes, durante la tramitación de su reclamo, tanto en primera como en segunda instancia, pueden hacer uso de todos los recursos que las leyes franquean.

RECURSOS CONTRA RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

Durante la tramitación administrativa de reclamos, las resoluciones que se dicten pueden atacarse con el recurso de reposición.

Si el tribunal administrativo de primera instancia declara improcedente el reclamo o con sus resoluciones hace imposible su continuación, el agraviado puede interponer los recursos de reposición y de apelación.

En contra de la sentencia definitiva de primera instancia que falla el reclamo, pueden intentarse los recur-

sos de aclaración, agregación o rectificación; de reposición y de apelación, negándose por el Código Tributario sólo el de casación en la forma ya que "los vicios que autorizan la interposición de dicho recurso podrán ser corregidos por el tribunal de apelación que corresponda".

En segunda instancia el recurso de apelación se tramita sin otra formalidad que la fijación de día para la vista de la causa, siendo de interés observar que no procede en estas apelaciones la deserción del recurso. La ley, en consecuencia, no sanciona al apelante por su inactividad procesal.

RECURSO DE CASACION

En contra de los fallos de segunda instancia el Fisco o el reclamante pueden interponer los recursos de casación tanto en la forma como en el fondo, que en su tramitación se sujetan a las reglas generales contenidas en el Código de Procedimiento Civil.

EL SECRETO DE LAS DECLARACIONES

Desde antiguo, la ley sobre impuesto a la Renta consagró el secreto de las declaraciones de los contribuyentes.

La actual ley sobre la materia dispone en su Art. 92, que el Director y los funcionarios del Servicio no pueden divulgar, en forma alguna, la cuantía o fuente de las rentas, ni las pérdidas, gastos o cualesquiera datos relativos a ellas, que figuren en las declaraciones obligatorias, ni deben permitir que éstas o sus copias o los libros o papeles que contengan extractos o datos tomados de ellas sean conocidos por persona alguna ajena al Servicio.

El Código Tributario sanciona con especial severidad la violación del secreto de las declaraciones. La falta a esta grave obligación puede sancionarse con la destitución del funcionario, sanción que es de aplicación imperativa en caso de reincidencia, todo, como es natural sin perjuicio de las penas contenidas en el Código Penal.

No puede ofrecer dudas esta importante garantía que cautela al contribuyente en la privacidad de las fuentes y cuantía de sus rentas y de los antecedentes que deben figurar en las declaraciones que presentan al Servicio.

El legislador ha sido en extremo cuidadoso para precisar las excepciones a este principio ya que los jueces pueden examinar las declaraciones y pedir informes sobre datos contenidos en ellas, cuando resulta necesario para la prosecución de los juicios sobre impuestos, sobre alimentos y en los procesos por delitos comunes.

La actual Ley de la Renta (Ley 15.564, de 14 de Febrero de 1964), repite una excepción genérica al principio general del secreto de las declaraciones, que rige plenamente "salvo en cuanto fuere necesario para dar cumplimiento a las disposiciones" de dicha ley. Pero la ley en estudio agregó a continuación la frase: "O a otras disposiciones legales".

Mientras regía la ley de Impuesto a la Renta N° 8419, que naturalmente ni contenía la frase a que recién nos referimos, la Contraloría General de la República dictaminó "que el Servicio de Impuestos Internos, si bien estaba obligado a informar a las Comisiones y Oficinas de Informaciones del Congreso, en virtud del art. 5°

de la Ley 13.609, debía atenderse para este efecto a las limitaciones del art. 92 de la ley 8419, que establecía el secreto de determinados datos o antecedentes relacionados con el Impuesto a la Renta".

En el mismo pronunciamiento el Organismo Contralor agregó que, "respecto de estos antecedentes secretos, debía limitarse a proporcionar datos estadísticos, de carácter general, que no permitan identificar las declaraciones e informes de que procedían, como lo autorizaba el precepto antes citado".

Al agregarse por la Ley 15.564 la frase: "o a otras disposiciones legales", a continuación de la que decía: "salvo en cuanto fuere necesario para dar cumplimiento a las disposiciones de la presente ley", la Contraloría General de la República en su dictamen 13.778, del 8 de Noviembre en curso, concluye que ya no rige el secreto de las declaraciones de impuesto a la renta y de sus antecedentes para los efectos de dar cumplimiento al art. 5° de la Ley 13.609, que impone a todos los Servicios de la Administración, cualquiera que sea su naturaleza, la obligación de informar a las Comisiones y Oficinas de Informaciones del Congreso Nacional.

"No obstante,— se expresa en el dictamen —si un determinado antecedente tuviera la calidad de secreto en virtud de una norma legal distinta del art. 92 de la actual Ley de la Renta, aquélla no debe entenderse alterada, y el Servicio de Impuestos Internos debe excusarse de informar sobre ese determinado antecedente, en conformidad con el precepto legal que lo declare secreto".

De acuerdo con lo establecido en el Decreto de Interior N° 6.555, de Di-

ciembre de 1959, los informes y antecedentes que soliciten las Comisiones del Honorable Congreso, y que tengan el carácter de reservados por su naturaleza o por disposición especial que no tenga fuerza de ley, el Servicio de Impuestos Internos debe proporcionarlos por intermedio del Ministerio de Hacienda, manteniéndose los documentos dentro de la más absoluta reserva.

Muy calificadas excepciones reconoce, pues, la institución del secreto de las declaraciones, que nació en Chile el 2 de Enero del año 1924, fecha en que la Ley N° 3.996, reconoció esta importante garantía a los contribuyentes.

LA PRESCRIPCIÓN

IMPORTANTE EXCEPCIÓN A REGLA GENERAL DEL DERECHO COMÚN

Como se ha dicho, el Servicio de Impuestos Internos, puede examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes, pero con una importante limitación: este examen y revisión debe practicarse dentro de los plazos de prescripción que el Servicio tiene para liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia y girar los tributos a que hubiere lugar.

La descrita actividad del Servicio puede extenderse sólo a tres años, plazo que se cuenta desde la expiración del término legal en que debió efectuarse el pago de los impuestos (Art. 200, inc. 1°, Código Tributario).

El término de tres años se extiende a seis "para la revisión de impuestos sujetos a declaración cuando ésta no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa (Art. 200, inc. 2°, Código Tributario).

Como dice Charad, "esta regla constituye una excepción a las normas que rigen la prescripción extintiva en el derecho común. En éste, no tiene mayor importancia y, por ende, no concede un mayor plazo de prescripción, la mala fe del contribuyente, es decir, la persona en cuyo favor corre el plazo".

Fuera de los plazos señalados no se puede revisar la conducta tributaria del contribuyente a quien, en consecuencia, le asiste el legítimo derecho a oponerse a toda fiscalización y examen de sus libros, sin que su negativa le provoque consecuencias jurídicas.

Esta garantía para los contribuyentes, que es obvia, adquiere una significación todavía mayor si se observa que el Código, en su art. 136, dispone que el Director Regional, en su fallo debe decretar "la anulación o eliminación de los rubros de la liquidación reclamada que correspondan a revisiones efectuadas fuera de los plazos de prescripción".

De acuerdo con las normas generales del derecho común, "el que quiera aprovecharse de la prescripción debe alegarla; el Juez no puede declararla de oficio" (Art. 2.493 Código Civil).

Se sabe que nuestros jueces civiles no pueden actuar de oficio. La excepción de prescripción no escapa a este principio de pasividad, el que, de observarse en materias tributarias, obligaría al contribuyente a alegar en sus reclamos la prescripción de todas y de cada una de las acciones fiscales para el cobro de los tributos que total o parcialmente pudieran adeudar.

Sin embargo, y como notable excepción, el Código Tributario obliga

al Director Regional a declarar de oficio la prescripción en los reclamos de impuestos, disponiendo la anulación o eliminación de los rubros de la liquidación reclamada que corresponda a revisiones que se efectuaron fuera de los plazos de prescripción que ya conocemos.

Sobre este punto, la Dirección Nacional ha expresado que "dicha anulación o eliminación puede ordenarse de oficio o a petición del reclamante; pero siempre y cuando se haya reclamado de la liquidación, aunque no se haya invocado la prescripción. No puede solicitarse ni declararse por la vía simplemente administrativa".

No es menester de esfuerzos para concluir que el excepcional principio comentado representa una importante garantía para el contribuyente, ya que aún en los casos de no alegar la prescripción, por error, ignorancia u olvido, el Director Regional de oficio declarará extinguidas las obligaciones tributarias derivadas de revisiones practicadas fuera de plazo, que de observarse los principios generales lo habrían afectado.

CONCLUSIONES

I.—Necesidad de impulsar una campaña de formación de conciencia tributaria. La Dirección de Impuestos Internos la está ha-

ciendo con sus programas de divulgación en establecimientos educacionales, con charlas, folletos, etc.

II.—Introducir algunas modificaciones al Código Tributario que establezcan, por ejemplo: una penalidad moderada pero que deba cumplirse, eliminando la remisión condicional; establecer algunas presunciones de dolo, para poner al Fisco a cubierto de fraudes cuya prueba es muy difícil o imposible; considerar la creación de Tribunales Especiales del fuero penal para que se avoquen al conocimiento de los delitos tributarios y de los delitos económicos, en general.

III.—Entregar al Presidente de la República la iniciativa para legislar sobre condonación de sanciones tanto pecuniarias como corporales.

IV.—Restituir al Director Nacional la facultad de imponerse de la cuenta corriente bancaria de los contribuyentes cuya conducta se investiga.

V.—Eliminar en las Leyes Orgánicas de las Instituciones del Estado la prohibición de mantener la reserva de sus informaciones, estableciendo su comunicabilidad entre los Jefes superiores de cada Repartición.

SINTESIS DE LAS PRINCIPALES INTERVENCIONES

PRIMERA JORNADA

Consulta.

1.— Un funcionario de Impuestos Internos —imaginémoslo Inspector—

se colude con un contribuyente para eludir impuestos ¿comete delito tributario?

Respuesta.

En este caso el Inspector no comete un delito tributario, sino que incurre en alguna de las infracciones previstas en los N.os 2º y 3º del artículo 102 del Código Tributario. Establece además esta disposición que si se comprobare, en estos casos, que el funcionario infractor hubiere solicitado o recibido una remuneración o recompensa, será sancionado con la destitución de su cargo, sin perjuicio de las penas contenidas en el Código Penal.

Consulta.

2.— Un comerciante vende mercaderías gravadas y rebaja en el precio, al comprador, el monto equivalente al impuesto; pero entera, de su peculio, la cuota impositiva correspondiente. ¿Hay infracción a la ley tributaria?

Respuesta.

No hay infracción, porque el sujeto del impuesto a las compraventas es el vendedor y en este caso él ha cumplido con su obligación de enterar el tributo en arcas fiscales.

Consulta.

3.— En Chile la acción penal derivada del delito tributario es prescriptible; en otros países, no. ¿Qué sistema es preferible para nuestro país?

Respuesta.

Nos parece lógico el sistema vigente en nuestro país, ya que incluso tratándose de crímenes prescribe la acción penal. La derivada del delito tributario, como la que nace de cualquier otro simple delito, prescribe en cinco años.

Consulta.

4.— En el caso de ventas a mayor precio que el oficial, ¿hay delito porque el comerciante entera el impuesto según el precio oficial, conservándose para sí el resto de lo cobrado a título de impuesto?

Respuesta.

Sí, ya que el impuesto a las compraventas debe aplicarse sobre el precio estipulado por las partes, que en este caso es superior al oficial.

Consulta.

5.— ¿Se requiere también, respecto del cómplice de un delito tributario, la concurrencia del dolo específico consistente en la intención de eludir impuestos?

Respuesta.

Se requiere que el cómplice coopere en la ejecución del delito a sabidas de que él tiene por objeto evadir impuestos.

Consulta.

6.— Si muere el contribuyente ¿extingue su responsabilidad civil?

Respuesta

Las obligaciones tributarias del causante se transmiten a sus herederos. En lo que respecta a las penas pecuniarias, la responsabilidad penal del causante sólo se extingue cuando a su fallecimiento no hubiere recaído sentencia ejecutoria.

Consulta.

7.— Si un contribuyente falsifica un balance, comete delito de falsificación de instrumento privado mercantil con perjuicio de tercero y también un delito tributario. ¿Qué pena se aplica?

Respuesta.

En este caso la falsificación del balance es el medio necesario para cometer el delito tributario y, en consecuencia, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75 del Código Penal, sólo se impondrá la pena mayor asignada al delito más grave.

Consulta.

8.— ¿Qué posición tiene el Servicio de impuestos Internos frente a la evasión legal de impuestos?

Respuesta.

Lo que se denomina "evasión legal", o sea, el hecho de emplear procedimientos legales o aprovechar vacíos de la ley para tributar de una manera determinada, no constituye delito.

Consulta.

9.— ¿De qué manera se obtiene el efecto ejemplarizador que persigue el Servicio de Impuestos Internos, si la investigación administrativa del delito tributario tiene el carácter de secreta?

Respuesta.

La investigación administrativa es secreta, pero se da publicidad a las encargatorias de reo y a las sentencias que se dictan en los juicios por delitos tributarios.

Consulta.

10.— ¿Existe extradición por delito tributario?

Respuesta.

El delito tributario se encuentra en la misma situación que cualquier otro delito común, en materia de extradición. Naturalmente, sólo procedería respecto de los pocos países en cuya legislación existe el delito tributario, ya que uno de los requisitos exigidos es que el hecho sea constitutivo de delito tanto por la legislación del Estado requirente como por la legislación del Estado requerido.

SEGUNDA JORNADA

Consulta.

1.— ¿En qué consiste el apremio a que se refiere el Código Tributario y en qué casos utiliza este procedimiento el Departamento de Investigación de Delitos Tributarios?

Respuesta.

El apremio, en materia tributaria, es una medida decretada por la Justicia Ordinaria, previo apercibimiento, y consiste en el arresto del infractor hasta por quince días, con el ob-

jeto de obtener el cumplimiento de determinadas obligaciones tributarias infringidas.

El Jefe del Departamento de Investigación de Delitos Tributarios, en uso de la facultad delegada por el Subdirector de la Subdirección Jurídica, solicita a la Justicia del Crimen que decrete el apremio en los casos de las infracciones señaladas en el N° 6, inciso 2° y en el N° 7 del artículo 97 del Código Tributario.

Consulta.

2.— Tiene facultad el Servicio para tomar declaraciones bajo juramento, al contribuyente y a terceros? ¿En estos casos, el perjurio constituye un delito sancionado en el Código Tributario?

Respuesta.

El artículo 34 del Código Tributario obliga a atestiguar bajo juramento sobre los puntos contenidos en una declaración a los contribuyentes, los que las hayan firmado y los técnicos y asesores que hayan intervenido en su confección o en la preparación de ella o de sus antecedentes, siempre que el Servicio lo requiera, dentro de los plazos de prescripción. El perjurio

en que puedan incurrir en este caso las referidas personas no está penado en el Código Tributario.

Consulta.

3.— ¿Respecto de qué clase de impuesto se pueden cometer los delitos sancionados en el Código Tributario?

Respuesta.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 1° del Código Tributario, dicho cuerpo legal sólo es aplicable a las materias de tributación fiscal interna que sean, según la ley, de competencia de los Servicios de Impuestos Internos. Por lo tanto, los delitos tributarios previstos en el artículo 97 del referido Código no pueden referirse en caso alguno a los impuestos municipales ni a los aduaneros.

4.— En atención a lo inconveniente que resulta, para la formación de una conciencia tributaria, el hecho de que cada cierto tiempo se dicten leyes de condonación de sanciones para los contribuyentes morosos, las cuales siempre han tenido su origen en el Parlamento, uno de los asistentes sugirió que se estudie una reforma constitucional que entregue al Ejecutivo la iniciativa en esta materia.

TERCERA JORNADA

Intervención del señor Arnaldo Gorziqlia.

En relación a la jornada de hoy quiero formular dos sugerencias que, en mi concepto podrían significar reales garantías para los contribuyentes,

dentro del proceso indagatorio del Departamento de Delitos Tributarios, sin que le reste, al mismo tiempo, eficacia a dicho Departamento:

1) La primera sugerencia incide directamente en la facultad de incauta-

ción de los libros de contabilidad y demás documentos del contribuyente, que le asiste al Departamento de Delitos Tributarios. Si bien, como lo explicó en su relación don Rubén Celis, aunque el Departamento permite al contribuyente tener acceso a los libros de contabilidad y demás documentos incautados, dicho permiso no constituye un derecho, sino que una tolerancia y aún como garantía es insuficiente si se considera que el contribuyente debe continuar contabilizando su movimiento día a día como lo ordenan los Códigos de Comercio y Tributario. Esta situación de hecho puede obligar al contribuyente, incluso inocente o en mera situación irregular, a transformarse en verdadero delincuente al no poder físicamente llevar en forma su contabilidad.

Para solucionar este problema, sugiero concretamente que la Dirección de Impuestos Internos dicte una instrucción general a fin de que junto con incautarse de los libros de contabilidad y documentos, se autorice automáticamente al contribuyente para que, sin más trámites que el timbrado, abra nuevos libros de contabilidad, talonario de boletas, etc., etc.

Esta garantía permitirá continuar al contribuyente el giro normal de sus negocios sin incurrir en irregularidades de tipo legal y contable. Naturalmente, esta garantía sería sin perjuicio del libre acceso del contribuyente a los libros y documentos incautados.

2) La segunda sugerencia incide en la garantía de reserva que goza el contribuyente durante la investigación del Servicio. Esta reserva contenida en instrucciones del Servicio, suele ser completamente inoperante, en los casos en que las personas que comercian con el contribuyente son citadas a declarar al Departamento de

Investigación de Delitos Tributarios. En efecto, al conocer el motivo de la citación, estas personas divulgan posteriormente la investigación de que es objeto el contribuyente e incluso esta situación aparece de un modo u otro en la prensa. De esta situación se deriva que la gran masa de comerciantes, que operaba con el contribuyente investigado, se abstenga de continuar haciéndolo por temor a ser investigados a su vez; si a ello se agrega que la investigación puede durar largo tiempo, no será difícil comprender el perjuicio económico que se está causando al contribuyente, el que en definitiva puede resultar totalmente inocente, o bien en situación simplemente irregular y no delictuosa, pero al borde de la quiebra.

Para obviar este problema, sugiero que se dicten instrucciones, conocidas por los contribuyentes, que obliguen a los funcionarios que interroguen a personas que tuvieron alguna relación económica con el investigado, mantener en reserva el objeto preciso de la citación y dirigir hábilmente el interrogatorio a fin de que el testigo no pueda conocer con certeza cuál es el contribuyente investigado y cuáles son los hechos concretos indagados, v. gr., mencionar que se trata de la investigación de toda una actividad y no de determinado contribuyente, hacerle preguntas útiles a la investigación junto a otras inútiles para desviar su atención, pedirle indique cuánto ha pagado por la compra de ciertos bienes pero no en particular lo cancelado por un determinado bien, etc. A lo anterior habría que agregar que los interrogatorios deberían limitarse a un número determinado de personas previamente seleccionadas, sea por la importancia de las operaciones o por otras causas que interesen a la indagación.

Creo que las garantías antes propuestas no sólo benefician al contribuyente sino que también al propio Departamento de Investigación de Delitos Tributarios de cuyo celo y prestigio dependerá en alto grado el éxito que de él se espera en la represión del fraude tributario.

INTERVENCION DEL PROFESOR ENRIQUE PIEDRABUENA, de la Escuela de Derecho, de la Universidad Católica de Chile.

Ante todo deseo resaltar que la legislación y experiencia chilena en materia de delitos tributarios ha sido incorporada, en gran medida, al modelo de Código Tributario para Latino América recientemente terminado, bajo el patrocinio de la OEA. No existen en todos los países de Latino América sistemas penales, con aplicación de penas corporales, por la comisión de delitos tributarios. En tal caso, mal podemos mencionar, respecto de dichos países, la existencia o la ausencia de garantías para el contribuyente, desde que los delitos no se encuentran tipificados.

En cuanto al tema central de la jornada de hoy, cual es el conjunto de garantías que tienen los contribuyentes frente a la administración fiscal, el expositor señor Celis se ha referido en parte a las garantías frente a una investigación del Departamento de Delitos Tributarios y en parte a las garantías en el procedimiento corriente de fiscalización; la verdad es que a veces existen elementos comunes entre ambos procedimientos y es por esta razón que ha debido referirse a ambos procedimientos.

Ello me mueve a llamar la atención sobre dos temas, formulando las correspondientes sugerencias:

1) No obstante que las actuaciones del Departamento de Delitos Tributarios no persiguen fines recursistas inmediatos, en la práctica puede ocurrir lo contrario. En mi impresión, la minoría de las personas sometidas a investigación por el Departamento son absolutamente inocentes o enteramente delincuentes. La gran mayoría de ellas son contribuyentes en situación irregular, de buena o de mala fe, que se encuentran en una zona intermedia y cuya situación debe decidirse lo más rápidamente posible, ya que serán muy diferentes sus garantías si la investigación se conduce ante las autoridades del campo operativo (Inspecciones, Administraciones de Zona, Direcciones Regionales), que si permanece en el propio Departamento de Delitos Tributarios. En la fiscalización corriente, el contribuyente puede obtener que ciertos gastos con prueba incompleta, pero respecto de los cuales hay conciencia de que se han efectuado, sean aceptados total o parcialmente, igualmente puede regularizar revalorizaciones y amortizaciones; finalmente puede conseguir que se le tase la renta imponible por adolecer la contabilidad de inexactitudes. O sea, la contabilidad sirve o no sirve para efectos tributarios, pero no se divide en perjuicio del contribuyente. En cambio, es difícil que estas garantías pueda obtenerlas ante el Departamento de Delitos Tributarios, donde la contabilidad se divide en su perjuicio, desde que basta la existencia de un solo delito para que lo demás no tenga importancia; es así que si el contribuyente se encuentra en una zona intermedia, puede verse avocado a pagar mayores cantidades que las normalmente adeudadas, a fin de no verse arrastrado a una querrela criminal, que le es tan dañosa como la pena misma que le pueda ser o no aplicada.

A un contribuyente en tal situación no se le puede tener en la incertidumbre durante dos años; un plazo prudente para determinar su situación debería ser dos meses a lo sumo. Para llegar a conclusiones preliminares debe procederse por muestreo de operaciones. No constituye muestreo, a mi juicio, examinar 300 operaciones en mil; probablemente 30 lo sería.

La experiencia de otros países, que llevan una estadística completa a este respecto, es reveladora. En Estados Unidos de Norteamérica, con más de 70 millones de declarantes del impuesto a la renta, poco más de 3 millones son seleccionados para la fiscalización ordinaria.

Principalmente de esta fuente surgen alrededor de 8.500 casos que son investigados ante el Intelligence Service; de esta última cantidad, 5.000 son descartados después de una previa y rápida investigación, quedando sólo 3.500 con recomendación de ser procesados criminalmente. A su vez, el Ministerio de Justicia descarta aproximadamente 2.500 y así, sólo 1.000 contribuyentes son llevados a proceso criminal, de los cuales se condenan en definitiva alrededor de 100 cada año.

La recomendación precisa que hago a este respecto, es que después de una breve investigación preliminar, un Comité Mixto de funcionarios, con experiencia en la materia, resuelva en caso de duda si se trata de delitos que hay que perseguir o sólo de contribuyentes en situación simplemente irregular, a fin de que estos últimos casos sean enviados a las autoridades operativas correspondientes.

2) No ha prosperado todavía en Chile la institución de la transacción

entre el contribuyente y la administración en materia de hechos, esto es en cuanto a la interpretación y cuantificación de los hechos investigados. Obviamente, la transacción en cuanto al significado de la norma legal, resulta inadmisibles, ya que para ello existen la Dirección de Impuestos Internos y luego los Tribunales de Justicia. Esta transacción en cuanto a los hechos sería de gran utilidad y constituiría una garantía tanto para el contribuyente como para la propia administración fiscal. Estoy cierto que si ella se adopta en nuestra legislación, numerosos reclamos no serán necesarios y los que se presenten también podrán llegar, en parte, a una transacción en cuanto a los hechos, que facilitará el fallo y reducirá el tiempo de su estudio y dictación.

Esta posibilidad ha sido aceptada plenamente por la Comisión que ha confeccionado el modelo de Código Tributario para Latino América, de la cual fui cooperador.

Las disposiciones respectivas aprobadas en dicha comisión son las siguientes:

"Art. 50.— La transacción es admisible en cuanto a la determinación de los hechos y liquidación de la deuda y no en cuanto al significado de la norma aplicable".

"Art. 51.— El consentimiento de la administración debe contar con la aprobación escrita del funcionario fiscal de mayor jerarquía."

En virtud de lo anterior, me permito sugerir que la administración fiscal se avoque al estudio de esta idea, a fin de que se den los pasos necesarios para modificar el Código Tributario en este sentido.