

# TITULARIDAD DE LA ACCIÓN PENAL EN LOS DELITOS TRIBUTARIOS

MARTÍN VILA BALTRA<sup>68</sup>

## RESUMEN

El presente artículo pretende analizar algunos problemas actuales respecto a la facultad exclusiva del Director del Servicio de Impuestos Internos para querellarse en los casos de delitos tributarios. Se observará cuál fue la razón para que éste conservara dicha facultad, así como los problemas de orden jurídico que plantea tal solución del legislador, especialmente con la entrada en vigencia de la Reforma Procesal Penal. Asimismo, se buscará una fórmula para poder conciliar dichos cambios a la estructura actual del ordenamiento jurídico, proponiendo algunas soluciones para adecuar de mejor manera esta facultad, en el entendido que esa es la decisión del legislador de acuerdo a la experiencia del derecho nacional y comparado.

**PALABRAS CLAVE:** Delitos tributarios, acción penal tributaria, Ley Adecuatoria, Reforma Procesal Penal.

## I INTRODUCCIÓN

Con ocasión de la presentación de las primeras querellas por parte del Servicio de Impuestos Internos en el denominado caso “Penta” en 2014, relativo al uso de facturas y boletas ideológicamente falsas, en el marco del financiamiento irregular de campañas políticas, y la seguidilla de descubrimientos de hechos de similares características, se han levantado voces que han revivido un debate que parecía terminado hace un tiempo

---

<sup>68</sup> Abogado y Magíster en Tributación, Universidad de Chile. Profesor de Derecho Tributario, Facultad de Economía y Empresa, Universidad Diego Portales.

al desecharse un proyecto de Ley que facultaba al Ministerio Público para querrellarse por delitos tributarios<sup>69</sup>, con lo cual el Director del Servicio de Impuestos Internos dejaba de detentar la titularidad de esta acción en forma exclusiva. Este debate, precisamente, versa acerca de “La titularidad de la acción penal en el delito tributario”.

Luego de los hechos antes descritos, se ha cuestionado –con cierta polémica– que esta facultad recaiga exclusivamente en el Director del Servicio, acusando presiones políticas, tanto en cuanto al ejercicio de la acción penal, como a su oportunidad, dilación y/o apuro en su presentación, y a su justificación normativa<sup>70</sup>.

En este contexto, los diputados Insunza y Tarud del Partido Por la Democracia, intentaron revivir esta discusión mediante moción parlamentaria de fecha 19 de marzo de 2015, que propuso ampliar la facultad de querrellarse por delitos tributarios al Ministerio Público, la cual pasó a cuenta en la comisión de hacienda y en la de constitución, legislación y justicia, con fecha 31 de marzo del mismo año, siendo, sin embargo, rechazada la idea de legislar en la comisión de hacienda. Sin perjuicio de ello, y más allá del aspecto puramente político, este debate presenta interesantes consideraciones jurídicas que vale la pena tener en cuenta en el contexto actual en que nos encontramos.

## II ANTECEDENTES PRELIMINARES

Con la dictación de la Ley Adecuatoria<sup>71</sup> de la Reforma Procesal Penal, nuestro país había alcanzado un consenso político, aunque no jurídico, respecto a que el titular exclusivo de la acción penal tributaria es el Director del Servicio de Impuestos Internos y no el Ministerio Público, en concordancia con las experiencias legislativas comparadas y las normas del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias), organismo del que Chile es parte y que contempla disposiciones similares.

---

<sup>69</sup> Boletín 9954-05, presentado en la legislatura 363 de la Cámara de Diputados de Chile.

<sup>70</sup> La Tercera. Edición Impresa, de fecha 11 de Julio de 2015.

<sup>71</sup> Ley N° 19.806. CHILE. Sobre normas adecuadoras del sistema legal chileno a la reforma procesal penal. Santiago, Chile, 2002.

A saber, el artículo 174 del compendio del CIAT, prescribe respecto al titular de la acción penal: *“Las acciones penales por delitos tributarios ante la justicia ordinaria serán iniciadas por querrela o denuncia del titular de la Administración tributaria, el cual podrá actuar por sí o por medio de mandatarios, y podrá ser ejercida sin más trámite que la constatación fundada de que se ha cometido un delito tributario”*<sup>72</sup>.

Ahora bien, en cuanto a nuestra propia legislación, por una parte, la pretensión punitiva del Estado se manifiesta mediante la entrega de la persecución penal pública a un órgano autónomo de la administración, y que en concordancia con la reforma procesal penal, es el Ministerio Público. En efecto, conforme al artículo 1° de la Ley Orgánica Constitucional del Ministerio Público<sup>73</sup>, y al artículo 83 de la Constitución Política de la República de Chile, este órgano debe dirigir *“en forma exclusiva la investigación de los hechos constitutivos de delito, los que determinen la participación punible y los que acrediten la inocencia del imputado y, en su caso, ejercerá la acción penal pública en la forma prevista por la ley”*.

En consecuencia, conforme a lo dispuesto en nuestra Constitución Política del Estado, corresponde al Ministerio Público la investigación de los delitos de acción penal pública.

Sin embargo, por otra parte, la legislación tributaria plantea una situación excepcional contemplada en el artículo 162 del Código Tributario<sup>74</sup> y en el artículo 7° literal g), de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos<sup>75</sup>, la cual otorga la facultad exclusiva de ejercer la acción penal por delitos tributarios sancionados con pena corporal, al señor Director del Servicio de Impuestos Internos, la que, a su vez, se materializa a través de la presentación de la respectiva denuncia o querrela. A saber:

- Artículo 7° literal g), de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos *“Decidir si ejercerá la acción penal por las infracciones sancionadas con multa y pena corporal, y, de resolver ejercerla, determinar si formulará denuncia o interpondrá querrela, por sí o por mandatario, o, de estimarlo necesario, requerir la intervención del Consejo de Defensa del Estado”*.

---

<sup>72</sup> Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Delitos Tributarios. Sección 3., 2006. P.98

<sup>73</sup> Ley N° 19.640. CHILE. Establece la Ley Orgánica Constitucional del Ministerio Público. Santiago, Chile, 1999.

<sup>74</sup> Decreto Ley N° 830. CHILE. Código Tributario. Santiago, Chile, 1974.

<sup>75</sup> Decreto con Fuerza de Ley N° 7. CHILE. Fija el texto de la Ley Orgánica del SII y adecua disposiciones legales que señala. Santiago, Chile, 1980.

- Artículo 162 del Código Tributario: “*Las investigaciones de hechos constitutivos de delitos tributarios sancionados con pena privativa de libertad sólo podrán ser iniciadas por denuncia o querella del Servicio.*

*Con todo, la querella podrá también ser presentada por el Consejo de Defensa del Estado, a requerimiento del Director.*

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

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

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

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

Esta normativa, que tiene sus orígenes en 1960, hasta la entrada en vigencia de la reforma procesal penal no presentaba inconvenientes, toda vez que no existía un órgano autónomo que fuese titular exclusivo de la investigación penal, sino que se encontraba inscrita dentro de un sistema inquisitivo, en que era el Juez del Crimen quien debía investigar, acusar y sentenciar.

Así, resultaba naturalmente necesario que los antecedentes que se le presentaran al Juez del Crimen, y la consecuencial querella, vinieran fundados en una investigación especializada, realizada por organismos técnicos, atendido el gran número de elementos de carácter normativo de los distintos tipos penales que constituyen delito tributario.

A fin de armonizar esta normativa, que al momento de la Reforma Procesal Penal y la creación del Ministerio Público pareció contener una

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

De esta manera, el principal problema que se abordará en lo sucesivo dice relación con la facultad exclusiva del Director del Servicio de Impuestos Internos de querellarse cuando, según su criterio, existen antecedentes que pudieran consistir en delitos tributarios, y cómo podría armonizarse esta facultad a la luz de la legislación actual. Además, derivado de lo anterior, surgen otras interrogantes jurídicas, como por ejemplo: ¿es el delito tributario efectivamente un delito de acción pública previa instancia particular?, y ¿el Servicio de Impuestos Internos sólo realiza la labor de “recabar antecedentes”, o en los hechos realiza una verdadera investigación previa?

### III PROBLEMÁTICA

Las razones esgrimidas fueron muchas para que el Director del SII –y no el Ministerio Público– mantuviese la exclusividad de tan relevante facultad. En especial, se tuvo en consideración: el evidente conflicto entre el cobro civil de los impuestos y los delitos tributarios, la falta de certeza jurídica y el entorpecimiento de la actividad recaudadora, lo cual podría traer como consecuencia una menor recaudación impositiva. En definitiva, que el Ministerio Público tenga esta facultad era riesgoso sobre todo por su falta de experticia tributaria, además de la obvia superposición de funciones y facultades que ello implicaría, ruptura de la armonía y justicia del sistema tributario. Aquello podría degenerar en una potencial vulneración de la garantía del debido proceso, además del hecho que si el Ministerio Público inicia la querrela en medio del proceso fiscalizador, éste queda inconcluso y se pierde la oportunidad de recaudar.

Todas estas argumentaciones de gran valor en su carácter técnico, son eminentemente pragmáticas y dejan sin grandes fundamentos jurídicos a la decisión adoptada.

Ya esbozamos al menos dos cuestionamientos jurídicos de fondo al repasar brevemente la historia de la facultad del Director del Servicio de Impuestos Internos en cuanto titular de la acción penal por delito tributario, y que podemos sintetizar de la siguiente manera: primero, que la facultad de recabar antecedentes por parte del Servicio de Impuestos Internos es muy difícil diferenciarla de la facultad de investigar, propia y exclusiva del Ministerio Público, y segundo, que aceptar la tesis que se trata de delitos de acción pública previa instancia particular, implica que el bien jurídico protegido por el delito tributario no es el orden público económico, sino que se trataría de un bien jurídico disponible por parte de un particular en su carácter de víctima, pero claramente el Servicio de Impuestos Internos no lo es, y difícilmente el erario nacional puede considerarse un bien jurídico privado o disponible.

Ambos problemas no encuentran una clara solución en nuestro ordenamiento, pues tal como señalamos anteriormente, los motivos para que quien detente la titularidad de la acción penal sea el Director del Servicio de Impuestos Internos, son de orden práctico y no jurídico.

### *Historia de la Ley*

En la historia de la Ley 19.806, adecuatoria de los textos legales, entre ellos el Código Tributario y la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, a la luz de la entrada en vigencia de la Reforma Procesal Penal, en particular, el Primer Informe de la Comisión Constitución del Senado<sup>76</sup> respecto al artículo 44 de la Ley Adecuatoria, se señala:

*“La Comisión analizó cuidadosamente las normas del Código Tributario y de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos que requerirían adecuarse al nuevo sistema procesal penal.*

*Sobre el particular el asesor del Ministerio de Justicia, señor Rafael Blanco, explicó que cuando se discutió esta iniciativa de ley en la Cámara de Diputados no se consideró necesario modificar expresamente la ley orgánica de este Servicio, ya que se juzgó que toda la investigación que él hacía –lo cual también se entendió extensivo para el Servicio Nacional de Aduanas– tenía una naturaleza contenciosa administrativa, y que si ella arrojaba la existencia de un ilícito, necesariamente los antecedentes tenían que ser puestos en conocimiento del fiscal, atendida las atribuciones constitucionales del Ministerio Público”<sup>77</sup>.*

---

<sup>76</sup> Historia de la Ley N° 19.806. CHILE. Sobre normas adecuatorias del sistema legal chileno a la reforma procesal penal. Santiago, Chile. Disponible en <<http://bcn.cl/1maiw/>>

<sup>77</sup> *Ibid.* P. 333.

Se desprende del texto citado que claramente, al contemplarse por la Cámara de Diputados este tópico, jamás se consideró una atribución discrecional para realizar la denuncia, por lo cual se omitió modificar la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, sino que como veremos, ante esta omisión, fue el Senado quien siguiendo una lógica diversa, mucho más pragmática y luego de escuchar al Director del Servicio<sup>78</sup>, así como al Subdirector Jurídico<sup>79</sup> de la época, procedió a introducir un nuevo artículo 44 en la citada Ley.

Lo argumentado ante la Comisión fue lo siguiente: *“El señor Director del Servicio de Impuestos Internos, don Javier Etcheberry, señaló que el tema de las funciones institucionales del Servicio de Impuestos Internos de acuerdo a las nuevas reglas procesales penales resulta complejo, ya que producto de la fiscalización y de la necesidad de asegurar que las personas paguen sus impuestos, anualmente se detectan más de diez mil situaciones que podrían llevar a querellas por delito tributario. Hay muchas facturas falsas, y contribuyentes que reiteradamente utilizan dichos documentos.*

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

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

*En ese sentido, una de las disposiciones del proyecto que resulta especialmente relevante es la del artículo 3° transitorio, que se hace cargo de manera general de las posibles incompatibilidades que puedan existir entre el nuevo sistema procesal penal y las distintas legislaciones orgánicas existentes en el país. En efecto, como*

---

<sup>78</sup> Javier Etcheberry Celhay.

<sup>79</sup> Bernardo Lara.

*no se pudo adecuar las normas de Impuestos Internos a este cambio constitucional y legal, se optó por poner ese artículo, que dice que cualquier ley especial que hubiere otorgado a alguna autoridad facultades que, de acuerdo con la Constitución Política de la República, correspondieren al Ministerio Público, se entenderán referidas a éste último, y deroga todas las normas procesales penales especiales no modificadas por esta ley en cuanto fueren incompatibles con el Código Procesal Penal.*

*Como se desprende de su lectura, destacó, la disposición resulta especialmente compleja para el ejercicio de muchas de las competencias que actualmente tiene el Servicio, y además produce una situación de inseguridad jurídica que hará que sean los tribunales los que deban decidir si Impuestos Internos mantiene sus actuales facultades, y que en caso que se llegue a la conclusión que ello no es así, se podría originar un problema serio para el Ministerio Público, que tendría que asumir la investigación de estos diez mil casos.*

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

*Enfatizó que el Servicio considera negativa la inseguridad jurídica que significaría la inexistencia de una definición en esta materia, en el sentido de que no habría certeza si están regulados por las normas generales del Código Procesal Penal, o por el Código Tributario, temas como las facultades del Servicio relativas al acopio de antecedentes que podrían ser presentados al Ministerio Público, o las normas procesales penales que cita el Código Tributario, por ejemplo, los artículos 162 y 163, que modifican una serie de regulaciones del juicio ordinario criminal que se verían afectadas.*

*Precisó que las pretensiones del Servicio no apuntan a continuar con un arraigo dispuesto en sede administrativa, que tiene su origen en la época en que había que pedir un salvoconducto para salir al extranjero y se exigía que estuvieran pagados los impuestos. Pero sí existe preocupación porque se pueda paralizar la actuación del Servicio en las auditorías, en que se invierte el peso de la prueba,*



*obligando al contribuyente a probar los hechos con su contabilidad, y que es, esencialmente, el mecanismo a través del cual se realiza la fiscalización, lo que afectaría de manera substancial la labor que en la actualidad se realiza en todo el tema de las facturas falsas.*

*A modo comparativo, indicó que en Estados Unidos se utiliza el mismo procedimiento empleado en nuestro país. Es imposible que el Departamento de Investigaciones Criminales en Estados Unidos vaya a pedir a los jueces facultades para examinar la contabilidad. Sería impracticable. Lo que hacen es enviar al equivalente de nuestro Ministerio Público mil o dos mil casos al año, para que los califiquen, pero no cabe duda de que es la Administración la que efectúa el acopio y la reunión de estos antecedentes, que fluyen del trabajo diario que hace el aparato fiscalizador.*

*Sobre el particular, el H. Senador señor Enrique Silva Cimma señaló que la esencia de este problema deriva de la aplicación del artículo 80 A de la Constitución Política, norma que debe ser interpretada de acuerdo con la sana razón. Sobre el particular, estimó que la práctica demuestra que necesariamente organismos de esta naturaleza, típica y exclusivamente fiscalizadores, tienen el deber de analizar a fondo los antecedentes, antes de que se determinen o se llegue hipotéticamente a la conclusión de que los hechos son constitutivos de delitos. Para eso, deben realizar una investigación amplísima en el campo administrativo fiscalizador y que es fundamental, porque de otra manera dejarían de cumplir el sentido genuino que determina la justificación y la existencia de las instituciones.*

*Advirtió que, si dicha disposición constitucional es interpretada en un sentido de excesiva amplitud, se llegaría a la conclusión que sería inútil la gestión del Servicio de Impuestos Internos, lo que obviamente no corresponde ni a la lógica de la Constitución Política ni a la este proyecto de ley.*

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

*Finalmente, el señor Director de Impuestos Internos subrayó que esta nueva legislación afectaría no sólo la etapa previa de investigación del delito tributario sino que su procesamiento posterior, ya que el Código Tributario contempla reglas especiales que, en la medida que no se adecuen al nuevo procedimiento penal, ocasionarían un gran debate jurídico en los tribunales superiores.*

*La Comisión se manifestó conteste en la necesidad de efectuar las adecuaciones a la legislación que regula el funcionamiento del Servicio de Impuestos Internos, para lo cual se le encomendó a los representantes del Ministerio de Justicia y de ese Servicio que efectuasen las proposiciones correspondientes. Sobre la base de dichas propuestas, la Comisión realizó el debate, cuyas conclusiones fueron recogidas en la indicación que presentó S.E. el Presidente de la República para modificar el Código Tributario y la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, las que fueron aprobadas sólo con modificaciones de forma”<sup>80</sup>.*

Luego de escuchar tal argumentación, el Senado optó por modificar la normativa en cuestión de la siguiente forma:

*“Artículo 44.- Sustitúyese, en el artículo 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, cuyo texto fue fijado por el decreto con fuerza de ley N° 7, de Hacienda, de 1980, la letra f) por las siguientes, pasando la actual letra g) a ser h) y así sucesivamente:*

- f) Ejercer la tuición administrativa de los casos en que se hubieren cometido infracciones sancionadas con multa y pena corporal, respecto de los cuales el Servicio efectuará la recopilación de antecedentes destinada a fundamentar la decisión a que se refiere la atribución contemplada en la letra siguiente;*
- g) Decidir si ejercerá la acción penal por las infracciones sancionadas con multa y pena corporal, y, de resolver ejercerla, determinar si formulará denuncia o interpondrá querrela, por sí o por mandatario, o, de estimarlo necesario, requerir la intervención del Consejo de Defensa del Estado”<sup>81</sup>.*

Esta nueva disposición, y la visión del Congreso al respecto, se debe en parte a que el gobierno no envió indicación ni para la adecuación del Código Tributario ni para la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, dejando el compromiso de hacerlo con posterioridad, lo que a la fecha aún no ocurre.

### *Apreciaciones*

En primer lugar, el monopolio por parte del Servicio de la acción penal tiene un objetivo recaudatorio, que parece no condecirse con los principios del Derecho Penal de última ratio. Conforme a este principio, la acción penal debe quedar reservada exclusivamente a hechos que atenten

<sup>80</sup> *Ibid.* P. 334.

<sup>81</sup> *Ibid.* P 1184.

gravemente contra la organización social y que no tengan otra forma efectiva de sanción. Así, los argumentos esgrimidos, que insinúan un efecto disuasivo y recaudatorio de impuestos, no son válidos, pues el Derecho Penal tiene un fin totalmente diverso del planteado.

En segundo lugar, en el último tiempo hemos observado que el otorgarle discrecionalidad al Director del Servicio de Impuestos Internos para ejercer la acción penal genera una situación compleja y llena de cuestionamientos, lo que no estuvo contemplado en un principio en los antecedentes de la Reforma Procesal Penal y en la respectiva Ley adecuatoria.

Esta discrecionalidad otorgada al Director, si bien debe armonizarse con el deber de todo funcionario público de tener un actuar no arbitrario, redundando en los hechos en el peligro que se esbozó en los antecedentes de este artículo, esto es, que esta facultad se encuentre en permanente cuestionamiento y, consecuentemente, el sistema adoptado para su ejercicio, sobre todo frente a hechos políticos como los recientemente vividos, considerando especialmente el nivel de discrecionalidad y la falta de parámetros legales para su ejercicio. Es más, estrictamente hablando ni siquiera se le exige fundar la decisión por la cual procede o no a ejercer la acción penal.

En efecto, de acuerdo a la normativa administrativa vigente, en el transcurso del presente año, y en medio de los cuestionamientos antes planteados, el Servicio de Impuestos Internos modificó los parámetros de ejercicio de la acción penal que se contemplaban en la Circular N° 8 de 2010, mediante la dictación del Oficio Circular N° 10 de 22 de Junio de 2015, de carácter interno, denominado “Instrucciones sobre el procedimiento a seguir en la interposición de acciones penales por delitos tributarios”, el cual contempla la creación de un comité de subdirectores –de las áreas de Fiscalización, Jurídica y Normativa–, para efectos de “asesorar al director respecto de la decisión de ejercer o no acción penal en relación a hechos que revistan caracteres de delitos tributarios”.

Asimismo, tratándose de delitos tributarios pesquisados desde alguna de las Direcciones Regionales del Servicio, y habiéndose realizado previamente una recopilación de antecedentes, será el Departamento Judicial del mismo órgano el que remitirá al comité de subdirectores, a través del Área Jurídica, los antecedentes de hecho y de derecho por los cuales se propone ejercer o no una acción penal. Por su parte, el comité de subdirectores, que sesionará una vez al mes o en forma extraordinaria a solicitud del Director de Impuestos Internos, adoptará una recomendación por mayoría.

El documento establece, además, ocho criterios para “proponer y decidir el ejercicio de la acción penal” en lugar de sanciones administrativas, a saber, mérito de la prueba reunida; monto del perjuicio fiscal, considerando la proporción entre impuestos evadidos y los debidamente pagados; naturaleza y gravedad de la o las irregularidades sancionadas; posible propagación; efecto ejemplarizador; utilización de asesorías contables o profesionales para evadir impuestos; reiteración; y cualquier otra circunstancia relevante sobre la conducta del contribuyente.

Este Oficio, comparado con la anterior normativa (principalmente la circular N° 8 del 14 enero de 2010), sólo añade los factores de propagación y el rol relativo a las asesorías de profesionales para la comisión de delitos. Esto último se encuentra vinculado a las sanciones administrativas (civiles, no penales) establecidas en el artículo 100 bis de la Reforma Tributaria Ley N° 20.780, que establece que los asesores tributarios que colaboren en la elusión de impuestos serán co-responsables, junto con el respectivo contribuyente, de abuso o simulación para disminuir la carga tributaria, con una multa hasta por un monto anual de 100 Unidades Tributarias Anuales.

Por otra parte, el nuevo oficio deja de considerar la intencionalidad en la conducta delictiva como uno de los criterios para determinar la acción penal, el cual, sí estaba presente en la circular N° 8 de 2010 utilizada hasta hace poco como principal referencia en la materia.

Es decir, en definitiva estos parámetros de carácter interno-administrativo no cumplen con el estándar legal de un Estado de Derecho, ni tampoco se condicen con los actuales principios del sistema procesal penal, especialmente en lo referido al debido proceso.

En tercer lugar, tal como se pudo apreciar, la fundamentación no sólo es pragmática y con un fin recaudatorio, sino que además, se esboza una especie de carácter ejemplificador y disuasivo de la sanción, de clara consideración y criterio economicista. También, se observa más un intento por salvaguardar la facultad del Director del Servicio de Impuestos Internos que de hacer una correcta adecuación jurídica de la normativa sobre la materia a la reforma procesal penal.

*En resumen*

Este tipo de fundamentaciones, si bien son de utilidad para la adopción de decisiones políticas, requieren para una adecuada coherencia del sistema jurídico que se efectúen acabados análisis de la interrelación de las normas, bajo el prisma del sistema al cual se adscriben.

Resulta lamentable pensar que tal como señaló el Director de la época, esta normativa no fue debidamente acabada, porque no se hizo la debida indicación en su momento, y que la solución adoptada obedece a motivaciones extrajurídicas, como el problema de presentar 10.000 querellas. En efecto, si nos encontramos frente a un delito tributario, lo impensable es que se presenten denuncias o querellas contra algunos contribuyentes y no contra otros, sin certeza legal de los motivos para tal decisión.

En relación a los problemas derivados de mantener la actual facultad radicada en el Director del Servicio de Impuestos Internos, lo cierto es que a esta fecha el titular de la facultad de investigar es el Ministerio Público.

Por otra parte, el Servicio de Impuestos Internos, es un órgano recaudador y no persecutor penal. Asimismo, el Servicio de Impuestos Internos, es un organismo dependiente del Ministerio de Hacienda y por ende del poder político. En consecuencia, nuestra legislación en la materia se ve incoherente, entregando a la administración del Estado parte de las facultades persecutoras, propias del Subsistema Judicial, lo que atenta contra el estado de derecho.

Además, si la decisión política es que se trate al delito tributario como un bien jurídico disponible y no parte del orden público económico, es fundamental tomar algunos resguardos mínimos, en pro de la certeza y seguridad jurídica, pues del mismo planteamiento del Subdirector Jurídico queda claro que el delito tributario en nuestro sistema carece de tipo penal definido, que no se persiguen todos los delitos, sino que algunos especialmente elegidos, con fines ajenos al Derecho Penal.

El mayor reflejo de lo expresado aparece de las últimas querellas presentadas por el Servicio de Impuestos Internos, en que cambió la usual formula “en contra de ..., y de todos quienes resulten responsables” por la excesivamente restrictiva de “*La presente acción penal por delitos tributarios se dirige única y exclusivamente en contra de las personas singularizadas de manera expresa y nominativa en ella, extendiéndose solo a los hechos que en su texto se detallan*”, y agregando que “*la habilitación que concede la presente acción penal por delitos tributarios para que el Ministerio Público inicie una investigación penal*

*por delito tributario, no se extiende a otras personas o a otros hechos que pudiesen aparecer durante la investigación penal, aun cuando se encuentren vinculados a los que son objeto de esta presentación*”<sup>82</sup>, lo cual ha dejado al Ministerio Público en la encrucijada de abstenerse de investigar la participación de otros involucrados, y en su caso, formalizarlos y acusarlos, o ejercer su función a cabalidad.

Lo anterior ha devenido en cuestionamientos permanentes entre instituciones. Por ejemplo, el Fiscal Nacional Sabas Chahuán declaró este año lo siguiente: “*Creemos que en la medida que los hechos hayan sido denunciados por el SII, aun cuando no se diga qué persona es, claramente la fiscalía debe, ni siquiera quiere, está obligada a investigar, y lo hacemos. O se daría el absurdo de que el SII tendría que denunciar un hecho diciendo quién es el responsable, y eso lo hacen los jueces*”<sup>83</sup>.

#### IV CONCLUSIONES

a. En primer lugar, es necesario partir de la premisa que la decisión política fue y sigue siendo la de conservarle al Director del Servicio de Impuestos Internos la facultad exclusiva de querrellarse.

Por otro lado –camino a nuestra primera conclusión–, también debe reconocerse que lo que el Servicio de Impuestos Internos realiza en la práctica no es sólo un mero acopio de antecedentes, sino que una verdadera investigación, por lo que se debe contestar a la siguiente interrogante:

¿Cómo se compatibiliza entonces, desde el punto de vista jurídico, la facultad exclusiva del Ministerio Público de dirigir la investigación, con la actividad investigativa del Servicio de Impuestos Internos?

---

<sup>82</sup> SEPÚLVEDA, NICOLÁS y FERNÁNDEZ, BASTIÁN. Artículo publicado en Diario el Mostrador. [en línea] <<http://www.m.elmostrador.cl/noticias/pais/2015/09/25/la-querella-del-sii-que-deja-fuera-de-la-zona-de-peligro-a-penailillo-arenas-y-me-o/>> [consulta: 27 de septiembre 2015].

<sup>83</sup> CHAHUÁN, SABAS. Entrevista concedida a Diario El Mostrador. [en línea] <<http://www.elmostrador.cl/noticias/pais/2015/09/26/chahuan-mete-presion-al-sii-y-dice-que-querella-por-sqm-salar-no-es-todo-lo-amplia-que-uno-quisiera/>> [consulta: 29 de septiembre 2015].

Parece que la respuesta la podemos encontrar en los fundamentos de la especialización del Derecho. En efecto, la investigación que debe realizar el Servicio de Impuestos Internos es de carácter exclusivamente contencioso administrativo, siendo su resultado la determinación de la aplicación de la multa respectiva, en el entendido que se trata del único órgano técnico establecido en nuestro ordenamiento jurídico que tiene las competencias para realizar esta investigación. Recién agotada la investigación de carácter administrativo, el Servicio de Impuestos Internos estará en condiciones de establecer si existe infracción tributaria, y en caso de existir, esta es sancionable con multa, o por el contrario, dados los antecedentes acumulados, se puede imputar un delito al contribuyente.

Aquí surge un problema de competencia, ya tratado en otras legislaciones, y que ha encontrado diversas soluciones, a saber:

- La primacía del órgano administrativo, como se pretende entender en Chile;
- La primacía del órgano persecutor penal;
- Un sistema mixto, que permita la actuación conjunta de ambos órganos.

Es claro que la decisión política actual es la primera, esto es, el órgano persecutor penal, el Ministerio Público, no puede iniciar la investigación penal mientras el órgano administrativo, el Servicio de Impuestos Internos, no agote su investigación administrativa.

Entonces, como primera conclusión, podemos señalar que nos encontramos frente a una situación de prejudicialidad, en que atendido el carácter normativo del tipo penal tributario, el sistema debe remitir o devolver competencia al órgano contencioso administrativo, a fin de completar dichos elementos del tipo penal, con los conocimientos técnicos de un área especializada del derecho, que tiene un lenguaje propio, ajeno a los tipos puramente descriptivos del verbo rector del tipo penal.

En efecto, es la propia legislación tributaria la que define conceptos como: contabilidad, balance, facturas, guías de despacho, órdenes de compra, renta líquida, gastos, costos, ingresos, etc., y es el Servicio de Impuestos Internos quien puede establecer la adecuada aplicación de dichos conceptos técnicos.

**b.** En segundo lugar, en relación a la problemática del bien jurídico protegido, siguiendo en esto a José Antonio de Ara Martín, es posible que

concluir que éste es “*la lesión a la funcionalidad de la Hacienda Pública*”<sup>84</sup>, y no el orden público económico, ni un delito de acción pública previa instancia particular.

El mismo de Ara Martín, en su trabajo cita a Chico de la Cámara, en el sentido que: “*La tutela jurídica se extiende no sólo a la función recaudatoria de la Hacienda Pública. También se extiende a la función garantizadora del sostenimiento de los gastos públicos generados por la actividad del Estado. El sostenimiento de los gastos públicos incide, a su vez, en el sostenimiento del Estado del Bienestar. El Estado pretende dar cobertura a estas dos funciones mediante la distribución equitativa de la carga tributaria y posterior asignación óptima de los recursos públicos recaudados*”<sup>85</sup>.

En consecuencia, como segunda conclusión, es posible sostener que no siendo el bien jurídico protegido el orden público económico, sino un delito de carácter especial, se puede aceptar cierta disponibilidad en la materia, pero por otra parte, se debe aceptar también que no se trata del nivel de discrecionalidad de un delito perseguible sólo previa instancia particular, pues el fisco, no lo es, es el erario nacional y la forma de recaudación del mismo es el que se ve afectado.

c. En tercer lugar, en cuanto a la discrecionalidad de la facultad del Director del Servicio de Impuestos Internos para presentar denuncia o querrela, señalamos claramente que en su carácter de funcionario público, no se puede interpretar esta facultad hasta el punto de un actuar arbitrario, constituyendo éste su primer límite.

Pero tal como vimos, uno de los argumentos pragmáticos del Director para conservar su actual discrecionalidad es que de lo contrario “deberían presentarse 10.000 querrelas”, colapsando con ello aún más el sistema judicial.

Frente a esto, cabe preguntarse por qué no se presentaron, y la respuesta se encuentra en la propia reglamentación interna dictada por los Directores del Servicio de Impuestos Internos en la materia, actualmente establecidos en el Oficio Circular N° 10 de 2015. Este Oficio Circular N° 10, así como los anteriores que fueron sustituidos por el mismo, lo que

---

<sup>84</sup> DE ARA MARTÍN, JOSÉ ANTONIO. El delito de defraudación tributaria: tipicidad penal y prejudicialidad. Tesis. San Cristóbal de La Laguna, España. Universidad de La Laguna, 2014, P. 6.

<sup>85</sup> CHICO DE LA CÁMARA, PABLO. El Delito de Defraudación Tributaria tras la Reforma del Código Penal por la LO 5/2010, Reflexiones Críticas y Propuestas de lege ferenda. Thomson-Aranzadi, Pamplona, España, 2012, pp. 27 ss.



hace es abordar materias propias de Ley, estableciendo condiciones objetivas de punibilidad.

De esta forma, la tercera conclusión, redundante en que un importante límite a la discrecionalidad del Director debiera contemplarse en la propia legislación tributaria, estableciendo como condiciones objetivas de punibilidad, al menos, las mismas que la experiencia del Servicio de Impuestos Internos ha señalado y se encuentran contenidas en el referido Oficio Circular.

Para cumplir con el estándar de un Estado de Derecho moderno y garante de los derechos, es necesario que los contribuyentes conozcan, por ejemplo, cuál es el monto en que los hechos señalados en el artículo 97 del Código Tributario comienzan a ser delitos, cuáles son los criterios del Servicio de Impuestos Internos, y que estos criterios se encuentren establecidos por Ley, así como exenciones y atenuantes de responsabilidad penal, cumpliendo así requisitos mínimos del sistema penal.

Asimismo, otro límite a los posibles efectos perniciosos de esta discrecionalidad, es la indispensable autonomía respecto del poder político de un ente con una misión tan específica como la recaudación tributaria. Idealmente, el Director debiera ser nombrado por períodos extensos de tiempo, con acuerdo de los distintos poderes del Estado y quedando a salvo de los intereses contingentes del poder ejecutivo.

Y por último, tal vez la principal herramienta limitativa de esta discrecionalidad, sea la exigencia de una decisión fundada, pues si bien cuando se presenta denuncia o querrela, los fundamentos de su decisión se encuentran en la misma, cuando decide no presentarla, quedamos a ciegas respecto de las reales motivaciones para descartar aquello. Así, la exigencia de un acto motivado, permitiría a las Cortes y TTA, mediante los correspondientes recursos, determinar la protección de garantías constitucionales eventualmente vulneradas, en caso de estimarse un actuar arbitrario.

De lo contrario, parecería más lógico eliminar el concepto de discrecionalidad actual, haciendo aplicable, con restricciones, la obligación general a todo funcionario público de denunciar los delitos de que tomen conocimiento. En este caso en particular, previa certeza obtenida de la investigación contencioso administrativa, una vez agotada la misma.