

## Debates de Política Pública

**Mauricio Duce / Ricardo Escobar**

¿Quién debe iniciar la acción penal en materia tributaria?

# Debates de Política Pública

N° 23 / julio 2017

La serie *Debates de Política Pública* es editada en formato digital por el Centro de Estudios Públicos (CEP). El director y representante legal del CEP es Harald Beyer Burgos.

Dirección: Monseñor Sótero Sanz 162, Providencia, Santiago de Chile. Fono: 2 2328 2400. Fax: 2 2328 2440.

Sitio web: [www.cepchile.cl](http://www.cepchile.cl) Email: [escribanos@cepchile.cl](mailto:escribanos@cepchile.cl).

Cada artículo es responsabilidad de su autor y no refleja necesariamente la opinión del CEP. Esta institución es una fundación de derecho privado, sin fines de lucro, cuyo objetivo es el análisis y difusión de los valores, principios e instituciones que sirven de base a una sociedad libre.

Edición gráfica: David Parra Arias.

# ¿Quién debe iniciar la acción penal en materia tributaria?

Mauricio Duce

Ricardo Escobar

Esta es la versión escrita de las presentaciones que ambos autores hicieron en el seminario que sobre la materia organizó el CEP en junio de 2017.

# En busca de un nuevo equilibrio: alternativas para regular el inicio de la persecución penal de los delitos tributarios

Mauricio Duce

Abogado y profesor titular de la Facultad de Derecho de la Universidad Diego Portales, y  
Presidente Ejecutivo de Espacio Público. Correos electrónicos: mauricio.duce@udp.cl /  
mauricio.duce@espaciopublico.cl

## Introducción

En los últimos meses se ha generado un importante debate sobre la facultad del Director del Servicio de Impuestos Internos (en adelante el SII) en materia de inicio de la acción penal en delitos tributarios. Esto a propósito de la decisión adoptada en abril de 2017 de no querellarse en un conjunto de casos en los que se investigaban infracciones que podrían haber sido constitutivas de delitos tributarios en el contexto de procesos por delitos contra la probidad y financiamiento irregular de la política. Se ha reabierto así un debate que ya tiene varios años en nuestro país acerca de la conveniencia de mantener sus facultades legales en la materia, como también sobre la necesidad de regular en forma más precisa la manera en que ella es ejercida dentro del marco legal actual.

En sus extremos, el debate ha estado marcado por dos posiciones en juego. Por una parte, el Director del SII ha hecho una defensa de las facultades actuales contenidas en el artículo 162 del Código Tributario, según el cual la acción penal sólo podría iniciarse previa denuncia o querrela. Sus argumentos centrales han estado vinculados al impacto que el cambio de este régimen podría tener en la recaudación de impuestos y en las funciones del SII. En el otro extremo, el Ministerio Público ha defendido la postura que es a ellos a quien se le ha otorgado a nivel constitucional el monopolio de la acción penal y, por lo tanto, quienes deberían tener el poder para decidir sobre la persecución penal de delitos tributarios al igual que otras figuras delictivas. Se sostiene que esta solución resguardaría de mejor manera el principio de igualdad.<sup>1</sup> Esta última postura ha tenido apoyo parlamentario en una moción presentada el 19 de marzo de 2015 (Boletín 9954-05) por los diputados Insunza y Tarud, cuya tramitación no había prosperado en su oportunidad (la idea de legislar fue rechazada en mayo de 2015 por la Comisión de Hacienda) y que se reactivó en mayo de 2017 a partir de este debate.<sup>2</sup>

Las dos visiones dan cuenta de puntos de vista y perspectivas bien distintas de los temas. En buena medida, ello se explica ya que representan sensibilidades “sectoriales” diversas o, si se quiere, miradas que enfatizan valores diferentes frente al mismo problema.<sup>3</sup> Desde mi punto de vista, estamos en presencia de un problema social complejo

---

<sup>1</sup> El Fiscal Nacional viene desde hace algún tiempo sosteniendo esta postura. Por ejemplo: Jorge Abbott, “La acción penal previa instancia particular”, *El Mercurio*, 1 de agosto de 2016, p. A2.

<sup>2</sup> La historia de este proyecto puede verse en la página web de la Cámara de Diputados en: [https://www.camara.cl/pley/pley\\_detalle.aspx?prmID=10374&prmBoletin=9954-05](https://www.camara.cl/pley/pley_detalle.aspx?prmID=10374&prmBoletin=9954-05) (última visita el 12 de junio de 2017).

<sup>3</sup> Francisco Selamé sugiere que estas posturas representan paradigmas diversos. Uno que pone énfasis en el interés recaudatorio y la necesidad de llevar adelante una persecución penal selectiva y otro que privilegia en cambio el interés punitivo y persecución general de los delitos. Francisco Selamé, “Acción penal tributaria: ¿disuasión o castigo?”, *La Tercera*, 4 de junio 2017, cuerpo *Negocios* p.8.

cuya solución requiere de una articulación más sofisticada que la actual de los diversos intereses en juego. Por lo mismo, no me identifico con las soluciones que hasta el momento han sido presentadas en el debate por ambos extremos.

En este contexto, este trabajo pretende aportar algunos elementos de diagnóstico de la situación actual y luego sugerir alternativas de solución un poco más complejas que las que hasta el momento se han discutido en el parlamento. De esta forma, espero que en el debate se puedan considerar más alternativas de cambio que las que hasta el momento se han barajado.

## Cuatro razones sobre la inconveniencia de mantener el equilibrio legal actual

Es necesario recordar que la actual redacción del artículo 162 del Código Tributario le confiere la facultad discrecional al Director del SII de denunciar o querellarse cuando se trate de investigaciones de hechos constitutivos de delitos tributarios sancionados con pena privativa de libertad. Aún más, el mismo artículo 162 señala que el Ministerio Público debe informar al SII en forma rápida de los antecedentes de que tome conocimiento con ocasión de las investigaciones de delitos comunes y que pudieren relacionarse con los delitos tributarios para efectivamente permitir al servicio tomar la decisión de denunciarla o querellarse o, en cambio, dejar el tratamiento de esas infracciones como una cuestión no penal. En cualquiera de los casos, el efecto práctico que produce la no deducción de denuncia o querrela es el de impedir al Ministerio Público llevar adelante en forma autónoma la persecución penal de las infracciones tributarias, pero no de otros delitos comunes que pudieran estar siendo investigados en forma conjunta.

Se trata de una regla de larga data y que tiene por fundamento entregar una herramienta al SII para potenciar su función fiscalizadora del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.<sup>4</sup> De esta forma, pareciera que el legislador ha privilegiado el interés recaudatorio del Estado por sobre otros valores que pudieran afectarse en esos casos, correspondiéndole al SII decidir discrecionalmente su uso.

Desde mi punto de vista, el actual equilibrio de nuestra legislación es inconveniente y debe ser modificado. Con todo, esto no se traduce necesariamente en que lo que se deba hacer es acoger la alternativa tal como ha sido planteada en el proyecto de ley en actual discusión.

---

<sup>4</sup> Sus orígenes se remontan al año 1960 como recuerda Vila, 2016, 64.

Estimo que hay cuatro razones principales que hacen que la regulación actual sea insuficiente e inadecuada. Las explico a continuación:

## 1. La legislación actual entrega un enorme espacio de discrecionalidad administrativa que se puede prestar para decisiones arbitrarias e injustas o al menos que así sean percibidas por la sociedad.

Como ya explicaba, la normativa vigente entrega un importante espacio de discrecionalidad administrativa al SII para decidir cuándo ejercer o no la acción penal por delitos tributarios que no me parece adecuada al contexto actual. Ello se agrava al examinar la forma en que dicha discrecionalidad pareciera ser ejercida en la práctica.

Un uso adecuado de la discrecionalidad administrativa supone dos cuestiones. Un primer aspecto es que su ejercicio debe hacerse caso a caso, es decir, entregando razones específicas para el caso en concreto en que se utiliza, indicando las razones bajo las cuales se ha decidido no ejercer la acción penal en un hecho que, en principio, es constitutivo de un delito. La decisión del SII de abril de 2017, que se realizó para un conjunto grande de casos de muy distinta índole, sin justificaciones específicas para cada uno, pone en duda la forma de comprensión que existe en el SII acerca de cómo debe fundarse adecuadamente esta facultad legal.

Como segundo punto, las justificaciones que se deben esgrimir para el uso de esta facultad deben ser razonables y legítimas, favoreciendo una persecución uniforme y balanceada de los delitos tributarios. En esta dirección, el SII ha señalado que sus decisiones estarían basadas en un proceso técnico de estudio y análisis. Además, se fundamentarían con apoyo en los denominados “criterios históricos”. De esta forma, se argumenta, la segunda exigencia para el ejercicio de discrecionalidad se encontraría satisfecha. Estos criterios incluyen en la actualidad<sup>5</sup>: (a) la gravedad de las irregularidades detectadas o el perjuicio fiscal; (b) la reiteración o reincidencia en la comisión de delitos; (c) el uso de asesoría tributaria; (d) el efecto ejemplarizador en otros contribuyentes o sector de la economía; (e) la calidad y suficiencia de la prueba reunida; y, (f) la factibilidad de obtener una condena.<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> Estos son obtenidos de un informe preparado por el SII para apoyar el debate legislativo del proyecto en actual discusión. Véase: Subdirección Jurídica Servicio de Impuestos Internos, Informe Jurídico: ejercicio de la acción penal por delitos tributario, mayo de 2017, pp. 9 y 10 (en adelante “Informe Jurídico”). También pueden verse en Bernardo Lara, “La doctrina histórica del SII en la persecución penal del delito tributario”, 14 de diciembre de 2015 en: <http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2015/141215noti01jv.htm> (última visita el 12 de junio de 2017).

<sup>6</sup> Un análisis de estos criterios muestra que son más bien histórico evolutivos y no estáticos. En efecto, entre 2010 y 2015 es posible detectar al menos un par de modificaciones de los mismos. Si bien varios de ellos se repiten en

Un problema es que el SII parece entender que bastaría con la invocación genérica de estos criterios para que su decisión sea fundada, lo que es un problema como ya mencioné.<sup>7</sup> Más allá de esto, el examen —incluso superficial— de los criterios permite observar que se trata de aspectos demasiado generales y vagos. Además, se puede apreciar que ellos pueden ser combinados en formas tan diversas (casi infinitas afirmaríamos), que al final del día permiten justificar prácticamente cualquier decisión. Así, aplicando estos criterios, se presentaron querellas en casos similares a los que en la actualidad no se presentarán (decisión de abril de 2017) y esto en buena parte ha sido lo que ha generado el enorme debate público en la materia. Por ejemplo, en un reportaje realizado por Informe Especial de Televisión Nacional de Chile y que fue emitido el domingo 23 de abril, se realizó un análisis ciego por parte de un especialista de diversos casos, algunos con querrela y otros sin, concluyendo que se trataban de situaciones bastante equivalentes.<sup>8</sup> CIPER, por su parte, ha dado a conocer en diversos reportajes cómo la decisión de no querrellarse favorecerá, entre otros, a empresas del Grupo Angelini, por conductas cuya reiteración, naturaleza y montos sería equivalentes o superiores incluso a los de SQM.<sup>9</sup>

Este escenario ha fomentado el surgimiento de dudas y especulaciones de todo tipo acerca de las razones de fondo detrás de las decisiones que adopta el SII que no son para nada sanas. La respuesta desde el SII es insistir que se trata de una decisión basada en rigurosos estudios técnicos, pero claro, al no conocerse el fundamento detallado caso a caso ni las diferencias entre unos y otros, se nos pide aceptar su palabra casi como un acto de fe institucional. Esto no es propio de un Estado de Derecho.

En esta dirección, me parece, debe entenderse el reproche realizado por la Contraloría General de la República frente a un requerimiento en la materia dado a conocer el 21 de abril de 2017, en el que conminó al SII sobre la necesidad de fundamentar adecuada-

---

el tiempo, es posible constatar algunas diferencias relevantes (ver Oficio Circular n.º 10 de 22 de junio de 2015 que los estableció modificando a la Circular n.º 8 de 14 de enero de 2010). Por otra parte, también se han producido en este mismo período cambios significativos de los procedimientos para aplicar dichos criterios. Así, se ha pasado desde una época en la que hubo una delegación del Director del SII para que su ejercicio se hiciera a nivel regional, para luego haber centralizado la decisión en manos del Director del SII nuevamente (Resolución n.º 116, 29 de diciembre de 2015). En un período intermedio se estableció un comité de subdirectores (de las áreas de fiscalización, jurídica y normativa) para asesorar al Director en el uso de esta facultad. Sobre esta materia véase: Martín Vila Baltra, op. cit., p. 71. Todo esto daría cuenta que la idea de aplicación constante y uniforme de los criterios en el tiempo que suele señalarse en el debate público por el propio SII debe ser vista con un poco más de matices.

<sup>7</sup> En esta dirección parece manifestarse el SII en el Informe Jurídico, p. 26.

<sup>8</sup> <http://bit.ly/2woVsrz> (última visita el 12 de junio de 2017).

<sup>9</sup> Véase, entre otros, CIPER, “Las señales del SII y la Corte Suprema para bloquear las investigaciones de platos políticas”, 3 de mayo de 2017, en <http://bit.ly/2woODWR> (última visita el 12 de junio de 2017).

mente estas decisiones. Así, señaló que “(...) resulta indispensable que las decisiones que adopte en la materia tengan un fundamento racional, ya que, conforme al principio de juridicidad, es importante que estas no obedezcan al mero capricho de la autoridad, sino a criterios objetivos que le otorguen legitimidad, por lo que lo que resuelva sobre el particular requiere tener un sustento en los antecedentes recabados al efecto.” Luego concluye su análisis llamando a que “(...) el SII adopte todas las medidas que resulten conducentes para ajustar sus actuaciones a lo prescrito en la normativa antes reseñada y a lo manifestado en el presente pronunciamiento.”<sup>10</sup>

Debo destacar que no se trata de un planteamiento tan novedoso, ya que algo similar se plantea desde la doctrina administrativa e incluso tributaria en nuestro país desde hace tiempo.<sup>11</sup>

## 2. La facultad actual recae en algunos casos en materias de interés público que exceden las atribuciones del SII.

La naturaleza de la decisión de iniciar o no la acción penal excede en muchos casos a una que tenga por finalidad central el interés recaudatorio, sino que incluye pronunciamiento sobre materias de interés público que no son propias del SII. Así, más allá de la cuestión vinculada a la naturaleza y bienes jurídicos protegidos por los delitos tributarios, el escenario actual viene mostrando que detrás de muchos de los casos, en donde se está decidiendo ejercer o no la acción penal, hay un fuerte interés público comprometido que va más allá del interés del fisco por reintegro de impuestos.

En los casos más recientes se ha tratado de investigaciones asociadas al financiamiento irregular de la política y de delitos contra la probidad como son los cohechos, pero en un futuro cercano esto se podría extender a casos de defraudaciones o malversaciones de caudales públicos (como por ejemplo pareciera apuntar el actual caso que ha sido denominado “Pacogate”), situaciones vinculadas al lavado de activos, a la operación de asociaciones ilícitas de distinta naturaleza, entre otras. Se trata de actividades en las que la arista tributaria es parte de un entramado complejo de acciones delictivas y cuya división o separación no sólo es artificiosa sino que puede tener impactos en dificultar la persecución penal de esas conductas que como un todo son extremadamente graves.

El no reconocer esta situación puede generar casos graves de impunidad. Lo relevante en esta materia no es un punto que el SII ha tratado de levantar en la opinión pública: que no habría impunidad ya que igualmente podrá haber una multa administrativa

---

<sup>10</sup> Contraloría General de la República (División Jurídica), REF n.º 180.477/16, 21 de abril de 2017.

<sup>11</sup> Martín Vila Baltra, op. cit. p. 77 y Francisco Selamé, op. cit.

e incluso esta multa puede ser superior a la penal.<sup>12</sup> Lo central es que la concepción que sólo considera el interés recaudatorio como único, tiene un impacto en disminuir la posibilidad de sancionar penalmente conductas que como sociedad nos parecen graves, independiente del monto que el fisco pueda recuperar vía multa. No descubro la pólvora si sostengo aquí que la sanción penal presenta diferencias cualitativas y simbólicas radicales con las de una multa administrativa. Por lo mismo, tampoco me parece significativo otro argumento que ha dado el SII en el trámite legislativo de que sólo en un 9,4 por ciento de los casos penales condenados los últimos cinco años habría una pena de cárcel efectiva.<sup>13</sup> Los efectos del derecho penal se hacen sentir mucho más allá del régimen en que se cumpla la condena. Por lo mismo, la obtención de una condena penal representa cuestiones muy distintas a la de una por infracciones administrativas, independiente de la multa que se imponga en el régimen penitenciario en que se cumplan.

### 3. El diseño institucional actual tiene espacios importantes para que decisiones del SII estén inspiradas en motivaciones ajenas a las puramente técnicas

El SII es un organismo dependiente del ejecutivo y su Director depende de la autoridad política de turno, tal como claramente se regula en el artículo 6° del DFL n.° 7 de 1980 que señala que el Director es nombrado y de exclusiva confianza del Presidente de la República y también en su artículo 2° que regula que el SII depende de Ministerio de Hacienda.

Como diseño institucional esto deja abierta la puerta, o al menos una ventana, para una intervención del ejecutivo en la toma de decisiones de la institución. Eso obviamente abre la posibilidad que dichas decisiones no sean basadas sólo en criterios técnicos sec-

<sup>12</sup> El Director del SII en su exposición en el congreso y la Subdirección Jurídica en su informe de mayo han argumentado que, de acuerdo a lo establecido en el artículo 97 n.° 4 del Código Tributario, las multas administrativas podría ir entre 50 por ciento y 300 por ciento del perjuicio fiscal sufrido versus el 15,3 por ciento que es obtenido en casos penales. Argumentos similares han sido también presentados por el ex Director del SII, Ricardo Escobar, en una entrevista en *La Tercera* el 18 de abril de 2017. Véase <http://bit.ly/2wp184K> (última visita el 12 de junio de 2017). Debo señalar que se trata de una comparación incorrecta, ya que se compara promedio real del sistema penal con el monto legal establecido en la ley tributaria. Más allá de esto, se compara un sistema con fines fundamentalmente recaudatorios con otro más bien sancionatorio. En definitiva, se comparan peras con plátanos.

<sup>13</sup> En todo caso, los datos el Ministerio Público en la discusión parlamentaria dan cuenta de una realidad algo distinta. Así, se señala que en el período que va entre los años 2008-2017 se habrían presentado 225 querellas. Del total de casos terminados (que es el universo en donde se pueden contabilizar los resultados reales del sistema) un 85 por ciento de los términos ha sido por aplicación de una salida judicial; un 63 por ciento de ellos correspondería a una sentencia condenatoria y 60 por ciento de las penas aplicadas serían igual o superiores a presidio o reclusión menor en su grado medio, es decir, sobre 541 días de privación de libertad. Véase, Fiscalía de Chile, Casos investigados por el Ministerio Público con querrella del SII, 9 de mayo de 2017.

toriales. De hecho, parte importante del problema que se debate en la actualidad está en que un ex Director del SII ha señalado que fue objeto de presiones políticas explícitas para el ejercicio de esta facultad en los casos vinculados al financiamiento de la política.<sup>14</sup>

No me corresponde pronunciarme acerca de la verdad o no de estas afirmaciones, tema que tendrán que ver los tribunales o se tendrá que juzgar en otras instancias. Mi punto es que tenemos un diseño institucional que permite que esto sea una posibilidad, es decir, en el que presiones de este tipo podrían generarse. Eso es un problema grave y le quita bastante piso en mi opinión al SII para sostener que se mantenga el monopolio actual en decisiones que, como señalaba en el punto anterior, pueden exceder largamente el puro interés recaudatorio.

#### 4. Inadecuada concepción acerca del rol que tiene el derecho penal en una sociedad democrática

Detrás de la lógica actual hay una cierta concepción del derecho penal que me hace mucho ruido. Éste sería sólo una herramienta más de un arsenal que dispone el Estado para cobrar impuestos.<sup>15</sup> No en cambio, como yo pienso, un instrumento para castigar con las consecuencias más severas que disponemos, conductas que nos parecen afectan de manera grave bienes jurídicos relevantes. En un extremo, esta lógica hace que el derecho penal tributario se parezca más a la prisión por deudas que al derecho penal en serio, cuestión por cierto proscrita en los tratados internacionales de derechos humanos.

La paradoja es que muchas de las justificaciones que han dado los defensores del *statu quo* en esta materia serían que la persecución penal es muy ineficiente o al menos mucho más ineficiente que la vía administrativa.<sup>16</sup> Esta ineficiencia, según el SII, sería una buena razón para mantener sus facultades actuales. Con todo, lo que no se explica en

---

<sup>14</sup> Una de las oportunidades más recientes en que esto se dio a conocer públicamente fue el reportaje de Informe Especial de Televisión Nacional de Chile emitido el 23 de abril de 2017. Véase: <http://bit.ly/2woVsrz> (última visita el 12 de junio de 2017).

<sup>15</sup> Esta concepción queda reflejada con mucha claridad en una opinión editorial del Director del SII en mayo pasado. Véase, Fernando Barraza, "Criterios del SII para presentar acciones penales", *El Mercurio*, 9 de mayo de 2017, p. A2.

<sup>16</sup> En esta lógica se explica el que el SII haya hecho un esfuerzo por presentar en el debate legislativo una serie de datos, los que incluyen los montos recuperados por el SII a través del ejercicio de las acciones administrativas, el porcentaje de casos en que se ha presentado denuncia y querrela y se encuentran aún sin formalizar la investigación, el porcentaje de casos condenados a pena efectiva por la justicia penal y el porcentaje de las multas impuestas en relación al perjuicio fiscal efectivamente causado que obtienen los casos penales. Esta información se puede revisar en Servicio de Impuestos Internos, "Análisis del proyecto de ley que pretende modificar la titularidad que tiene el SII para ejercer la acción penal por delitos tributarios" (Boletín 9954-05), mayo de 2017.

esta línea argumental es que la pregunta en serio que debiéramos hacernos en un escenario de tal ineficacia es si estas conductas, o varias de ellas, debieran seguir siendo una infracción penal. En buenas cuentas, la línea de argumentación del SII sugeriría que el sistema penal sirve para poco o nada.

Según los datos que se han dado en debate legislativo, el SII presentaría denuncia o querrela en menos de un uno por ciento del total de casos en los que podría hacerlo. Para tomar esa decisión, supuestamente ha considerado a los “criterios históricos” que —como vimos— incluyen “la calidad de la prueba” y la “factibilidad de obtener una condena”. Si en ese universo de casos muy seleccionados sobre la base de sus posibilidades de ser “ganados”, el sistema penal no está en condiciones de satisfacer las expectativas del SII, en realidad su impacto sería marginal o derechamente nulo. La pregunta obvia es: ¿estaría entonces dispuesto el SII a que todos o una buena parte de los delitos tributarios pasaran a ser sólo infracciones administrativas?

Yo creo que su respuesta sería claramente negativa. La evidencia comparada también sugiere que la sanción penal cumple un rol relevante para el sistema.<sup>17</sup> Con todo, el SII está en una extraña posición en la que sugiere que el sistema penal no sirve, pero tampoco está dispuesto a abandonarlo. Por lo mismo, pienso que tenemos que buscar una mejor manera de articular el uso que se hace de la herramienta penal en este contexto y no sólo concebirla como una extorsión legalizada pura y dura, como al final del día pareciera ser concebida y que, por lo mismo, cuesta reconocer de manera explícita.

## Delineando dos alternativas posibles de solución

Antes de delinear alternativas posibles a la situación actual, me parece importante destacar que, en cualquier escenario futuro, el diseño institucional que se realice debe cuidar algunos valores centrales. Como primera cuestión, estimo indispensable reconocer que la función recaudatoria que cumple el SII es de extrema importancia y, por lo mismo, cualquier cambio que se haga en el régimen legal debe cuidar de no afectarla de manera significativa o relevante.

Por otra parte, es necesario reconocer que la capacidad del sistema de justicia penal para poder llevar adelante de forma masiva casos de menor entidad y poca relevancia social es limitada, seguir agregándole nuevas causas no sólo tiene impacto en estos casos sino que en el resto del sistema. Datos que se invocan en debate legislativo hablan de al

---

<sup>17</sup> Ignacio Briones, “Querrelas y la miope doctrina del SII”, *La Tercera*, 4 de diciembre de 2015, y “Doctrina del SII”, *La Tercera*, 13 de diciembre de 2015, p. 8.

menos unos 10.000 casos potenciales de delitos tributarios al año, por lo que no se trataría para nada de un flujo menor.<sup>18</sup>

Finalmente, también me parece que es indispensable dotar de herramientas al Ministerio Público para la persecución penal de casos en donde aristas tributarias forman parte intrínseca de una actividad delictiva mayor. Como ya he señalado, en ellos dividir lo tributario del resto es artificioso y debilita a la persecución penal de conductas que afectan al interés público general. A su vez, también debe controlarse adecuadamente cómo el Ministerio Público ejerce sus facultades en esos casos, tema que a veces ha sido dejado de lado en el debate público.

A la luz de estas consideraciones delíneo dos propuesta de solución posible. Ambas se construyen desde los extremos que actualmente han estado en debate y podrían ser perfectamente combinadas. Para efectos de claridad y simplicidad de la exposición, las presento como dos opuestos.

## 1. Solución n.º 1: Mantener la facultad legal del SII de iniciar la acción penal

Una primera alternativa consistiría en mantener como regla general del sistema la actual disposición del artículo 162 del Código Tributario. Esta solución sólo sería admisible desde mi punto de vista si es que va acompañada de algunas medidas que resuelven los problemas centrales del escenario actual que he descrito en la sección previa. Tres serían las cuestiones que más me preocupan:

### 1.1. La ley debiera establecer exigencias de fundamentación caso a caso y de acceso público en los delitos que el SII decida no ejercer la acción penal

Se trata de la única forma de controlar y verificar que el ejercicio de la facultad discrecional se ha ejecutado dentro de los márgenes de la ley y los criterios que la propia institución declara. Esto no debiera significar un grave problema si es que es cierto que de hecho el SII en la actualidad toma estas decisiones luego de un trabajo técnico intenso de análisis.<sup>19</sup> Es lo que, además, se hace en el país en otras áreas, por ejemplo, cuando el

---

<sup>18</sup> Se trata de una cifra mencionada por el ex Director Javier Etcheberry en el debate legislativo que se produjo en el año 2002, por lo que habría que hacer un trabajo de actualizarla.

<sup>19</sup> El Director del SII describe así el proceso en una columna de opinión: "Las acciones se fundamentan en rigurosos procesos de recopilación de antecedentes que efectúa el Departamento de Delitos Tributarios y en completos informes legales confeccionados por el Departamento de Defensa Penal. Solo después del análisis y ponderación de los respectivos informes y de las recomendaciones técnico-legales incluidas en ellos, se adopta la decisión de

Ministerio Público ejerce facultades discrecionales de los mecanismos previstos en los artículos 167 a 170 del Código Procesal Penal. Finalmente, es lo que también se observa como práctica en el derecho comparado. Por ejemplo, en el caso de EE.UU se comprende que para generar “*Una persecución penal uniforme, amplia y balanceada de los delitos tributarios*” es necesario que las decisiones de persecución o no persecución penal sean debidamente fundadas y sometidas a controles diversos.<sup>20</sup>

Junto con esta exigencia general de fundamentación y transparencia es posible pensar en algunas medidas complementarias. La primera de ellas es que la ley podría también establecer los criterios básicos o generales sobre los cuales el SII debiera fundar sus decisiones de no presentar denuncia o querrela. Esto permitiría quitarle un grado de indeterminación que tiene el actual sistema de los “criterios históricos”, que al final del día dependen de la propia institución que los aplica y evidentemente le darían un mucho mayor nivel de legitimidad democrática a los mismos. Situaciones de cómo hacer esto son posibles de encontrar en otros cuerpos legales como, por ejemplo, lo que ha hecho el Código Procesal Penal tratándose del principio de oportunidad regulado en su artículo 170 del CPP o la facultad de archivar provisionalmente los casos prevista en el artículo 167 del mismo cuerpo legal. En segundo lugar, la ley también podría regular un procedimiento formal de controles internos y potencialmente externos al ejercicio de esta facultad. Por ejemplo, en la línea desarrollada por la Circular n.º 10 de 2015, que creó al comité de subdirectores para asesorar al director del SII que ya he mencionado.

## **1.2. La ley debiera establecer hipótesis (casos) en los que se permita al Ministerio Público adquirir titularidad de la acción penal**

Aun manteniendo la facultad actual en manos del SII, me parece que debiera haber casos que quedan fuera de esta regla general y, por lo mismo, situaciones en que la ley permita al Ministerio Público llevar adelante investigaciones sin necesidad de que exista la denuncia o querrela de parte del Director. Como criterio general me parece que la ley podría hacer alusión para el uso de esta facultad a situaciones en que el interés público comprometido en un caso concreto sea superior al de las finalidades recaudatorias. Creo que esto se da, por ejemplo, en hipótesis en las que la investigación que hace el Ministe-

---

ejercer la acción penal ante los tribunales ordinarios o la sanción pecuniaria ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros”. Fernando Barraza, “Criterios del SII para presentar acciones penales”, *El Mercurio*, 9 de mayo de 2017, p. A2.

<sup>20</sup> Véase, United States Department of Justice, 6-4.000- *Criminal Tax Case Procedures* del *Department of Justice*, en <https://www.justice.gov/usam/usam-6-4000-criminal-tax-case-procedures> (última visita el 12 de junio de 2017).

rio Público de delitos comunes lo lleva a identificar aristas tributarias. Con todo, también podría expandirse a otras situaciones fuera de ese escenario.

De la mano de esta regulación, la ley debiera definir un procedimiento para dirimir conflictos potenciales que se generen en esta materia entre el Ministerio Público y el SII. Es fácil imaginarse que una norma como la que propuse produzca tensiones entre ambas instituciones y, por lo mismo, debe existir un sistema que permita arbitrar dichas disputas.

Siguiendo la lógica que he descrito, existe una moción presentada el 4 de agosto de 2016 a la Cámara de Diputados, por los diputados Jackson, Mirosevic y Saffirio (Boletín 10843-07) que constituye un ejemplo de cómo podría regularse esta materia. Dicho proyecto plantea, a grandes rasgos, que en los casos en que el Ministerio Público haya hecho llegar los antecedentes al SII en el contexto de investigación de un delito común en el que aparece una potencial infracción penal tributaria, éste tiene un plazo para manifestar su negativa de manera fundada. En caso de negarse a denunciar o presentar querrela o también si ha vencido el plazo y no se ha pronunciado, esto puede ser debatido ante el juez de garantía en una audiencia quien podría autorizar al Ministerio Público a llevar adelante la persecución penal, sin perjuicio de las facultades del SII de perseguir también la dimensión infraccional o administrativa.

La moción propone un estándar de pronunciamiento al juez de garantía para autorizar al Ministerio Público, en el ejercicio de la acción penal, que existan “antecedentes que justifiquen existencia del delito tributario”. Se trata de un estándar muy parecido al formulado en la actualidad por el artículo 140 letra a) del Código Procesal Penal, exigido como condición para el otorgamiento de la prisión preventiva y otras medidas cautelares personales.

Algunos jueces de garantía me han manifestado una preocupación de que se les entregue la facultad de decidir estos temas ya que consideran podría ser conflictiva con sus funciones en el esquema de diseño de nuestro sistema procesal penal acusatorio. Con todo, en mi opinión una propuesta de este tipo no sería una novedad tan grande para nuestra legislación. En la actualidad, por ejemplo, el artículo 241 del Código Procesal Penal le permite al juez no aprobar un acuerdo reparatorio entre imputado y víctima cuando “*existiere un interés público prevalente en la continuación de la persecución penal*”. También el artículo 258 contempla la posibilidad que un querellante requiera al juez de garantía el forzamiento de una acusación cuando los fiscales han decidido no ejercerla, permitiendo incluso que sea el querellante que la sustente en juicio con prescindencia del Ministerio Público. Otro ejemplo de una facultad análoga se produce cuando el juez de garantía debe decidir sobre la admisibilidad de una querrela criminal. Así, según lo

dispone el artículo 114 letra c) del Código Procesal Penal, puede declararla inadmisibile si considera que los hechos expuestos en ella no fueren constitutivos de delito.

### 1.3. Necesidad de fortalecer niveles de autonomía técnica al SII para la toma de decisión

Un último tema que debiera abordarse para darle viabilidad a esta solución es el problema de la autonomía técnica del SII para adoptar estas decisiones de no ejercer la acción penal en delitos tributarios. Para ello no creo sea necesario ir tan lejos como reformar la Constitución para hacer al SII un organismo autónomo, como por ejemplo, se ha planteado en una moción presentada el 8 mayo de 2017 a la Cámara de Diputados (Boletín 11.217-07) por diez diputados de la UDI (entre ellos De Mussy, Gaona y Lavín).<sup>21</sup> Una propuesta de este tipo, que no se hace cargo del impacto institucional que puede tener la creación de un organismo de este tipo, ni tampoco regula controles, contrapesos y sistemas de rendición efectiva de cuentas, podría producir nuevos y complejos problemas.<sup>22</sup>

En mi opinión bastaría para evitar los problemas del diseño actual con medidas un poco más simples. La primera, por ejemplo, podría ser la de incluir el cargo de Director del SII dentro de aquellos que deben ser designados por el sistema de Alta Dirección Pública. Ello debiera complementarse con establecer un plazo de duración del cargo que no esté asociado a los períodos presidenciales. Otra fórmula de reforzamiento del proceso técnico de decisión que podría complementar a lo anterior sería la creación de instancias colectivas de control o que participen en la decisión. Por ejemplo, el comité de subdirectores u otro similar.

En definitiva, mantener la facultad actual en manos del SII supone hacerse cargo del riesgo que ella pueda ser utilizada por razones ajenas a las exclusivamente técnicas.

## 2. Solución n.º 2: eliminar la facultad del artículo 162 del Código Tributario

La segunda solución pasa por transformar a los delitos tributarios en figuras de acción penal pública, es decir, que pueden ser perseguidas por el Ministerio Público en

---

<sup>21</sup> El texto plantea una reforma a la Constitución creándose nuevos artículos 109 A, B y C.

<sup>22</sup> Noto una tendencia muy alta en el país en el sentido de crear organismos constitucionalmente autónomos, pero de manera superficial, es decir, sin hacer un diseño institucional que se haga cargo de que esa institución luego no se comporte de manera autista, y pueda someterse a controles y participe intensamente en procesos de coordinación con otras agencias.

forma autónoma, sin necesidad de denuncia o querrela previa de parte del SII.<sup>23</sup> Para que esta opción también sea viable, requeriría que se resuelvan varios problemas, problemas que, vale la pena decir, no veo que estén considerados en el proyecto de ley que se ha estado discutiendo en la actualidad. Se trata de cuatro cuestiones centrales.

## 2.1. Es necesario hacer una revisión profunda de la regulación de los delitos tributarios de manera que en calidad de tal queden sólo las figuras más graves y se tipifiquen de una manera razonablemente clara y acotada

La regulación actual de los delitos tributarios es muy deficitaria y problemática. Contempla hoy día una gran cantidad de delitos y de muy diversa índole.<sup>24</sup> Por lo mismo, esto genera que existan figuras que abordan situaciones de gravedades muy disímiles y que generan perjuicios muy diversos al Estado. Por otra parte, existen figuras superpuestas que resulta difícil diferenciar (por ejemplo, la que sanciona el comercio clandestino en general versus la que sanciona el comercio clandestino de gas), algunas poco comprensibles para el contexto social actual (por ejemplo, la que penaliza la falsificación de cuño), otras con límites difusos entre lo penal y lo administrativo (por ejemplo, entre las figuras de retardo en la declaración y las de omisión de la declaración). Por otra parte, muchas figuras contemplan penas desproporcionadas en relación a delitos similares de igual o incluso mayor gravedad, regulados en la legislación penal común (por ejemplo comparando con estafas). En definitiva, cualquier cambio en el régimen de la acción penal debiera primero pasar por una revisión de esta maraña normativa bajo la cual se regulan los delitos tributarios, depurándola con aquello que efectivamente debiera quedar en calidad de tal. Me parece que se trata de un tema en el que existe bastante acuerdo en la doctrina nacional.<sup>25</sup> En esa dirección también se ha orientado la regulación en el ámbito comparado en países como España y Alemania. También pareciera ser la dirección pro-

---

<sup>23</sup> Hay quienes han sostenido que este camino sería el único correcto a la luz de la reforma constitucional que creó al Ministerio Público (Ley n.º 19.519 de 1997) que le otorgó la exclusividad de la investigación penal. Una versión resumida del argumento puede verse en Guillermo Piedrabuena, “Exclusividad de la investigación penal de los fiscales”, *El Mercurio*, 4 de agosto de 2016, p. A2.

<sup>24</sup> Sin hacer un listado exhaustivo, una revisión superficial del artículo 97 del Código Tributario permite identificar una multiplicidad de figuras penales en sus numerales n.º 4, 5, 9, 10, 12, 13, 14, 18, 22, 23, 24 y 26. En varios de estos numerales se contemplan más de una hipótesis.

<sup>25</sup> En esta dirección Selamé señala “Lo anterior requeriría un cambio urgente de las normas penales tributarias actuales, las que deberían describir de manera más precisa, clara y exhaustiva la infracción penal...”. Francisco Selamé, op. cit.

puesta en los Anteproyectos de Código Penal de los años 2013 y 2015 y el proyecto de Código Penal presentado el año 2014.<sup>26</sup>

En la lógica que he descrito, los delitos tributarios debieran estar regulados en pocas figuras que sancionen comportamientos particularmente lesivos o que permitan discriminar su gravedad en base a los montos de perjuicio fiscal causado. No cualquier infracción en el área impositiva debiera ser constitutiva de un delito tributario.

Una consecuencia natural de esta cuestión es que un cambio como el que he propuesto también obligaría a revisar la tipificación y las sanciones de las figuras que quedarían en el nuevo escenario sólo como infracciones administrativas. En esta revisión se debiera cuidar de establecer figuras claras que permitan actuar de manera eficiente al sistema sancionatorio administrativo.

## 2.2. Mantener en todo caso la posibilidad de perseguir administrativamente las figuras que se llevan adelante en el sistema penal

No obstante se entregue al sistema de justicia penal la potestad de perseguir los delitos tributarios sin la autorización previa del SII, me parece que se debiera permitir al sistema administrativo perseguir en forma paralela las sanciones administrativas que correspondan a dichas infracciones. Es decir, en el evento de optar por esta solución, lo que propongo es la creación de un sistema de doble vía paralela: una penal y otra administrativa. Esto permitiría al SII obtener pagos de impuestos e imponer multas, sin perjuicio de las sanciones penales que eventualmente se determinen en dicha sede.

La gran objeción que se plantea en esta materia sería la infracción de la prohibición de doble juzgamiento (*ne bis in idem*) que un sistema de este tipo podría producir.<sup>27</sup> En mi opinión, la correcta interpretación del principio de "*ne bis in idem*" no impide *per se* una solución de este tipo. Esto es algo, por lo demás, que se produce habitualmente en nuestro sistema jurídico cuando conviven al mismo tiempo el sistema penal con sistemas sancionatorios administrativos. En todo caso, cualquier área de conflicto en la materia podría ser resuelta al momento de revisarse la regulación legal de las figuras penales, cuidando de establecer sanciones que no se repitan entre el mundo administrativo y el penal y que, en todo caso, protejan la proporcionalidad.

---

<sup>26</sup> Agradezco la información proporcionada para esta sección de mi colega de la Facultad de Derecho de la Universidad Diego Portales, Héctor Hernández B.

<sup>27</sup> Curiosamente, el propio SII pareciera ser partidario de esta tesis. Véase, Informe Jurídico, pp. 13-14.

### 2.3. Fortalecer las facultades al SII para llevar adelante la investigación y sanción de las infracciones administrativas

Un temor del SII es que la pérdida de la facultad para decidir el inicio de la acción penal en ciertas figuras podría traducirse en un debilitamiento de sus poderes para obtener el reintegro de impuestos. En buenas cuentas, existe un temor que esta solución “quite dientes” a la función recaudadora.

Se trata de un riesgo que me parece razonable prevenir. La forma que sugiero es la de revisar las actuales facultades que dispone el SII para llevar adelante la persecución de las infracciones administrativas y, eventualmente, fortalecer aquellas en donde pudieren existir necesidades de perfeccionamiento. La pérdida de “dientes” debiera compensarse con otros nuevos que se hagan cargo de problemas específicos identificados en la investigación y sanción de las infracciones administrativas. No veo que ellos sólo puedan ser los que otorga la facultad actual de denunciarse o querellarse penalmente.

### 2.4. Regular la coordinación entre ambos procedimientos (administrativo sancionatorio y penal)

Un último aspecto que estimo debiera considerarse, especialmente si se establece un sistema que he caracterizado como de doble vía paralela, es el de la necesidad de regular con mayor precisión y claridad que en la actualidad la coordinación entre los procedimientos administrativos y penales que podrían desarrollarse en forma simultánea. Me parece que no es necesario ser muy creativo para imaginarse una cantidad importante de conflictos potenciales que podrían producirse entre el SII y el Ministerio Público en el ejercicio de funciones paralelas.

En este escenario, una primera cuestión que sería necesario regular con algún cuidado se refiere a las facultades investigativas que se confieren a cada institución y cómo ellas se debieran articular de forma de aprovechar las fortalezas y capacidades técnicas de cada una. Me parece también que habría que regular algunos deberes de colaboración y entrega recíproca de información que permita avanzar a ambas instituciones en sus respectivas investigaciones sin duplicar esfuerzos ni malgastar los siempre escasos recursos que se disponen en estas áreas. Otro tema delicado tiene que ver con las reglas de secreto o reserva de información sensible que en ambos ámbitos se puede producir. En fin, me parece posible pensar en varias otras cuestiones de coordinación que debieran estar resueltas para impedir que esta solución genere problemas que pongan barreras para una efectiva persecución penal y administrativa de las infracciones tributarias.

## A modo de cierre

Como el lector podrá apreciar, estimo que no hay una manera única de regular el ejercicio de la acción penal en materia de delitos tributarios en nuestro país. En cualquiera de las opciones que se escoja, lo relevante es que ella se haga cargo de las deficiencias que presenta la regulación actual y articule de mejor manera los valores que se ponen en juego en esta materia. En esta dirección, cualquiera de las propuestas que he brevemente delineado, otras que las combinen u otras nuevas que contengan respuestas a los problemas y valores en juego podrían ser igualmente válidas. La experiencia comparada muestra también la riqueza y diversidad de arreglos institucionales que pueden existir en la materia.<sup>28</sup>

Desafortunadamente, el debate actual ha estado demasiado inspirado hasta el momento en la exacerbación de intereses específicos o sectoriales y, por lo mismo, las alternativas propuestas no dan una respuesta óptima a un problema social complejo que requiere un equilibrio más sofisticado. En este contexto, el proyecto de ley y el debate que se ha generado debieran ser vistos como oportunidad de lograr un nuevo diseño institucional que equilibre mejor y de manera más adecuada los intereses en juego.

---

<sup>28</sup> Un reciente análisis realizado por Price Waterhouse Cooper de Chile sobre la titularidad de la acción penal tributaria en países de la OCDE muestra al menos cuatro modelos diversos para resolver estos temas, dentro de los cuales el más parecido a la situación nacional actual sólo sería seguido por tres países de los 32 en los que se obtuvo información. Véase Mariana Penaforte, "En 14 países OCDE la titularidad para presentar querellas por delito tributario es del SII", *El Mercurio*, 3 de julio de 2017, p. B 4.

## Referencias

### Generales:

- Abbott, Jorge, "La acción penal previa instancia particular", *El Mercurio*, 1 de agosto de 2016, cuerpo A.
- Barraza, Fernando, "Criterios del SII para presentar acciones penales", *El Mercurio*, 9 de mayo de 2017, cuerpo A.
- Briones, Ignacio, "Querellas y la miope doctrina del SII", *La Tercera*, 4 de diciembre de 2015.
- Briones, Ignacio, "Doctrina del SII", *La Tercera*, 13 de diciembre de 2015.
- CIPER, "Las señales del SII y la Corte Suprema para bloquear las investigaciones de platas políticas", 3 de mayo de 2017. <http://bit.ly/2woODWR>
- Cofré, Víctor, "Ricardo Escobar ex director del SII: 'La multa es una sanción, aquí no hay impunidad'", *La Tercera*, 18 de abril de 2017. <http://bit.ly/2wp184K>
- Contraloría General de la República (División Jurídica). REF n.º 180.477/16, 21 de abril de 2017.
- Fiscalía de Chile. Casos investigados por el Ministerio Público con querrella del SII, 9 de mayo de 2017, 13 pp. (documento en formato electrónico en poder del autor).
- Lara, Bernardo, La doctrina histórica del SII en la persecución penal del delito tributario, 14 de diciembre de 2015. <http://bit.ly/2woKC1p>
- Penaforte, Mariana, "En 14 países OCDE la titularidad para presentar querellas por delito tributario es del SII", *El Mercurio*, 3 de julio de 2017, cuerpo B.
- Piedrabuena, Guillermo. "Exclusividad de la investigación penal de los fiscales", *El Mercurio*, 4 de agosto de 2016, cuerpo A.
- Selamé, Francisco. "Acción penal tributaria: ¿disuasión o castigo?", *La Tercera*, 4 de junio 2017, cuerpo *Negocios*.
- Servicio de Impuestos Internos (Subdirección Jurídica). Informe Jurídico: ejercicio de la acción penal por delitos tributarios, mayo de 2017.
- Servicio de Impuestos Internos. Análisis del proyecto de ley que pretende modificar la titularidad que tiene el SII para ejercer la acción penal por delitos tributarios (Boletín 9954-05), mayo de 2017.
- Televisión Nacional de Chile, "Informe Especial", 23 de abril de 2017. <http://bit.ly/2woVsrz>
- Vila, Martín, "Titularidad de la acción penal en los delitos tributarios", *Anuario de Derecho Tributario*, (2016): 61-77.

## Normativas

Decreto Ley n.º 830, Código Tributario.

Decreto con Fuerza de Ley n.º 7 de 30 de septiembre de 1980, Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.

Ley n.º 19.696, Código Procesal Penal.

Moción presentada el 19 de marzo de 2015 a la Cámara de Diputados por los diputados Insunza y Tarud (Boletín 9954-05), "Modifica el Código Tributario en el sentido de facultar al Ministerio Público para querellarse por delitos tributarios".

Moción presentada el 4 de agosto de 2016 a la Cámara de Diputados por los diputados Jackson, Mirosevic y Saffirio (Boletín 10843-07), "Modifica el Código Tributario en materia de ejercicio de la acción penal".

Moción presentada el 8 mayo de 2017 a la Cámara de Diputados por los diputados De Mussy, Gaona, Lavin y otros (Boletín 11.217-07), "Modifica la Carta Fundamental para consagrar la autonomía del Servicio de Impuestos Internos".

Servicio de Impuestos Internos, Oficio Circular n.º 10 de 22 de junio de 2015.

Servicio de Impuestos Internos, Circular n.º 8 de 14 de enero de 2010.

Servicio de Impuestos Internos, Resolución n.º 116, 29 de diciembre de 2015.

United States Department of Justice. "6-4.000- Criminal Tax Case Procedures". <http://bit.ly/2wp4pky>

# ¿Quién debe iniciar la acción penal en materia tributaria?

Ricardo Escobar

Abogado y profesor de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile.

Voy a partir por la pregunta que plantearon los señores diputados durante la tramitación del proyecto de ley que estaba comentando Mauricio Duce: “Siendo los delitos tributarios de aquellos que afectan seriamente la fe pública y el patrimonio fiscal, no se comprende el porqué el ejercicio de la acción penal corresponde sólo el Servicio de Impuestos Internos y no también al Ministerio Público”. Esto lo dijeron en la Cámara de Diputados y se puede ver en el boletín que ahí cito.<sup>1</sup> Es la justificación del mencionado proyecto ley, al que recién Mauricio se refería como un proyecto bastante poco apto para resolver el problema. En esto estamos totalmente de acuerdo.

Mi tesis sostiene que lo que debiéramos hacer en Chile es adoptar la solución uno, que mencionó Mauricio, y no la dos.<sup>2</sup> Trataré ahora de explicar por qué.

¿Cómo respondemos a la pregunta que hicieron los Diputados? Voy a comentar aquí algunas de las respuestas que dio el Director del Servicio de Impuestos Internos (SII), Fernando Barraza, en su interesante presentación al Congreso sobre estas materias hace como un mes.

En Chile se conoce poco sobre la magnitud de la labor del SII. Éste, literalmente, ve cientos de miles de casos todos los años. Dependiendo de quién interprete los hechos, varios casos podrían dar lugar a una situación que podría ser caracterizada como “delito”. Por ejemplo, hay miles de casos en que se detectan facturas falsas. ¿Se debe procesar por delito a todas las personas, en todos los casos, por lo dispuesto en el Art. 97, n.º 4 del Código Tributario? Déjenme ilustrar esto con otros datos. Cuando se hace la declaración de impuesto a la renta, así como la declaración del IVA, del procesamiento de los datos salen alrededor de 370.000 casos que son observados por alguna causa. De éstos, los que tienen que ver con gastos rechazados son casi 40.000. ¿Por qué traigo esto a colación? Porque los casos de financiamiento de la política, que han sido los más populares y los que han dado lugar a la situación en que nos encontramos, tienen que ver con el Art. 21 de Ley sobre Impuesto a la Renta, es decir, “gastos rechazados”. Se ha argumentado que éste es el impuesto que se está evadiendo en varios de esos casos.

¿Cómo se tramita todo esto? Hay 20.000 casos de revisiones presenciales, y 4.000 de auditorías tributarias. El SII tiene una cierta cantidad de gente disponible, una cierta cantidad de horas de fiscalizadores que se usan en lo que se llama “una pirámide de administración del riesgo”. Ésta comprende la provisión de servicios a la gente para que puedan cumplir con sus impuestos, fiscalizarlos, fiscalizaciones masivas, fiscalizaciones selectivas, casos emergentes y, finalmente, el tratamiento de una pequeña fracción de todas las

---

<sup>1</sup> Disponible en: [https://www.camara.cl/pley/pley\\_detalle.aspx?prmID=10374&prmBoletin=9954-05](https://www.camara.cl/pley/pley_detalle.aspx?prmID=10374&prmBoletin=9954-05)

<sup>2</sup> La solución uno está en la p. 10, la dos en la p. 13.

operaciones del SII (que son los casos más complejos), en la que sólo algunos tienen que ver con materia penal.

Esas son las capacidades operativas que de verdad tiene Chile. A veces se compara a Chile con Estados Unidos por las fiscalizaciones que allá hace el IRS, pero lo que no se menciona es que la relación del número de fiscalizadores en el servicio de impuestos internos norteamericano respecto del número de contribuyentes que les toca revisar es cuatro veces mayor. Por tanto, cuando se dice: “aquí podríamos hacer las cosas como en Estados Unidos”, sí, claro, ningún problema, pero multiplique el SII por cuatro. Yo quiero hacer una presentación sobre lo que ocurre en la realidad, no en la teoría.

Fernando Barraza explicaba cuál es el sentido de la norma actual, cuál es el papel de la administración tributaria, el que fundamentalmente es recaudador y tiene que velar por el uso racional de los recursos con los que cuenta, y por un ejercicio racional de la acción penal en estas materias. La recaudación tributaria tiene que ver con cobrar y mantener el tesoro público.

El proyecto de ley que comentamos arriesga el peligro que muchísimos casos resulten obstaculizados y el trabajo del SII bloqueado. Si cientos de casos pudieran ser iniciados por los fiscales a lo largo de todo Chile, pidiendo los papeles, auditorias y otros antecedentes, simplemente se bloquearía el sistema, pues no hay fiscalizadores que den abasto para atender los requerimientos del Ministerio Público.

Cualquier reforma en este sentido requiere un mejoramiento de los procedimientos actuales; un trabajo muy fino de armonización de los procedimientos. De lo contrario, el SII quedará bloqueado. Les pongo un solo ejemplo que probablemente pocos tienen en la cabeza porque hay que estar en el SII para ver estas cosas: ¿saben ustedes cuántos casos de derecho de familia llegan al SII, es decir, por ejemplo, disputas de divorcio o conflictos entre padres e hijos?, ¿cuántos de esos casos le piden al SII información sobre renta, beneficios y platas que están disponibles, de cuáles y de cuántas empresas una persona es dueña, etc.? Miles. Todos los años salen miles de oficios de respuestas a docenas de tribunales de familia con esa pregunta que no requiere tanta investigación. Si, además, una señora enojada con su exmarido, que más o menos conoce sus negocios, cree que él podría tener un delito tributario con el cual extorsionarlo, no les quepa duda que va a acusarlo, en eso va a terminar. De hecho ocurre, ya llegan este tipo de denuncias al SII, el que, normalmente, las desecha. Lo que quiero ilustrar es que aquí hay un ámbito práctico cuya magnitud es insospechada.

El sistema actual, además de permitir un uso racional de los recursos del SII, tiene otros, elementos de coherencia que el proyecto que se discute en el Congreso no resuelve. Por ejemplo, con las normas y prácticas que hoy existen, no hay una doble penaliza-

ción de la misma conducta, los mismos hechos que son, por un lado, castigados con una sanción en un tribunal tributario aduanero y, por el otro, en un tribunal penal. Por otra parte, a diferencia de lo que ocurre en el Ministerio Público, en el SII se guarda la confidencialidad de la información de los contribuyentes. Esto es letal para un sistema que, más que sancionar, busca que los contribuyentes tengan incentivos para corregir sus errores, para que la mayor parte de ellos se acerquen a pagar lo que deben.

Estos son exactamente los puntos que Mauricio Duce identifica y de los que hay que hacerse cargo. Sin esto, no se puede hacer una reforma como la que se está proponiendo, no sería una buena idea. Ahora, lo interesante es que no es una discusión nueva, partió hace muchos años, se discutió ya en el año 2002 cuando el nuevo sistema penal tenía que hacerse cargo e iban a empezar a funcionar las nuevas fiscalías y el Ministerio Público. Entonces, se dieron cuenta de que había un problema porque resulta que el SII también podía investigar y, de acuerdo con la Constitución, se supone que la única investigación posible de los delitos penales está a cargo del Ministerio Público. Luego, vino toda esta discusión, se enfrentaron, literalmente, el Ministerio de Justicia y el Ministerio de Hacienda (pueden ver las actas de la época, Fernando Barraza extractó algunos textos en su presentación), y se discutió en esa época exactamente lo mismo. Desde el Congreso mandaron de vuelta el proyecto al Gobierno, al Ministro de Justicia y al de Hacienda, y les dijeron: “vayan, pónganse de acuerdo y lleguen con una posición”. En el Congreso no podían creer que Hacienda e Impuestos Internos les dijeran que quieren mantener las facultades, daban muy buenas razones, y, por otro lado, el Ministerio de Justicia les decía que había que hacer lo contrario. En fin, todo esto se discutió en extenso hace 15 años atrás.

La conclusión de esa época derivó en las mismas razones que hoy argumenta Fernando Barraza: no es factible, son miles los casos. En mi época —porque había bajado un poco la evasión tributaria— la estimación que teníamos era del orden de alrededor de cinco mil facturas falsas al año que se detectaban en todo tipo de procedimientos y procesos. Obviamente, una factura falsa es en sí un delito, es decir, cualquier funcionario público lo tiene que reportar, por lo que habría que procesar todos esos casos: habría que reportar cinco mil facturas al año. Después, subió la evasión del IVA inmediatamente por la crisis económica de 2008, o sea, los números hoy deben estar mucho más arriba, la evasión del IVA debe andar sobre un 20 por ciento. En mi época llegó al doce por ciento, y hoy el número de facturas falsas debe andar de nuevo en los diez mil, fácilmente. Semejante cantidad de casos de fraude tributario sería simplemente inmanejable por el Ministerio Público.

Enrique Silva Cimma, en esa misma época, se refiere a cuáles eran las facultades del Ministerio Público que había que definir.<sup>3</sup> Este es un tema importante, ya que envuelve la

---

<sup>3</sup> El artículo al que se refiere en las actas, el artículo 80-A en la versión que tenía en esa época la Constitución, es el actual artículo 83 de la Constitución.

pregunta por algunos hechos que revisten el carácter de delito y en esto tengo una de las discrepancias fundamentales que comentaré un poco más adelante. Déjenme decir algo antes: la verdad es que la gente del Ministerio Público entiende poco de impuestos y, por lo mismo, hay un problema en el caracterizar la conducta debida para poder, por contraste, decir “esta otra, por tanto, es la conducta delictiva”.

En ciertos casos es bastante obvio: una factura físicamente falsa solía ser el delito tradicional. Pero cuando existen otras conductas que son más complejas, como los casos famosos que estamos viendo hoy, es bastante difícil determinar si es que existe de verdad o no un delito y, en consecuencia, la discusión técnica es compleja. Por ejemplo, ¿cuál es la conducta debida si es que yo presto un servicio a alguien y otro me lo paga? Por ejemplo, te presto a ti un servicio, Lucas, y resulta que tú me dices “pero te lo va a pagar Juanito”. ¿A quién le emito mi boleta por ese servicio? Yo hice un servicio (digamos, una página web para un candidato) ¿Cuál es la conducta debida? ¿A quién le debo emitir la factura o la boleta? ¿A Lucas o a Juanito? A Juanito, esa es la instrucción clarísima del SII.

No obstante, en varios de los casos que se discuten en el Ministerio Público, se sostiene lo contrario: que la emisión de la boleta o factura es delito porque Juanito, a continuación, la rebajó como gasto. A estos casos se les conoce como facturas o boletas “ideológicamente falsas”. Hay querellas por casos como ese que, además, son malas querellas porque se presentaron muy rápido y porque varias de ellas se hicieron mal técnicamente.

Cuando se presentan, las querellas avanzan poco y no muchos casos llegan siquiera a etapas de formalización. Esto tiene que ver con un problema complicado: las fiscalías tienen muy pocos medios para avanzar en estos casos y entienden poco del tema tributario. A la hora de revisar tienen que ir a preguntar a la Brigada de Delitos Económicos de la PDI para que estudie la situación. Además tienen que pedirle información al SII, verificar que lleguen todos los papeles, que las cosas coincidan, que las puedan entender, que se puedan argumentar de un modo coherente (técnicamente, contablemente, etc.). Es bien difícil y, por lo mismo, la tasa de éxito del Ministerio Público es baja.

Les quiero contar una historia para que podamos entender cómo veo la cuestión. A esta historia la llamaremos “Había una vez un ladrón”:

*Había una vez un ladrón que mientras iba caminando frente a una casa ve un auto estacionado con la ventanilla abajo, la puerta abierta de la casa, sobre el asiento del acompañante una cartera Louis Vuitton muy elegante. El auto, un Mercedes Benz, nuevo del año. El tipo ve una oportunidad, mete la mano, agarra la cartera y sale corriendo.*

*Al día siguiente abre la cartera y se encuentra con una carta que cuenta una tragedia que le está pasando a la mujer dueña de la cartera. El tipo se arrepiente, se devuelve al otro día, toca el timbre de la casa y se encuentra con la señora; le dice: señora, aquí tie-*

*ne su cartera, tome, se la devuelvo y lamento mucho lo que hice, créame que no lo volveré hacer, estoy arrepentidísimo, además, tome: aquí tiene \$50.000 por la molestia que le causé, por el susto, por el pain and suffering que le ocasioné. La señora queda impactada, le agradece al señor y entra a su casa.*

*¿Cuál es el problema? El problema es que este señor no sabía que en la casa del lado vivía un fiscal del Ministerio Público que supo de esta historia. Todo quedó grabado en las cámaras que tiene el vecindario a las cuales el fiscal —porque es un vecino informado— tiene acceso. Entonces, el fiscal tiene un delito consumado que ocurrió el día de ayer, del cual está perfectamente enterado, del que tiene evidencia, tiene todo lo que necesita. Abre una investigación y formaliza a nuestro ladrón arrepentido.*

*Para castigarlo, citó a la señora a declarar. La citó también después del periodo de formalización, al revisar la prueba, y la citó, además, al juicio oral al que tuvo que ir a declarar. Todo eso, bajo las circunstancias de que la señora no tenía interés alguno en castigar a este sujeto porque ya le había devuelto la cartera, había recuperado todo lo que había y, además, había recibido una compensación en dinero.*

¿Por qué cuento esta historia? Porque un delito tributario no es sino una especie de delito contra la propiedad. Es como si metiera la mano al bolsillo del fisco y sacara plata que no debería sacar. Se trata de una deuda que no se paga en realidad, pero lo podemos pensar figurativamente.

Entonces, primero, es un delito contra la propiedad; segundo, tiene una sola víctima posible en todos los casos: el fisco. Claro, podemos decir que somos todos nosotros detrás, que son los niños pobres a los que no les llega la colación de JUNAEB, que es el carabinero en la alta cordillera cuya moto no tiene bencina. Pero, en términos técnicos, es el fisco, aunque, de nuevo, estamos todos nosotros detrás, por eso es importante que la plata llegue, pues, si no, si alguien no paga lo que debe, la víctima somos todos nosotros a través del Estado. Pero aquí no hay un delito de sangre, no hay muertos, no hay heridos, no se rompieron ventanas, no se le privó de libertad a nadie.

La víctima en este caso, en el sistema actual, tiene medios para resarcirse de sobra, y digo de sobra con toda intención, pues en los casos que conocemos la gente ha pagado todos los impuestos, les cobraron los reajustes, los intereses, las multas y, además, ahora hay denuncias ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros para que, además de todo lo anterior, se les puede aplicar una pena de entre 50 por ciento y hasta el 300 por ciento de los impuestos debidos. Y estas penas se están aplicando. Hace pocos días vi una que aplicaba el 200 por ciento.

Así, nuestro ladrón devolvió la cartera y probablemente el equivalente a otra cartera más en multas e intereses, y, además, dos carteras adicionales, con todo su contenido, en el proceso del Tribunal Tributario y Aduanero. Por otro lado, también es necesario considerar que todo esto significa costos para la víctima, el Estado, pues tiene que pagar funcionarios, como los del SII, que deben armar y defender sus causas. Si, además, se admite que el Ministerio Público tenga la iniciativa para la acción penal, hay que sumar los costos del Ministerio Público y de los tribunales en lo penal que deberán intervenir. También, quizás, los de la defensoría penal pública.

Mi idea es que el primer interés del fisco es que quien se equivoca o se arrepiente, se enmienda. ¿Por qué? Porque es el camino más práctico, es lo que le permite que se paguen todo los impuestos y todo perjuicio por no haberse hecho la declaración correcta en el primer momento. Así, si en un primer momento la persona hace su declaración correctamente, el fisco obtiene una cierta cantidad de dinero; si la hace mal a propósito, en lo que sigue obtiene esa plata y más dinero en otro periodo posterior. De eso se trata. Porque como ocurre siempre, los recursos aquí son escasos. Porque todo esto no tiene lugar en un mundo ideal, ocurre en este país con cuatro mil funcionarios del SII. No ocurre en Noruega, no ocurre en algún otro país desarrollado maravilloso, con mucha disponibilidad de recursos. No, ocurre aquí.

El Estado chileno tiene una batería eficaz —a través del SII— para lograr esto. El SII tiene la alternativa fundamental de jugar y decirle a una persona que se acercó y se auto-denunció, como ha ocurrido ahora, o que fue descubierta por el SII, que es lo más frecuente, “mire tengo la facultad de querellarme penalmente contra usted”. Esta amenaza es esencial para probar los casos, pues las personas colaboran con la investigación, se ponen de acuerdo y sus asesores se acercan a la autoridad y dicen: “Oiga, ¿sabe qué? Dígame cuánto es, pagamos y, por favor, no procedamos con esto”. Y, así, en vez de pasarse los próximos cuatro años litigando para tratar de obtener un resultado dudoso, donde nadie me coopera, los papeles no están, se perdió la contabilidad, murió un testigo, etc.; el fisco va y se cobra de una vez, en 24 horas está girado todo y “hasta luego, váyanse todos para la casa”.

La más cara e ineficiente de todas las vías que el fisco tiene, si es que no le queda ninguna alternativa, es la penal. Por lo mismo, tiene todo el sentido del mundo que sea la que se use con el mayor de los cuidados y, en esto, yo coincido absolutamente con lo que ha planteando Mauricio Duce. Como él ha dicho, también creo que una de las cosas que hay que hacer es mejorar la legitimidad, la manera en que se toman las decisiones sobre la acción penal, pero manteniéndola donde está: en el SII, no en el Ministerio Público.

Pero hay un punto en el que no estoy de acuerdo con él: el interés público penal que hay tras estas conductas relativas a los impuestos. Porque aquí no se trata de una violación, de un asalto, de lesiones u homicidios; es distinto, por las razones que mencioné antes. Porque se trata de un ilícito de plata que afecta exclusivamente al fisco, que tiene todas las facultades para resarcirse con creces, y que, al igual que la señora de la historia, tiene pocas ganas dar vueltas por una fiscalía, un tribunal, ir a declarar, y hacer todos los esfuerzos adicionales para castigar a alguien que ya me indemnizó todo lo que me podía indemnizar y más.

¿Qué interés puede tener el fisco en incurrir en todos los costos adicionales para que haya una sanción penal que, la verdad, no sé qué otro mérito podría tener? Yo francamente creo que aquí se perdería la lógica tributaria. Además, poco ayuda el hecho de que el Ministerio Público entienda poco de materias tributarias. Tendrían que llenarse de especialistas tributarios, que no abundan. Si no, va a ser difícil que se puedan llevar adelante estos casos, de los que seguramente nos vamos a llenar.

Acaba de salir un caso penal en las noticias en que el perjuicio fiscal es de alrededor de mil millones de pesos. La multa que se obtuvo fueron diez millones de pesos y cinco años de privación de libertad, con pena remitida. Si en vez de haber presentado esa querrela, el SII hubiera presentado una denuncia ante el Tribunal Tributario y Aduanero, el asunto parte en quinientos millones de pesos, y podría llegar hasta tres mil millones de pesos en multas, todo lo cual se hubiera logrado antes y con menos gastos.

En este caso, había un delito grave de robo de madera vinculado a los aspectos tributarios por los que se querelló el SII. Podía haber buenas razones para haberse querellado. Pero nadie puede decir que el sistema fue eficaz. Ni siquiera en los efectos simbólicos que se le suelen atribuir a las sanciones penales, pues a la gente que comete estos delitos no les importa mucho su reputación.

Por estas razones, entre otras, me parece que se cometería un grave error en el diseño de política tributaria si se hace el cambio que se pretende, que los delitos tributarios puedan ser perseguidos por el Ministerio Público libremente.

Lo anterior no significa que el sistema actual deba quedar tal como existe actualmente. Por el contrario, coincido plenamente con Mauricio Duce en cuanto a que debe revisarse para que el procedimiento que asegure que las decisiones que toma el SII en materia de ejercicio de la acción penal sea coherente y no se preste para abusos o manejos que puedan ser percibidos como oscuros. En eso, siendo el SII probablemente uno de los mejores servicios del Estado, creo que es en el interés de todos que el procedimiento sea claro y libre de toda duda, lo cual asegura la reputación del Servicio.

## Serie Debates de Política Pública

¿Quién debe iniciar la acción penal en materia tributaria?

MAURICIO DUCE, RICARDO ESCOBAR

Número 22, Agosto de 2017

Críticas a la metodología y sistematización del proceso constitucional

LUCAS SIERRA I.

Número 21, Mayo de 2017

Autonomía de las instituciones de educación superior en el proyecto de ley de educación superior.

Una mirada desde la perspectiva de los criterios de la Comunidad Europea

JORGE CORREA REYMOND

Número 20, Marzo de 2017

Desarrollo Urbano de Santiago: Perspectivas y Lecciones

RAPHAEL BERGOEING, SLAVEN RAZMILIC

Número 19, Enero de 2017

Desarrollo Urbano de Santiago: Perspectivas y Lecciones

RAPHAEL BERGOEING, SLAVEN RAZMILIC

Número 19, Enero de 2017

Más equidad y eficiencia en Isapres: Evaluación y propuestas al mecanismo de compensación de riesgos

JOSEFA HENRÍQUEZ, CAROLINA VELASCO, EMMANOUIL MENTZAKIS, FRANCESCO PAOLUCCI

Número 18, Diciembre de 2016

Acuerdo Transpacífico de Libre Comercio, derechos de autor e internet: Dos visiones

DANIEL ÁLVAREZ VALENZUELA, RODRIGO VELASCO ALESSANDRI

Número 17, Septiembre de 2016

Historia, legislación comparada y revisión de sus funciones

CRISTÓBAL HASBUN

Número 16, Agosto de 2016

El diálogo de dos desafíos: Evolución y relación de la desigualdad y la escolaridad en Chile

ESTÉFANO RUBIO

Número 15, Mayo de 2016

Cambios en la participación electoral tras la inscripción automática y el voto voluntario

LORETO COX A., RICARDO GONZÁLEZ T.

Número 14, Marzo de 2016

Las desigualdades en la atención médica en los últimos 20 años

CAROLINA VELASCO O. Y JOSEFA HENRÍQUEZ (autores)

Número 13, Noviembre de 2015

Enfoques complementarios para la evaluación social de proyectos

CLAUDIO A. AGOSTINI, SLAVEN RAZMILIC (autores)

Número 12, Octubre de 2015

Reforma de la política: Una mirada sistémica

ISABEL ANINAT S., LUCAS SIERRA I. Y RICARDO GONZÁLEZ T. (autores)

Número 11, Septiembre de 2015

Comunidades locales y proyectos de inversión: Hacia la construcción de consensos

ANDRÉS HERNANDO, SLAVEN RAZMILIC (autores)

Número 10 julio 2015

La prohibición a los fines de lucro y propuestas de gobierno para las universidades chilenas  
IGNACIO VALENZUELA NIETO  
Número 9 junio 2015

Fortalecimiento de la carrera docente  
SYLVIA EYZAGUIRRE Y FERNANDO OCHOA  
Número 8 abril 2015

Fortalecimiento de la función fiscalizadora del Serval  
ISABEL ANINAT S. Y RICARDO GONZÁLEZ T.  
Número 7 abril 2015

Subsidio al arriendo: primeros resultados y pasos a seguir  
SLAVEN RAZMILIC  
Número 6 marzo 2015

El sector energético en Chile y la Agenda de Energía 2014: Algunos elementos para la discusión  
ANDRÉS HERNANDO  
Número 5 diciembre 2014

Impuesto territorial y financiamiento municipal  
SLAVEN RAZMILIC  
Número 4 noviembre 2014

Desafíos y algunos lineamientos para el sistema de seguros de salud en Chile  
CAROLINA VELASCO O.  
Número 3 octubre 2014

Financiamiento permanente no electoral de los partidos políticos  
ISABEL ANINAT S. Y RICARDO GONZÁLEZ T.  
Número 2 septiembre 2014

Un sistema electoral mixto para el presidencialismo chileno  
LUCAS SIERRA I. Y RICARDO GONZÁLEZ T.  
Número 1 agosto 2014

CENTRO DE ESTUDIOS PÚBLICOS

[www.cepchile.cl](http://www.cepchile.cl)

Monseñor Sótero Sanz 162 - Teléfono (562) 2328 2400 - Santiago de Chile