
DOCTRINA

**ACERCA DEL INICIO DEL PROCESO
PENAL POR DELITOS TRIBUTARIOS**

**Análisis de la posición del profesor Piedrabuena
en relación con las facultades de investigación
del Ministerio Público en ausencia de querrela o
denuncia del Servicio de Impuestos Internos**

Andrés Salazar Cádiz ¹

***Resumen:** La constatación de la existencia de un requisito de procesabilidad dispuesto en el artículo 162 del Código Tributario implica la restricción de la persecución penal de las conductas que infringen las normas establecidas en dicho sector del ordenamiento jurídico, las que penden de una decisión arbitraria de la autoridad tributaria. El déficit de justificación material que aqueja a dicha restricción ha llevado al profesor Guillermo Piedrabuena a intentar una argumentación a través de la cual se pretende derribar el obstáculo, facilitando de este modo la sanción de aquellas conductas que lesionan la Hacienda Pública, aun cuando no exista querrela o denuncia por parte del Servicio de Impuestos Internos. A pesar de las buenas intenciones del autor, su tesis no resulta sostenible en el contexto del ordenamiento jurídico chileno. En este artículo se exploran los problemas de fundamentación que afectan a la tesis expuesta por el profesor Piedrabuena y que la transforman en inviable, dada la estrecha vinculación a la legalidad vigente que rige el actuar del Ministerio Público.*

¹ **ANDRÉS SALAZAR CÁDIZ.** Subdirector de Delitos Económicos y Medioambientales en la Unidad Especializada de Lavado de Dinero, Delitos Económicos, Medioambientales y Crimen Organizado, Fiscalía Nacional del Ministerio Público. Máster en Derecho Penal y Ciencias Penales de las universidades de Barcelona y Pompeu Fabra, y Abogado de la Universidad de Chile. Correo electrónico: asalazar@minpublico.cl.

Abstract: *The verification of the existence of a pre-trial condition, provided by the article 162 of the Chilean Tax Code, implies a strong restriction of the possibility of a public prosecution against tax crimes. This restriction it is affected by a remarkably lack of justification. This situation has driven Professor Guillermo Piedrabuena to display an interpretation that allows the Public Prosecutor's Office to investigate and accuse the defendants for tax frauds without an action or lawsuit by the Internal Revenue Service (Servicio de Impuestos Internos). Despite of the good intentions of the author, this article argues that the argumentative strategy developed by he cannot be sustainable in the context of our legal system. The reason that turns impossible to maintain that position, resides in the necessity to respect the rule of law. In this work, we will analyze the problems that affect the thesis of Guillermo Piedrabuena and also we will explain why is unsustainable to follow his suggestion.*

Palabras clave: *Delitos tributarios – Investigación administrativa – Investigación penal – Principio de legalidad constitucional*

1. Antecedentes

En la edición de junio del año 2015 de la Revista de Derecho del Consejo de Defensa del Estado, el profesor de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Chile, don Guillermo Piedrabuena Richard, ha publicado un estudio donde desarrolla una línea argumental, a través de la cual pretende sostener que a pesar de las aparentes restricciones legales contenidas en el Código Tributario (fundamentalmente lo dispuesto en el artículo 162 de dicho cuerpo legal), el Ministerio Público se encontraría facultado para iniciar investigaciones *de oficio* cuando tome conocimiento de la existencia de hechos que revisten carácter de delito tributario².

² PIEDRABUENA RICHARD, Guillermo. “Las potestades del Ministerio Público en la investigación de los delitos tributarios”. En: *Revista de Derecho del Consejo de Defensa del Estado*, junio de 2015, págs. 11-68.

El presente artículo pretende analizar, desde una perspectiva crítica, la tesis del referido autor, verificando tanto la validez de las premisas utilizadas como la corrección de la conclusión a la que éste arriba. En pocas palabras y anticipando el juicio de valor que se inicia a continuación, es posible indicar que el trabajo del profesor Piedrabuena exhibe ciertos problemas a nivel de justificación externa (esto es, de fundamentación de premisas) e interna (a nivel de conclusiones) y por lo tanto, no provee un resultado consistente que permita cimentar adecuadamente la hipótesis por él bosquejada³.

La exposición que se desarrollará a continuación comienza con un somero resumen de los planteamientos realizados por el autor, luego de lo cual nos detendremos a revisar los argumentos que, a nuestro juicio, permiten refutar la mayor parte de las afirmaciones allí sostenidas. Luego se estudia la coherencia de lo afirmado en el artículo que es objeto de nuestro estudio con las antiguas interpretaciones institucionales de las normas pertinentes realizadas por el Ministerio Público. Al finalizar este estudio presentaremos nuestras conclusiones indicando los principales problemas que aquejan a la posición expuesta por el profesor Piedrabuena.

2. Marco de referencia: La trascendencia del sistema impositivo

Nuestro sistema económico se encuentra institucionalmente diseñado a partir del principio de subsidiaridad. Éste, a su vez, constituye una de las herencias normativas más potentes del pensamiento ilustrado liberal, que inspiró la configuración política de buena parte de los Estados contemporáneos. Basados en la “máxima de que los individuos son los mejores jueces de sus propios intereses”⁴, los filósofos y economistas liberales lograron asentar la idea de que el mejor motor para el crecimiento

³ Las nociones de “justificación interna” y “justificación externa” y su utilización como herramientas para la valoración de la consistencia de un determinado discurso provienen de: ALEXY, Robert. *Teoría de la Argumentación Jurídica*. Lima, Perú, Palestra Editores, 2007, págs. 306 y ss.

⁴ MILL, John Stuart. *Principios de Economía Política*. 2ª ed., México, Fondo de Cultura Económica, 2006, p. 826.

de las riquezas y el progreso social era la iniciativa privada⁵. La búsqueda de beneficios individuales, mediante la coordinación espontánea de agentes, sería capaz de promover el bien común, y la herramienta que permitiría maximizar, de manera constante, el número de transacciones mutuamente beneficiosas en la sociedad sería el mercado.

De ahí que los Estados contemporáneos organizados sobre la base de los ideales del liberalismo económico erigieran al principio de no intervención como una piedra angular de su estructura normativa. Así, los mercados adquirieron en estas sociedades un rol fundamental en la distribución de los bienes y servicios, relegando al Estado a un rol secundario, que sólo podría intervenir de manera legítima en aquellos casos en que se verificara la concurrencia de ciertas condiciones extraordinarias que impedirían su normal funcionamiento, circunstancias que hoy se abordan por la literatura económica bajo la denominación de “fallas de mercado”.

Sin embargo, desde siempre, la mayor parte de los filósofos y economistas liberales han estado de acuerdo con la idea de que la intervención estatal se encuentra justificada a la hora de recaudar los recursos que le servirán con posterioridad para enfrentar los gastos en que debe incurrir para asumir la cobertura y distribución de los denominados “bienes públicos”, entre los cuales habitualmente se entienden incorporados aquellos destinados a proveer de seguridad, salud y educación a los habitantes de una nación o a la realización de sus obras públicas o la construcción de su infraestructura más importante⁶.

⁵ En este sentido, Hayek señaló que “los filósofos del S. XVIII, en efecto, eran tanto filósofos del derecho como estudiosos del orden económico, y en ellos, la concepción del derecho y la teoría del mecanismo del mercado se hallaban estrechamente conexas”. Al respecto, véase HAYEK, Friederich, *Principios de un Orden Social Liberal*. 2ª ed., Madrid, Unión Editorial, 2010, p. 80.

⁶ A esta preocupación tradicional referida a los denominados “bienes públicos”, se ha añadido recientemente otra más amplia referida al costo del ejercicio de las libertades en general, costo que debe ser enfrentado, precisamente, a través del erario nacional. En este orden de ideas, en un reciente trabajo, Stephen Holmes y Cass Sunstein han ejemplificado, de manera muy gráfica, esta situación. Según estos autores: “La muy extendida pero sin duda equivocada premisa de que nuestros derechos más fundamentales esencialmente no tienen costo alguno, no

Y esta es, precisamente, una de las primeras finalidades de los sistemas tributarios modernos y aquella que genera el menor nivel de objeciones en cuanto a su compatibilidad con el principio de subsidiariedad (intervención mínima) del Estado. En palabras de John Stuart Mill:

*“...aquellos que forman la escuela que se ha llamado del laissez-faire han intentado limitar con alguna exactitud las atribuciones del gobierno, las han reducido, por lo general, a la protección de las personas y los bienes contra la violencia y el fraude (...), no obstante, en casi todas las formas de gobierno existe algo que es obligatorio: el aprovisionamiento de los medios pecuniarios. Estos se derivan de los impuestos...”*⁷.

Sin embargo, recientemente, esta necesidad recaudatoria se ha enfatizado ante la evidencia de la creciente inequidad que afecta a las economías de mercado. En efecto, si bien los mercados han demostrado ser eficaces herramientas de progreso y generación de riqueza, exhiben ciertas ineficiencias a la hora de distribuir, equitativamente, los bienes y servicios que se producen en una sociedad determinada⁸.

puede explicarse por el hecho de que no se hayan podido detectar costos ocultos. Ante todo, los costos en cuestión no se encuentran tan escondidos. Es evidente, por ejemplo, que el derecho a un juicio por jurados implica costos públicos. Un estudio realizado en 1989 ofrece una cantidad concreta: el juicio por jurados en Estados Unidos cuesta a los contribuyentes, en promedio, alrededor de 13.000 dólares (Wayson y Funke, 1989). Es igualmente obvio que el derecho a una compensación razonable por propiedad confiscada, según el principio de necesidad pública, tiene costos presupuestarios sustanciales. Y el derecho de apelación en casos penales supone claramente que los tribunales de apelación son financiados por los contribuyentes...”. HOLMES, Stephen y CASS, Sustain. *El Costo de los Derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos*. Buenos Aires, Editores Siglo XXI, 2015, p. 44.

⁷ MILL, John Stuart. *Principios de Economía Política*. México, Editorial Fondo de Cultura Económica, p. 805.

⁸ Sobre el particular, ver: SEN, Amartya. *Nuevo Examen de la Desigualdad*. Madrid, Editorial Alianza, págs. 13-43; STIGLITZ, Joseph. *El precio de la Desigualdad*. Editorial Taurus, Madrid, 2012, págs. 101 y ss; PIKETTY, Thomas. *El Capital en el Siglo XXI*. México, Fondo de Cultura Económica, 2014, págs. 370 y ss; ZUCMAN, Gabriel. *La Riqueza Oculta de las Naciones*. Editorial Pasado & Presente, Barcelona, 2014.

En este sentido, distintos autores han demostrado que la forma más efectiva de redistribuir la renta nacional lo constituye el uso de ciertas herramientas impositivas⁹.

Por otra parte, a partir de la constatación de que la contribución pecuniaria de los ciudadanos a la hacienda pública permite al Estado no sólo hacer frente a los gastos necesarios para que aquellos puedan desarrollar de la forma más plena posible sus intereses (obras públicas, policía, fomento de la cultura, etc.) sino que además que éste pueda atender a fines solidarios esenciales para el mantenimiento de las personas más necesitadas de la comunidad organizada (salud, educación, atención de los discapacitados, etc.), se han ubicado a los deberes impositivos más allá del ámbito de las obligaciones éticas, transformándolos en verdaderas obligaciones jurídicas que nacen para cada individuo de manera simultánea a la adquisición de su condición ciudadana.

Así por ejemplo, la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre de 1948 expresa en su artículo 36 que *“toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos en la Ley para el sostenimiento de los servicios públicos”*.

En este contexto, se hace evidente la importancia de la mantención del correcto funcionamiento del sistema tributario.

De ahí también que la infracción de ciertos deberes impositivos se encuentre sancionada con penas privativas de libertad. Y es que ciertos quebrantamientos implican afectaciones graves al derecho que posee el Estado a la colaboración activa de los ciudadanos para la conformación del erario público, bien jurídico protegido por las normas de sanción de carácter impositivo-punitivas¹⁰. En el caso chileno, algunas de las infracciones a deberes tributarios (particularmente, aquellas vinculadas a una narrativa defraudatoria) se encuentran captadas por el Derecho Penal

⁹ Al respecto véase PIKETTY, Thomas. *La Economía de las Desigualdades*. Editorial Siglo XII, Buenos Aires, 2015, págs. 157 y ss.

¹⁰ Sobre este punto: KULHEN, Lothar. *Cuestiones Fundamentales del Delito de Fraude Fiscal*. Editorial Marcial Pons, Madrid, 2015, p. 67.

y su acaecimiento está asociado, en ocasiones, a sanciones privativas de libertad particularmente intensas, algunas de las cuales incluso establecen penas de crimen (art. 97, N° 4, incisos segundo y tercero del Código Tributario).

En este escenario, el establecimiento de requisitos de procesabilidad que condicionen la acción del Estado para perseguir la responsabilidad de los autores del quebrantamiento de las referidas normas de conducta aparece como una contradicción valorativa en el seno del ordenamiento jurídico chileno. Y es que si el Estado le otorga tal gravedad al injusto que proviene de la defraudación tributaria, cuya realización se encuentra conminada (al menos en abstracto) con tan severas penas, ¿cómo puede entenderse que el mismo legislador limite la persecución penal a la decisión arbitraria de un funcionario público, sin que dicha determinación se encuentre sometida ni siquiera a un control jurisdiccional *a posteriori*? Se trata entonces de la consagración de “delitos eventuales”, cuyo potencial disuasivo se ve fuertemente relativizado, atendida la contingencia de su persecución y castigo.

Es esta contradicción la que, entendemos, motiva al autor de la tesis que se comenta, a buscar una salida jurídicamente plausible que permita al Ministerio Público iniciar investigaciones por delitos tributarios en ausencia de actos jurídicos procesalmente idóneos para la correspondiente apertura de la instancia jurisdiccional.

A pesar de la comprensible finalidad del referido autor, cualquier teoría que se levante al respecto debe ser capaz de sortear un importantísimo escollo: el estándar impuesto por los artículos 6° y 7° de la Constitución Política de la República; de otro modo, la tesis propuesta sólo será expresión de una voluntad inspirada por el ideal de coherencia del ordenamiento jurídico, pero eminentemente deficitaria, por carecer de posibilidades jurídicas de aplicación en concreto¹¹. El baremo establecido por las citadas disposiciones se ve reforzado por el denominado principio

¹¹ Sobre el ideal de coherencia del ordenamiento jurídico, como un principio de Derecho, véase: BOBBIO, Norberto. *Teoría General del Derecho*. 3ª ed., Editorial Temis, Bogotá, 2007, págs. 180 y ss.

de objetividad, premisa normativa que gobierna el actuar del Ministerio Público.

El marco normativo aludido constituye la base del test al que se someterá la tesis del profesor Piedrabuena para verificar sus posibilidades jurídicas de aplicación.

3. Descripción de la posición del profesor Piedrabuena en la obra en estudio

La tesis presentada por el profesor Guillermo Piedrabuena (en adelante, “tesis Piedrabuena” o, simplemente, “TP”), en términos muy resumidos, pretende demostrar la existencia de una incongruencia en el sistema jurídico chileno, la cual se daría entre las facultades propias de un órgano de rango constitucional como lo es el Ministerio Público y aquellas delegadas por la legislación ordinaria al Servicio de Impuestos Internos.

A juicio del autor, la principal tensión normativa se originaría a consecuencia de las atribuciones asignadas a esta última institución para investigar delitos tributarios, circunstancia que implicaría una flagrante infracción al artículo 83 de la Constitución, el cual establece que el Ministerio Público es el órgano encargado de dirigir “*en forma exclusiva la investigación de los hechos constitutivos de delito*”. En otras palabras, habiendo sido empleado el término “exclusividad”, por parte del constituyente, para hacer referencia a una competencia que fue cedida de manera privativa al Ministerio Público, la inclusión en nuestro ordenamiento jurídico de un ente distinto de aquél dotado de atribuciones para la instrucción de ilícitos penales implicaría el surgimiento de una antinomia que demandaría una urgente corrección.

Si bien el diagnóstico descrito por la “tesis Piedrabuena” es expresado con bastante claridad, no se puede decir lo mismo de su propuesta de solución.

En principio, el artículo parecería insinuar que el mecanismo de solución de la contradicción deóntica ya descrita se encontraría en la aplicación del “principio de jerarquía”. En este orden de ideas, la

posición que ocupa el Ministerio Público en el diseño institucional del Estado, debería imponerse como un dato relevante para la aplicación de este criterio de solución hermenéutico, dada su consagración a nivel constitucional. La decisión del constituyente de entregar las facultades de investigación en lo penal al nuevo ente persecutor habría desplazado a las antiguas atribuciones del SII (derivadas de fuentes meramente legales) referidas a la indagación de ilícitos tributarios¹²⁻¹³.

En segundo lugar, la “TP” explora la posibilidad de que hubiese operado una especie de derogación tácita de las potestades del SII junto con la entrada en vigencia de las normas adecuatorias al nuevo sistema procesal. En este orden de ideas, la “TP” identifica dos hitos fundamentales: (a) la entrada en vigencia de la ley 19.519, que introdujo en la Constitución Política de la República un nuevo capítulo referido al Ministerio Público, y (b) la publicación de la Ley N° 19.806, que tuvo por finalidad adecuar el ordenamiento jurídico chileno al nuevo sistema procesal penal.

En relación con el primero de los cuerpos normativos, el profesor Piedrabuena es generoso a la hora de incluir pasajes de la Historia de la Ley que dan cuenta de la decisión mayoritaria del Congreso de la época de enfatizar el carácter de “investigador exclusivo” que se le otorgaría al Ministerio Público en materia penal¹⁴. Especial importancia le otorga

¹² Como señala el profesor Antonio Bascuñán, “[e]l principio de jerarquía asegura la supremacía del soberano en la medida en que hace de sus decisiones razones justificatorias para la invalidación de normas establecidas por las demás potestades en caso de conflicto. Precisamente en la medida en que el principio de supremacía jerárquica es el sustituto moderno del principio medieval de supletoriedad, presupone la validez de la concurrencia de las potestades relacionadas jerárquicamente (...) de ahí que los casos prácticos más relevantes de conflictos de normas, Constitución vs ley, ley vs reglamento, hayan debido ser resueltos por el principio de jerarquía. BASCUÑÁN RODRÍGUEZ, Antonio. “El principio de distribución de competencia como criterio de solución de conflictos de normas jurídicas”. En: Revista Chilena de Derecho, 1998, págs. 33-34.

¹³ Sin embargo, este argumento no es desarrollado a cabalidad y con el correr de las páginas pierde su potencial explicativo.

¹⁴ En este sentido se citan principalmente las intervenciones de la ex Ministra de Justicia, Sra. Soledad Alvear, y del entonces Senador Otero, quienes fueron

el autor a la intervención de la ex Senadora Olga Feliú, ocurrida el día 03 de junio de 1997, quien, al encontrarse entre quienes rechazaban la idea de un investigador exclusivo (sobre todo en lo que dice relación con la incidencia que una reforma como ésta podría traer aparejada para la “justicia especializada”), advirtió al resto de los parlamentarios de la situación que podría originarse una vez aprobada esta norma:

“El inciso expresa que es (el Ministerio Público) el organismo al cual le corresponde dirigir, en forma exclusiva, la investigación (...) sobre la base del tenor literal de la norma, tan pronto se publique esta reforma constitucional se entenderán derogadas las actuales facultades de que disponen tribunales como los de Impuestos Internos, Tesorería General de la República, y los tribunales antimonopolios, por cuanto (...) sólo corresponde a dicho organismo, en forma exclusiva, dirigir la investigación”¹⁵.

Piedrabuena concluye que al no prosperar la posición encabezada por la senadora Feliú, la consecuencia que habría tenido la incorporación de la ley N° 19.519 a nuestro ordenamiento jurídico se traduciría en la derogación tácita “...de la facultad exclusiva del Director del SII para decidir en forma autónoma cuándo se iniciaba una investigación penal por un posible delito tributario...”.

Suspendiendo brevemente el ejercicio descriptivo iniciado en este acápite, y anticipando alguno de los argumentos que se retomarán más adelante, nótese por ahora que no es lo mismo afirmar que el Servicio de Impuestos Internos ha perdido toda facultad para investigar delitos en el contexto de un proceso penal ya iniciado, que expresar que el SII ha perdido la facultad de dar inicio a una investigación penal. La diferencia

importantes defensores de la exclusividad del Ministerio Público en materia penal. Así pueden leerse las intervenciones de estas autoridades entre las páginas 20 a 24 del trabajo de Guillermo Piedrabuena.

¹⁵ Cabe hacer presente que la Senadora Feliú, con esta indicación, pretendía incorporar al inciso primero del artículo 80 A una fórmula que dejara espacio al legislador para definir qué autoridad, dependiendo del caso concreto, realizaría la investigación de ciertos y determinados hechos, aun cuando éstos pudiesen revestir el carácter de delito.

entre ambas afirmaciones es cualitativa y relevante, por lo que no puede ser ignorada si se quiere arribar a conclusiones correctas al analizar la materia de que se trata.

Volviendo a la línea argumental desarrollada en la “TP”, corresponde estudiar su posición respecto del segundo hito legislativo de relevancia identificado en este trabajo: la publicación de la ley adecuatoria N° 19.806 del año 2002.

Al respecto, cabe hacer presente la ambivalencia otorgada a esta modificación por el referido autor, ya que mientras algunas de las disposiciones contenidas en esta Ley son valoradas por el profesor Piedrabuena como demostrativas de la intención del legislador de enfatizar el carácter de investigador exclusivo en materia penal que poseería el Ministerio Público, reconoce, por otra parte, que es esta misma ley la que fortalece la posición institucional del SII en materia de delitos tributarios, entregándole a este organismo la facultad discrecional de iniciar o no el procedimiento penal.

Así, por ejemplo, el autor destaca que la ley adecuatoria derogó el artículo 163 letra e) del Código Tributario, que le confería el valor de informe pericial a los documentos elaborados por los fiscalizadores del SII¹⁶. En el mismo sentido, a través de esta ley, el legislador decidió que perdiera vigencia el artículo 86 del referido estatuto, que otorgaba a los fiscalizadores del SII el carácter de ministros de fe¹⁷. A partir de esta constatación, el autor afirma que la ley 19.806 dejó “sin efecto varias disposiciones que le daban el carácter de investigación judicial a las actuaciones del Servicio de Impuestos Internos (...) eliminando el carácter jurisdiccional o semijurisdiccional de las atribuciones” de este organismo¹⁸.

¹⁶ PIEDRABUENA, ob. cit., p. 13.

¹⁷ PIEDRABUENA, ob. cit., p. 17.

¹⁸ PIEDRABUENA, ob. cit., págs. 17-18; p. 36.

Sin embargo, tal como señalamos, el mismo profesor Piedrabuena reconoce también que la Ley N° 19.806, lejos de ajustar el Código Tributario a las reglas generales del nuevo proceso penal, mantuvo la facultad privativa del Director del SII para iniciar la persecución de los delitos tributarios¹⁹.

En efecto, el profesor Piedrabuena advierte que durante la discusión parlamentaria se impuso la idea de que las facultades otorgadas al Servicio de Impuestos Internos se enmarcaban, meramente, en un contexto sancionatorio administrativo y, por lo tanto, no se daría en la especie conflicto de competencia alguno, ya que, en el evento en que se descubriesen delitos nacidos de una infracción a la ley impositiva, el proceso penal que surgiera a raíz de ello se encontraría entregado plenamente a la dirección del Fiscal del Ministerio Público. Esta concepción de la relación existente entre el artículo 83 de la Constitución y las facultades del SII permitió que se mantuviera vigente el régimen legal establecido por el artículo 162 del Código Tributario y, en dicha medida, subsistiera la facultad de la agencia tributaria para iniciar el proceso penal por denuncia o querrela.

En síntesis, el reconocimiento, por parte de Piedrabuena, de que el actual estado de cosas a nivel normativo se encuentra determinado por la decisión del legislador de la Ley N° 19.806, en cuanto a extraer del régimen general de inicio del procedimiento penal a los delitos tributarios, consagrando para estos efectos una acción penal previa instancia particular cuyo ejercicio depende discrecionalmente del Director del SII, lo lleva a insistir en el punto ya insinuado al inicio de su trabajo, expresando que la modificación en comento habría consolidado una tensión normativa caracterizada por la colisión de competencias investigativas delegadas a ambas agencias estatales. Así, en palabras del propio autor:

¹⁹ De hecho, el capítulo V de su texto se abre bajo el título “La ley adecuadora N° 19.806 y el cambio de criterio respecto de la iniciación del proceso por delitos tributarios por decisión exclusiva del Director del SII”. Piedrabuena, ob. cit., p. 32.

“El verdadero problema está en la pugna entre la exclusividad de la dirección de la investigación del Fiscal que consagra la Constitución y el poder absoluto del Director del SII, que no es un tribunal de la República, para permitir dar inicio a la investigación del Fiscal...”²⁰.

En este orden de ideas, tal y como anticipamos, el conflicto denunciado se dejaría leer en clave constitucional y estaría marcado por la relación de contradicción subsistente entre las regulaciones concurrentes, conclusión que resultaría forzosa para este autor debido a que, a su entender:

“...resulta incuestionable que la oposición entre las normas analizadas, esto es, entre el artículo 83 inciso 1° de la Constitución Política y el artículo 162 inciso 1° del Código Tributario, es absoluta e irreversible”²¹.

A mayor abundamiento y en términos aún más abstractos, la presente disyuntiva, en palabras del propio autor, podría tener algunos alcances de tipo político-jurídico, circunstancia que se evidenciaría de la siguiente manera:

“Sin duda, va contra la naturaleza y jerarquía de las instituciones que el órgano constitucional y oficial encargado de la investigación penal, pueda dejar de intervenir en la investigación de un delito tributario por decisión de un órgano administrativo estatal (...) Debe evitarse que en casos muy importantes que tienen repercusión política, el Director del SII, funcionario de exclusiva confianza del Poder Ejecutivo, se vea influido por circunstancias ajenas a los propósitos de la reforma procesal penal”²².

²⁰ PIEDRABUENA, ob. cit., p. 37.

²¹ PIEDRABUENA, ob. cit., p. 38.

²² PIEDRABUENA, ob. cit., p. 39.

Ahora bien, además de las consideraciones de *lege ferenda* ya revisadas, el autor agrega un nuevo argumento, esta vez de carácter sustantivo. Según la “TP,” si bien es cierto que el Código Procesal Penal reconoce una tripartición en materia de acciones penales (donde conviven la acción penal pública, la previa instancia particular y la acción privada), en materia de delitos tributarios el legislador habría equivocado su decisión debido a que:

“El delito tributario es por naturaleza un delito de acción pública, al igual que los delitos de fraude al Fisco, cohecho, malversación, falsificación documentaria, etc., en que el ofendido es la sociedad entera y jamás un particular...”

Sin embargo, al culminar la exposición de los argumentos revisados, Piedrabuena arriba a un resultado de tipo (meramente) normativo, esto es, a uno que se encuentra más bien vinculado al “mundo del deber ser” y carente de todo potencial correctivo, a nivel hermenéutico, de la anomalía que se ha encargado de identificar. En efecto, la “TP”, al culminar el despliegue de todo su arsenal argumentativo, simplemente expresa lo siguiente:

“En conclusión, nuestra opinión jurídica es que el Ministerio Público no puede quedar limitado a iniciar una investigación por un delito tributario, por la decisión de un órgano administrativo, no obstante la especialidad y la preparación del SII en materia tributaria...”

En otras palabras, la “TP” no ofrece ninguna solución directa a la supuesta antinomia por ella detectada, como podría ser la de disolver el conflicto suscitado entre el artículo 83 de la Constitución y el artículo 162 del C.T., por la apelación a criterios cronológicos, jerárquicos o de especialidad, principios usualmente invocados por la doctrina y la jurisprudencia para eliminar las incoherencias que afectan a los ordenamientos jurídicos²³. En vez de ello, el trabajo concluye (en su

²³ Al respecto, véase BOBBIO, Norberto. *Teoría General del Derecho*. 3ª ed., Bogotá, Editorial Temis, págs. 194-212.

parte fundamental, en el capítulo VII) *admitiendo la plena vigencia del artículo 162 en nuestro sistema normativo.*

Ante este escenario, el autor dedica el resto de las páginas de su trabajo a explorar diversas herramientas procesales que podrían ser utilizadas por el Ministerio Público para superar el obstáculo que impone a su labor la referida regla²⁴.

Es así que el autor llega a la conclusión de que la única autoridad que podría solucionar el problema constitucional, supuestamente suscitado entre el SII y el Ministerio Público, sería el Tribunal de Garantía y ello de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14 letra a) del C.O.T.²⁵. De esta forma y mediante el uso de sus genéricas facultades jurisdiccionales, el referido órgano se encontraría capacitado para autorizar al fiscal del Ministerio Público a llevar una investigación penal por delitos tributarios, aun en ausencia de denuncia o querrela del Director del Servicio de Impuestos Internos.

Por último y en apoyo de su tesis, el autor invoca una serie de pronunciamientos judiciales, de reciente data, a partir de los cuales pretende corroborar la viabilidad de su propuesta. Así, la “tesis Piedrabuena” cita a su favor la resolución de la Corte de Apelaciones de Santiago, de 26 de agosto de 2015, Rol N° 2.221-2015; la sentencia emitida el 28 de mayo de 2015 por el Octavo Juzgado de Garantía de Santiago, en causa RIT N° 6873-2014, RUC N° 1400637392-6; y dos sentencias de ese mismo tribunal emitidas el 20 de mayo de 2015 en el mismo RIT y RUC²⁶.

²⁴ Así, la “Tesis Piedrabuena” descarta la posibilidad de utilizar el recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad; la contienda entre tribunales dispuesta por los artículos 190 y 191 del Código Orgánico de Tribunales; la contienda de atribuciones susceptible de ser resuelta por la Contraloría General de la República; y, finalmente, también niega aplicabilidad al procedimiento de “contienda de competencias”, cuya resolución se encuentra entregada al TC.

²⁵ Corresponderá a los jueces de garantía: a) Asegurar los derechos del imputado y demás intervinientes en el proceso penal, de acuerdo a la ley procesal penal.

²⁶ Cabe hacer presente que todos los pronunciamientos citados fueron dictados en el contexto del caso Penta-SQM.

Con esto hemos culminado la revisión del trabajo del profesor Piedrabuena. A continuación, y de manera previa al análisis crítico de los argumentos contenidos en la “TP”, realizaremos algunas consideraciones previas que nos ayudarán a cimentar los razonamientos que se expondrán sobre la tesis en estudio²⁷.

4. Cuestiones previas a la valoración de la “Tesis Piedrabuena”

En primer lugar, debe tenerse presente que *tanto el delito como la acción* que emana de su acaecimiento son entidades de naturaleza eminentemente convencional y, por lo tanto, no pueden describirse como realidades ontológicamente autónomas, con una virtualidad propia e independiente de la voluntad del legislador.

Y es que, tal y como lo destaca la moderna Teoría del Derecho, todo el fenómeno normativo depende esencialmente de un complejo entramado de convenciones sociales y de instituciones políticas reconocidas y legitimadas para la creación de reglas vinculantes para los ciudadanos²⁸. Dicho de otra forma, es el legislador quien, a través de sus palabras (actos de promulgación), crea la “realidad” normativa, la que depende intrínsecamente de aquel acto de autoridad.

²⁷ Sin embargo, y a pesar de todo el esfuerzo argumentativo, el propio autor reconoce expresamente no haber llegado a un resultado concluyente. La ausencia de una definición satisfactoria del problema detectado se ve reflejada en el párrafo con que éste culmina su trabajo, el cual, en atención a su elocuencia, se transcribe a continuación: “En conclusión, toda la materia del presente trabajo es bastante debatible y nuestra intención consiste en aportar elementos de juicio que puedan ilustrar a los tribunales y a la doctrina nacional acerca del tema, referido a si es posible que una ley orgánica especial disponga que la decisión del órgano administrador en sentido de no presentar querellas, puede obligar y/o limitar la potestad constitucional del Ministerio Público de investigar por delitos que son de acción penal pública, como lo son los delitos tributarios, impidiendo la formación en contra de los presuntos responsables, siguiendo el criterio del SII”, PIEDRABUENA, ob. cit., p. 67.

²⁸ Al respecto, véase por ejemplo, MCCORMICK, Neil. *Las Instituciones del Derecho*. Madrid, Marcial Pons, 2007, págs. 39-58; Schauer, Frederick. *Las Reglas en Juego*. Madrid, Marcial Pons, 2004, págs. 53-96; ATRIA, Fernando. *On Law and Legal Reasoning*. Oxford, Hart Publishing, 2001, págs. 1-61.

En este sentido, tal y como señala Ferrajoli (al igual que todo el Derecho), el delito posee un carácter meramente convencional y, por lo mismo, meramente formal: sólo es delito lo que el legislador define como tal y es incluido, a consecuencia de ello, en el Código Penal de un país, nada más²⁹. Pues bien, si no existen conductas esencialmente delictivas o delinquentes por naturaleza, lo mismo sucede con el proceso penal y su forma de inicio, ya que no existen acciones penales cuya naturaleza pueda ser calificada con independencia de la decisión del legislador.

Tanto el proceso penal como su forma de apertura constituyen una cuestión cuya configuración se define de manera contingente. Es precisamente esta razón la que permite explicar por qué el concreto diseño que han adoptado dichas instituciones ha variado durante la historia y entre las distintas naciones, pues su determinación siempre ha dependido de una decisión esencialmente política³⁰.

De ahí que la afirmación de que determinado delito es de acción penal pública o de previa instancia particular, atendida *su naturaleza*, incurra en un error categorial. En otras palabras, un delito es de acción penal pública, previa instancia particular o de acción penal privada, según lo decida soberanamente el legislador³¹.

Por otra parte, no se puede confundir la forma de inicio del procedimiento penal con el procedimiento penal en sí mismo.

²⁹ Esta forma de determinar el delito (y su persecución), denominada por Ferrajoli como “convencionalismo penal”, se opone al “sustancialismo penal”, modelo de pensamiento que estima que, en sí mismas, ciertas conductas o personas deben ser calificadas como delitos o delinquentes respectivamente, atendida su intrínseca naturaleza. Sobre esto, véase FERRAJOLI, Luigi. *Derecho y Razón*. Madrid, Editorial Trotta, 2006, págs. 34-42 y 459-464.

³⁰ Acerca de los modelos de “acción penal” históricamente utilizados, véase: MAIER, Julio. *Derecho Procesal Penal*. 2ª ed., Buenos Aires, Editores del Puerto, 1996, Tomo I, Fundamentos, págs. 259-351.

³¹ Cosa distinta es que al momento de escoger el régimen procesal que el legislador le otorgará a la persecución de un determinado hecho, éste no sustente su decisión en los fundamentos típicamente utilizados para seleccionar a los miembros que componen la categoría o modelo de persecución elegido.

El procedimiento penal es un instituto que pretende resolver un conflicto esencialmente público³², al cual no todo el mundo tiene acceso, sino solamente aquellos que se encuentran legalmente legitimados para incoarlo³³.

Sólo una vez que nos hallamos en el contexto de un proceso penal iniciado, se detonan las competencias de las autoridades facultadas por la ley para intervenir en él³⁴.

Asimismo, y a riesgo de invocar una trivialidad, debe tenerse presente la primacía de las reglas contenidas en los artículos 6º y 7º de la Constitución. Lo anterior implica que cualquier estudio en la materia debe necesariamente reconocer un ámbito de facultades propias y legítimas a la administración del Estado. Y, en el ámbito tributario, la institución que representa al Estado para el logro de sus políticas impositivas es precisamente el Servicio de Impuesto Internos.

En este orden de ideas, y para nuestros efectos, resulta imperioso tener a la vista la esencial diferenciación funcional existente entre Administración y Jurisdicción. Sólo de este modo podremos ser capaces de reconocer qué es lo propio del ámbito administrativo y qué es aquello que corresponde a la competencia de los órganos vinculados al ejercicio de la jurisdicción penal.

Al respecto, debe destacarse que la Administración, a diferencia de lo que ocurre en el caso de la jurisdicción, ha sido configurada (en cuanto rama del Estado) a través de una estructura comisarial (jerárquica), cuyos esfuerzos se encuentran orientados teleológicamente a la consecución de

³² Concepción por la cual se justifica la expropiación que realiza el Estado respecto del ofendido del delito, para el ejercicio del *ius puniendi*.

³³ En este sentido, aparece clara la restricción que realiza el artículo 111 del C.P.P. respecto de aquellos órganos o instituciones públicas que no posean autorización expresa para deducir querrela criminal.

³⁴ En relación con una concepción de las reglas de competencia como reglas constitutivas de la propiedad disposicional de “ser competente”, véase: FERRER BELTRÁN, Jordi. *Sobre el carácter de las normas de competencia*. Tesis doctoral, Barcelona, Universitat Pompeu Fabra, 1997.

determinados planes o programas de acción, tendientes al interés general (bien común)³⁵. En otras palabras, la idea misma de Administración puede ser comprendida como el despliegue de los medios necesarios para ejecutar un determinado fin, teniendo siempre en consideración las circunstancias concretas que rodean la acción estatal, de manera de obtener el mencionado objetivo, a través de los mecanismos más eficaces y eficientes que se encuentren a disposición del órgano respectivo³⁶.

Tal y como describe Miguel Sánchez Morón, es para la obtención de los reseñados propósitos que el ordenamiento jurídico entrega a la

³⁵ Esta es la razón por la cual, “el contenido de un acto de la Administración del Estado, a diferencia del de una sentencia judicial, no se legitima mostrando que es aplicación de la ley (...) la legitimación material opera aquí [en el caso del acto administrativo] a través de una estructura jerárquica que permite entender que la decisión del funcionario se sigue de instrucciones, planes, políticas o programas fijados por otro funcionario y así reconducir la decisión, en cuanto contenido, a algún funcionario que tenga legitimación democrática inmediata para llevar adelante esos planes o programas”. Por contrapartida, “[u]na decisión jurisdiccional está legitimada materialmente cuando ella es una correcta aplicación de la ley, es decir, cuando su contenido refleja correctamente el contenido de la ley”. De ahí su diferente modo de organización respecto de la Administración, siendo necesario dotar al juez de completa independencia, pues, en este contexto, “independencia judicial y sujeción a la ley son una y la misma cosa”. Al respecto véase: ATRIA, Fernando. *Legislación, Jurisdicción y Administración*, en: *Una vida en la Universidad de Chile: Celebrando al profesor Antonio Bascuñán Valdés*. Santiago, Editorial Legal Publishing, 2014, págs. 150-151.

³⁶ En este sentido, el profesor Atria expresa que “*El fin de la Administración es el interés general (...), perseguir el interés general (bien común) a través de los órganos del Estado obliga a esos órganos a formular políticas y programas, a desarrollar planes de acción que, para ser eficaces, deben tomar en consideración las circunstancias concretas de la acción. Por eso, la Administración se caracteriza por ser una potestad ordenada de modo finalista: debe hacer lo que en las circunstancias convenga al interés general (...)* En la realización de ese programa aparece la ley (...) La Administración ejerce atribuciones legalmente concedidas, lo que quiere decir: ...la ley fija límites y crea posibilidades de actuación (...) la ley limita y habilita a la Administración”. ATRIA, Fernando. Ob. cit., págs. 152-158.

administración una serie de facultades que le permiten supervisar, organizar, controlar o autorizar determinadas actividades privadas³⁷. Y es por esta misma razón que el Estado dota a la Administración de facultades que le permiten imponer sanciones a las conductas que contravienen los programas o políticas públicas que le corresponde implementar. De este diseño institucional no se ha escapado la agencia estatal encargada del cumplimiento de la política tributaria.

Por esta misma razón, las facultades investigativas y sancionatorias de las cuales están dotados los órganos de la administración, no pueden ser catalogadas de jurisdiccionales o *cuasijurisdiccionales*, sino que son, simplemente, facultades administrativas.

En suma, resulta imposible pretender eludir el carácter que posee el SII como órgano inserto en la administración del Estado y, en esta medida, tampoco se puede desconocer que la ley le ha otorgado a este organismo una serie de atribuciones investigativas, destinadas a detectar infracciones a las políticas y programas impositivos que le corresponde supervigilar y, en dicha medida, a fundamentar la imposición de sanciones ante la constatación del acaecimiento de aquellas infracciones.

Los conceptos aquí repasados jugarán un rol trascendental a la hora de evaluar el potencial explicativo de la “TP”.

5. Acerca de los problemas exhibidos por la “Tesis Piedrabuena”

Corresponde ahora evaluar la posición expuesta por el profesor Piedrabuena, tanto a nivel de premisas como de conclusiones. La relevancia de este ejercicio consiste en que si el mencionado autor se encuentra en lo cierto, no sólo se habrá superado una importante inconsistencia en nuestro ordenamiento jurídico, sino que además el Ministerio Público quedaría con una “vía libre”, no sólo para formalizar investigaciones, sino además para acusar y solicitar ante los tribunales la responsabilidad penal de determinadas personas, sin necesidad que

³⁷ SÁNCHEZ MORÓN, Miguel. *Derecho Administrativo*. Parte general, Madrid, Tecnos, 2007, págs. 38-39.

ellas hayan sido denunciadas o querelladas por parte del Servicio de Impuestos Internos.

Para los efectos propuestos, se analizará la “TP” en los siguientes aspectos: (a) en cuanto al real alcance de las modificaciones legales introducidas al inicio de la reforma procesal penal; (b) en lo que guarda relación con la extensión de las facultades que posee el Director del SII respecto del denominado proceso de “recopilación de antecedentes”; (c) sobre la naturaleza jurídica que poseería la acción que emana de la infracción de normas penales contenidas en la legislación tributaria y, finalmente, (d) analizaremos si es posible identificar el ejercicio de la acción penal (restringido por el requerimiento de una instancia particular previa) con el desenvolvimiento de facultades administrativas previas al proceso penal por parte de la autoridad tributaria.

a) Error en cuanto a la valoración realizada por la “TP” respecto de ciertas modificaciones legales

Como hemos visto, el autor le otorga gran relevancia a ciertas modificaciones legales, como, por ejemplo, al hecho de que los fiscalizadores del SII hayan perdido su calidad de “ministros de fe” o que al expediente administrativo que ellos confeccionan se le haya despojado el valor de “informe pericial”. A juicio del profesor Piedrabuena, dichas reformas demostrarían la voluntad legislativa de cercenar las facultades investigativas penales del SII, adecuando el obrar de esta institución al nuevo régimen procesal penal, donde el único investigador de delitos sería el Ministerio Público.

Sin embargo, la “Tesis Piedrabuena” equivoca su diagnóstico. La verdadera razón para quitarle la calidad de “Ministros de fe” a los fiscalizadores y de “Informe Pericial” a la recopilación de antecedentes fue la de compatibilizar aquellos institutos con las nuevas reglas probatorias del proceso penal.

Como es sabido, el procedimiento penal inquisitivo tasaba legalmente el valor de la prueba pericial entre los artículos 471 y 473 del extinto Código de Procedimiento Penal, mismo cuerpo normativo

que otorgaba un mayor peso probatorio a todas las actuaciones que se hubieren consignado ante un Ministro de Fe. En este escenario, entonces, lo que el legislador de las normas adecuatorias buscó enfatizar fue la idea de que los nuevos órganos jurisdiccionales se regirían en adelante por el principio de libertad probatoria, desechando el sistema de prueba tasada.

De hecho, hoy en día, en el marco del nuevo proceso penal, se ha asentado jurisprudencialmente que los fiscalizadores del SII son presentados y declaran ante los tribunales orales como peritos sobre los puntos abordados en su informe de recopilación de antecedentes, debido a que dichos documentos cumplen con los estándares dispuestos por los artículos 314 y 315 del Código Procesal Penal.

Lo único que difiere entonces respecto de su tratamiento es el hecho de que los tribunales con competencia criminal no le otorgan a sus dichos, de manera forzosa, el valor de “presunción más o menos fundada” (como lo hacía el antiguo Código de Procedimiento Penal), sino que observan, para estos efectos, lo prescrito en el artículo 297 del CPP.

b) Errónea calificación de las facultades entregadas al Director del Servicio de Impuestos Internos en lo que dice relación con el procedimiento de recopilación de antecedentes

La “Tesis Piedrabuena” cree ver en el procedimiento denominado “recopilación de antecedentes” una investigación de carácter penal, lo que reñiría con lo dispuesto en el artículo 83 de la Constitución. Sin embargo, dicha calificación es incorrecta.

La recopilación de antecedentes sólo es un procedimiento administrativo, que tiene un valor semejante, para efectos penales, al que poseen los sumarios realizados por la Administración Pública en contra de funcionarios de su dependencia.

Por otra parte, tal como se argumentó en extenso *supra*, la Administración del Estado se encuentra organizada de manera finalista y a través de sus instituciones persigue la correcta aplicación de las políticas y programas gubernamentales, siendo *la sanción administrativa* una

parte importante de las herramientas que le otorga la ley a estas agencias para el cumplimiento de sus objetivos.

Como señala el profesor español Alejandro Nieto, “*la potestad sancionadora de la Administración es tan antigua como esta misma y durante varios siglos ha sido considerada como elemento esencial de la policía (...) hoy casi nadie se atreve a negar la existencia de tal potestad*”³⁸. Concuera con esta visión la profesora Ángeles de Palma quien ha expresado sobre este punto que la potestad sancionadora de la Administración “*es el instrumento a través del cual el Gobierno ejerce su función ejecutiva. A la Administración interventora, propia de un Estado Social, se le ha de reconocer potestades para ordenar y gestionar determinados ámbitos de vida; y un cumplimiento eficaz de estas funciones pasa por depositar en sus manos una parte del poder punitivo del Estado*”³⁹.

Pero para imponer sanciones administrativas se requiere de procedimientos de naturaleza administrativa, los cuales son guiados y decididos por autoridades que, precisamente, se insertan en el contexto de la administración del Estado.

En este orden de ideas, tal como lo ha expresado Ramiro Mendoza, “un elemento básico de la sanción administrativa es el carácter administrativo del procedimiento que ha de observarse. El procedimiento aparece gobernado y dirigido principalmente por órganos y funcionarios integrantes de la administración”⁴⁰.

³⁸ NIETO, Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador*. 3ª ed., Madrid, Editorial Tecnos, 2002, p. 22.

³⁹ DE PALMA DEL TESO, Ángeles. *El principio de culpabilidad en el Derecho Administrativo Sancionador*. Madrid, Editorial Tecnos, 1997, p. 37.

⁴⁰ MENDOZA, Ramiro. “Acerca del principio general de intransmisibilidad de las multas (en particular cuando ellas no se encuentran ejecutoriadas”. En obra colectiva: *Sanciones Administrativas y Derechos fundamentales: Regulación y nuevo intervencionismo*. Conferencias Santo Tomás de Aquino, púb. Academia de Derecho, Universidad Santo Tomás, 2005 (2006), pág. 137.

Por todas estas razones, es posible afirmar que la recopilación de antecedentes no implica necesariamente una investigación penal, sino, como se estableció en el seno del debate de la ley adecuadora N° 19.806, constituye, en principio, un mero procedimiento de naturaleza administrativo-contenciosa⁴¹.

De hecho, la ley tributaria le otorga al SII una serie de atribuciones y medidas intrusivas en pos de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias que pesan sobre los hombros de los contribuyentes, las cuales no las podríamos calificar de inconstitucionales por el mero hecho de asemejarse a aquellas que dispone el Código Procesal Penal, pues éstas tienen su propia razón de ser y constituyen, simplemente, manifestaciones de las facultades proporcionadas a los órganos de la administración del Estado para el cumplimiento de sus fines (que, en este caso, guardan relación con el adecuado cumplimiento de las reglas impositivas).

Así por ejemplo, mientras el artículo 60 del Código Tributario autoriza al Servicio de Impuestos Internos a examinar los registros contables de los contribuyentes, el artículo 161 N° 10 faculta a esta institución a incautar documentación, incluso empleando el auxilio de la fuerza pública. Por su parte, el artículo 62 permite, previa autorización judicial, el examen de las cuentas corrientes de los contribuyentes, entre otras facultades investigativas.

Agregando mayor claridad al punto en análisis, el inciso tercero del artículo 162 del C.T. es enfático en señalar que la recopilación de antecedentes realizada por el SII constituye un procedimiento que sirve tanto para fundar la decisión del Director Nacional de interponer denuncia o querrela, como para acumular evidencia que luego podría ser utilizada ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, con miras a justificar la imposición de sanciones administrativas (multas) a los contribuyentes infractores, y todo ello de conformidad con el procedimiento

⁴¹ De hecho, como vimos con anterioridad, el mismo profesor Piedrabuena reconoce que ésta fue la interpretación que se impuso entre los parlamentarios, gracias a la intervención del asesor del Ministerio de Justicia Rafael Blanco. Piedrabuena, ob. cit., págs. 32-33.

administrativo-sancionatorio contemplado en el artículo 161 del Código Tributario. En otras palabras, es innegable que las facultades entregadas al SII pueden tener como destino la imposición de sanciones no penales.

A mayor abundamiento, el carácter eminentemente administrativo de la recopilación de antecedentes ha sido reconocido expresamente por el Tribunal Constitucional, precisamente a propósito de la revisión que realizó de la Ley N° 19.806 (Rol N° 349-2002 de 30 de abril de 2002), oportunidad en la que expresó que:

“...esta Magistratura aprueba la modificación legal a aquel precepto [artículo 161 CT], en el entendido de que la “recopilación de antecedentes” a que él se refiere no importa ni puede constituir una investigación de aquellas que se mencionan en el citado artículo 80 A y, por ende, que si en el transcurso de esa recopilación el Servicio verifica que existen motivos suficientes para iniciar una investigación por la posible comisión de un hecho que revista caracteres de delito que corresponda sancionar con multa y pena corporal, deberá abstenerse de continuar en dicha actuación”.

Esta posición fue luego enfatizada por el propio Tribunal Constitucional en su Sentencia de 26 de agosto de 2008, Rol N° 766-2007, en cuyo considerando 25 expresa lo siguiente:

“Que, así las cosas, el procedimiento que regula el artículo 161 del Código Tributario y en virtud del cual se le otorga competencia al Director Regional del Servicio de Impuestos Internos –o al funcionario que éste designe al efecto– para aplicar multas, habiendo previamente escuchado a la parte afectada y, eventualmente, recibiendo antecedentes probatorios, importa en la especie el ejercicio de facultades sancionatorias administrativas”.

La misma visión acerca del proceso de recopilación de antecedentes ha sido compartida por nuestra Corte Suprema. Así, en Sentencia Rol N° 32-2000, del 19 de abril del año 2000, la Corte rechazó un recurso

de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente que pretendía hacer valer la prescripción penal de una multa impuesta por la autoridad tributaria en el contexto del procedimiento contemplado en el artículo 161 del C.T., argumentando su inaplicabilidad al caso, dado que:

“...ese instituto opera en el ámbito del proceso penal (...) lo que resulta improcedente en este caso, en que se trata de una materia contencioso administrativa”.

A mayor abundamiento, esta misma caracterización ha sido atribuida por parte de la doctrina penal especializada al procedimiento reglado en el artículo 161 C.T. Por ejemplo, el profesor Alex Van Weezel ha señalado sobre el punto que:

“si el Director opta por no perseguir el hecho penalmente, se aplica el procedimiento administrativo previsto en el art. 161 CT, el cual, como se ha visto, no constituye una instancia jurisdiccional, sino una etapa en el cumplimiento de resoluciones administrativas. La aplicación de este procedimiento que por cierto no está diseñado para la investigación de hechos que revisten o pueden revestir caracteres de delito, sino para la imposición de una multa en razón de contravenciones administrativas”⁴².

Finalmente, cabe señalar que si la “Tesis Piedrabuena” estuviese en lo correcto, deberíamos llegar a considerar, de manera consecuente, que todas las facultades investigativas, de todos los órganos del Estado que puedan vincularse, de cualquier forma, con la averiguación de hechos que revisten carácter de delito, son necesariamente investigaciones penales y, por lo tanto, han quedado derogadas por efecto de la publicación de la Ley N° 19.519, que estableció la facultad exclusiva del Ministerio Público para instruir este tipo de pesquisas.

⁴² VAN WEEZEL, Alex. *Delitos Tributarios*. Santiago, Chile, Editorial Jurídica, 2007, págs. 166 y 167.

Pero, si ello fuera así, entonces deberíamos denunciar con la misma fuerza la inconstitucionalidad de la actuación de todos los jefes de servicios públicos que inician procedimientos sumarios para la averiguación de determinadas contravenciones; la invalidez de las facultades que posee la Contraloría General de la República para la investigación de irregularidades en el sector público; la derogación de las facultades de la Superintendencia de Valores y Seguros o de la Fiscalía Nacional Económica para el ejercicio de las tareas que la ley le ha encomendado a dichas agencias, entre otras consecuencias de similar naturaleza en el resto del ordenamiento jurídico chileno.

La conclusión del profesor Piedrabuena, entonces, no sólo parece contradecir a la jurisprudencia de nuestros máximos tribunales, sino que parece llevar a un absurdo sistémico y, por lo tanto, debe ser abandonada.

c) Error de tipo ontológico: la acción penal por delitos tributarios es una acción penal pública previa instancia particular

Tal y como vimos *supra*, la “Tesis Piedrabuena”, acude a un argumento que apela a una especie de carácter sustantivo que poseerían ciertas instituciones procesales penales, como lo es la acción penal.

En efecto, a juicio de Piedrabuena, los delitos tributarios, atendida *su naturaleza*, serían delitos de acción penal pública, ya que éstos ostentarían características que los asimilarían a los delitos de malversación, cohecho, fraude al fisco, entre otros.

Si bien es posible compartir las razones de fondo que se encuentran tras la analogía planteada por el autor, no es posible concordar con su conclusión. Y es que la determinación del tipo de acción penal que emana de un determinado hecho ilícito es una que corresponde exclusivamente al legislador y, por lo tanto, ésta no puede ser reconducida a consideraciones de carácter material⁴³.

⁴³ Al recurrir a un argumento como éste, el profesor Piedrabuena pareciera reconocer validez a las normas jurídicas (esto es, que el derecho sólo cuenta como derecho) en la medida en que éstas demuestren una conexión necesaria con un determinado tipo de racionalidad; racionalidad necesariamente anterior a la positivización del

Lo extraño de la afirmación realizada por el autor es que él mismo reconoce en su trabajo que “el nuevo Código Procesal Penal mantiene una clasificación tripartita de los delitos, distinguiéndolos en delitos de acción penal pública, de acción penal privada y delitos de acción penal pública previa instancia particular”⁴⁴.

Pues bien, si el autor parte de aquel reconocimiento, no se logra comprender por qué éste, a continuación, omite toda consideración a la regulación positiva de los delitos de acción previa instancia particular. Tal desatención constituye un yerro que afecta de manera decisiva a su argumentación.

El propio texto del artículo 54 del C.P.P. señala cuáles son los delitos que corresponden a la categoría de acción penal mixta, indicando en su letra g) que caen en ésta todos los ilícitos “que otras leyes señalaren en forma expresa”; y precisamente el Código Tributario, a través de su artículo 162, dispone que los delitos allí contenidos otorgan acción previa instancia particular, al depender su persecución de la definición que adopte el Director del Servicio de Impuestos Internos.

Luego, no puede ser recibido ningún argumento de tipo metafísico (sustantivo) que pretenda derrotar, por esta vía, a una decisión adoptada de manera soberana por el legislador.

d) Error en la determinación de las esferas de competencia de cada una de las instituciones involucradas

Tal como anticipamos, en nuestro país y por expresa disposición del legislador, el proceso penal sólo pueden iniciarse de conformidad con las reglas contempladas en los artículos 53, 54, 55, 111, 112, 166, 172, 173 y 174 del Código Procesal Penal.

derecho e independiente de las formalidades propias del proceso legislativo. Para un análisis de este tipo, de manera de entender el Derecho, véase: PEREIRA, Esteban. “Dos versiones sobre el fenómeno jurídico”. En: *Revista de Estudios de la Justicia*, N° 21, 2014, pp. 120-125.

⁴⁴ PIEDRABUENA, ob. cit., p. 29.

Como vimos en el punto anterior, el proceso penal se inicia en materia de delitos tributarios por expresa disposición de lo dispuesto en los artículos 54, 111, 172 y 173 del Código Procesal Penal y 162 del Código Tributario, sólo por denuncia o querrela presentada por el Servicio de Impuestos Internos.

Lo anterior disuelve por completo (y como consecuencia de lo expresamente dispuesto por el legislador) el conflicto de atribuciones que la “Tesis Piedrabuena” cree ver entre las facultades de investigación del SII y aquellas propias del Ministerio Público.

En materia tributaria, antes de que se encuentre vigente el procedimiento penal, sólo existe un procedimiento de carácter administrativo denominado *recopilación de antecedentes*, el cual es llevado adelante por la autoridad pública competente para los fines pertinentes, los que incluyen la imposición de multas por infracciones meramente contravencionales a la ley tributaria. Y es que del hecho que el Servicio de Impuestos Internos posea facultades de investigación orientadas a sancionar las transgresiones a las normas impositivas, no se sigue como consecuencia que aquél se encuentre facultado para la investigación de hechos delictivos.

Por otra parte, la mera circunstancia de que el SII se encuentre investido de facultades procesales relacionadas con la forma en que se ejerce la acción no implica que dicha repartición haya usurpado facultades constitucionalmente reservadas al ente persecutor.

De hecho, el mismo profesor Piedrabuena reconoció en su momento que el “Ministerio Público no tiene el monopolio de la acción penal en el nuevo sistema y debe permitir que la víctima y otras personas ejerzan esta acción en forma independiente del fiscal”⁴⁵. En un sentido similar, las Instrucciones Generales emitidas por el Ministerio Público en materia de delitos tributarios durante el tiempo en que al mencionado

⁴⁵ PIEDRABUENA RICHARD, Guillermo. “Rol del Ministerio Público en el nuevo Proceso Penal”. En: *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 30 N° 1, 2003 [págs. 11-21], p. 12.

autor ejerció el cargo de Fiscal Nacional, interpretando el derecho vigente, expresaron con claridad que la persecución de estos ilícitos se encontraba condicionada por el ejercicio de la instancia particular previa del SII y que las facultades investigativas concedidas a dicho organismo sólo podían ser entendidas como “*facultades de carácter administrativo (...) para el ejercicio de la potestad de fiscalización y sanción propia de la Administración*”⁴⁶.

En resumidas cuentas, las premisas en las que se basa la “TP” no nos permiten sostener la existencia de un conflicto de competencias como el que se pretende denunciar. En otras palabras, las facultades de investigación concedidas al Ministerio Público, de naturaleza eminentemente penal, son en principio plenamente compatibles con aquellas atribuidas al Servicio de Impuestos Internos para la fiscalización del cumplimiento de las disposiciones tributarias.

⁴⁶ Oficio FN N° 296 del año 2002. Al respecto, este documento institucional indicó lo siguiente durante el tiempo en que estuvo vigente: “*En términos generales, puede decirse que dadas las amplias facultades de investigación de delitos tributarios que poseía este Servicio, se han reformado dichos cuerpos legales para diferenciar claramente las facultades de carácter administrativo que conservará para el ejercicio de la potestad de fiscalización y sanción propia de la administración, cuidando de establecer a ese respecto la intervención de jueces del orden civil o criminal para la afcción de determinadas garantías o las posibilidades de recursos judiciales y eliminando las atribuciones de investigación delictual propiamente tal, cuya radicación en el M.P. ya se había producido por mandato constitucional, lo que se reitera de modo expreso*”. Este instrumento agregó que: “*De otro lado, cabe destacar que teniendo en cuenta el relevante interés patrimonial del Estado comprometido en este tipo de delitos y la alta especialización del S.I.I. en las materias que le competen, se le ha conservado al Director del Servicio la facultad de decidir, en el ámbito de su investigación preliminar administrativa, si por un hecho que aparenta revestir caracteres de delito se ejercerá la acción penal debiendo denunciarlo y remitir los antecedentes al Ministerio Público, o se deducirán sólo acciones administrativas para la aplicación de sanciones de esa misma naturaleza y civiles de cobro, decisión que pasa a constituir un requisito previo de procesabilidad para la actuación del M.P., la que sólo se podrá iniciar por denuncia o querrela del Servicio. En otros términos, la acción por delito tributario se ha asimilado a la acción pública previa instancia particular que consagra el art. 54 del C.P.P. Se trata de una simple asimilación para estos efectos, porque en derecho la acción penal por delitos tributarios es claramente una acción penal pública*”.

Siendo esto así, el problema se reduce entonces a uno de tipo pragmático y guarda relación con los efectos propios que posee la institución de la acción penal pública previa instancia particular, los cuales se traducen en la consecuente limitación de la capacidad del Estado para perseguir, de manera autónoma, una concreta pretensión punitiva ante la ocurrencia de determinados hechos delictivos, posibilidad que se encuentra limitada, evidentemente, al ejercicio de algún tipo de actividad procesal (aunque sea residual) por parte de la persona legitimada para ello.

Pero la anterior consecuencia es una correlativa al diseño institucional del sistema procesal penal, al menos en lo que se refiere a la represión de la delincuencia tributaria. En otras palabras, el actual estado de cosas se traduce en un problema propio de la política criminal del Estado.

Es precisamente esta constatación la que determina el carácter insatisfactorio de la solución propuesta por el profesor Guillermo Piedrabuena, pues el déficit detectado por este autor, que efectivamente tiene la potencialidad de generar selectivas brechas de impunidad, no puede ser resuelto por apelación a consideraciones de *lege lata*. Y es justamente el contexto del ordenamiento jurídico vigente (reforzado por el principio de legalidad constitucional⁴⁷) el que impide al Ministerio Público activar sus facultades allí donde no se cumplen, al menos, mínimamente, con las condiciones de aplicabilidad externa de las normas de sanción contenidas en el derecho penal tributario, condiciones entre las cuales se contempla la satisfacción de los requisitos de procesabilidad previstos por los artículos 162 CT y 54 del CPP⁴⁸.

⁴⁷ En relación con la necesaria sujeción de las autoridades a la ley como mecanismo y condición de legitimación del ejercicio de su poder, Habermas ha sostenido que “*la idea de Estado de derecho exige que las decisiones colectivamente vinculantes del poder estatal organizado a que el derecho ha de recurrir para el cumplimiento de sus propias funciones, no sólo se revistan de la forma de derecho, sino que a su vez se legitimen ateniéndose al derecho legítimamente establecido. No es la forma jurídica lo que legitima el ejercicio de la dominación política, sino sólo la vinculación al derecho legítimamente estatuido*”. HABERMAS, Jürgen. *Facticidad y Validez*. 5ª Ed., Madrid, Editorial Trotta, 2008, p. 202.

⁴⁸ La noción de aplicabilidad externa se opone a la de aplicabilidad interna de las normas y dicha clasificación es tributaria de la perspectiva analítica del Derecho. En particular, su identificación se debe a la teoría analítica de las normas jurídicas.

6. Consideraciones finales: aspectos valiosos de la crítica emprendida por el profesor Piedrabuena

A pesar de que la estrategia argumentativa desarrollada por el profesor Piedrabuena en el trabajo que acabamos de comentar no logre arribar a los resultados esperados por éste, sin duda alguna llama la atención sobre un aspecto relevante en la configuración de nuestro actual ordenamiento jurídico penal y que guarda relación con el déficit de justificación racional que aqueja a nuestras reglas, en particular aquellas que limitan la persecución penal de los delitos que lesionan a la hacienda pública.

Ya hemos visto que la contribución de los individuos a la configuración del patrimonio estatal posee una trascendental importancia para el funcionamiento del país, relevancia que no se agota con la mera provisión de “bienes públicos” en beneficio de la comunidad, sino que además hace posible que el Estado asuma los gastos que permiten garantizar las condiciones necesarias para el ejercicio y defensa de los derechos individuales y costear los derechos sociales. Pero además del carácter “recolector” o “acumulador” de recursos que se suele atribuir

En este orden de ideas, y centrándonos en lo que guarda relación con el segmento del ordenamiento jurídico que denominamos Derecho Penal, debemos reparar en que el cumplimiento de los “hechos operativos” contenidos en un tipo penal determinado no siempre importa la aplicación directa de la consecuencia jurídica prevista en la norma, sino que, en ocasiones, el legislador puede condicionar aun la aplicación de dicha consecuencia a requisitos externos, ajenos al tipo penal. En estos casos, se hace evidente que la verificación de los hechos descritos en el tipo penal importa simplemente una condición necesaria para la operatividad de la sanción prevista en éste, mas no suficiente. Los requisitos de procesabilidad, precisamente, operan de esta manera, condicionando la irrogación judicial del mal asociado a la infracción de una norma (penal) al cumplimiento de condiciones externas al supuesto de hecho contenido en ella. Para una explicación didáctica de la presente clasificación véase MAÑALICH, Juan Pablo. “El concurso aparente como herramienta de cuantificación penológica de hechos punibles”. En: *El Derecho Penal como Teoría y Práctica*. Santiago, Editorial Thomson, págs. 505-509. En este mismo orden de ideas, acerca de la posibilidad de aplicar tipos penales subyacentes, de carácter más general, pero desplazados, en atención a la imposición de un requisito de procesabilidad que no se da respecto de un ilícito de aplicación preferente en virtud del principio de especialidad, véase PEÑARANDA, Enrique, *Concurso de leyes, error y participación en el delito*, Madrid, Editorial Civitas, 1991, págs. 59-77.

al sistema tributario, también hemos visto que el establecimiento de normas impositivas importa un eficiente mecanismo de redistribución del ingreso y de compensación de las injustas condiciones de vida que aquejan a quienes integran los sectores más vulnerables de la sociedad⁴⁹.

Si es verdad que las normas tributarias cumplen una función esencial para el normal (y justo) desarrollo de la vida en sociedad, no se entiende por qué razón su tratamiento (procesal) penal difiere de manera tan radical con aquel dispensado para otras formas de perjudicar al erario nacional, como acontece con los delitos de fraude al fisco, el fraude de subvenciones o incluso, aquel otorgado al delito de aplicación pública diferente.

Para justificar este disímil tratamiento punitivo no basta con asilarse en el usual argumento que enfatiza la faceta recaudadora del Estado, ya que dicho raciocinio omite hacerse cargo de la finalidad redistributiva que poseen las reglas del derecho tributario. En otras palabras, la sola consideración a la avidez recaudatoria no permite justificar de manera satisfactoria la arbitrariedad concedida a la autoridad tributaria a la hora de ejercer la pretensión punitiva, pues aquel fundamento no alcanza a comprender todas las finalidades del sistema impositivo.

Pero es, justamente, el extremo nivel de arbitrariedad concedido a la administración pública en este ámbito el que constituye el factor que importa un mayor grado de disrupción entre el derecho penal tributario y el sistema penal general. Y es que tal y como lo expresa el profesor Van Weezel, “*la ya mencionada facultad discrecional del Director para perseguir penalmente los hechos que pueden ser sancionados con*

⁴⁹ En este sentido, como bien explica Rawls, “el propósito de estos gravámenes y regulaciones no es el de incrementar los ingresos estatales (liberar recursos en favor del gobierno), sino el de corregir, gradual y continuamente, la distribución de la riqueza y prevenir, de esta forma, una concentración de poder que sea perjudicial para la libertad política y la igualdad de oportunidades”. RAWLS, John. *A Theory of Justice*. Harvard University Press, 1971, p. 277. Desde esta perspectiva, en el contexto dogmático chileno, asoma ya como imprescindible SAFFIE, Francisco, “Prolegómeno a una nueva teoría general del Derecho Tributario”, En: Varios Autores, *Una Vida en la Universidad de Chile. Celebrando al profesor Antonio Bascuñán Valdés*, Santiago, Legal Publishing, 2013, págs. 619 y ss.

*pena corporal y multa (...) se trata, en efecto, de una facultad inaudita (...) no sujeta a ningún tipo de control lo que constituye una situación excepcional en el derecho público y verdaderamente insólita tratándose de autoridades sin legitimación democrática directa*⁵⁰.

Lo señalado por Van Weezel resulta evidente y guarda relación con una crítica ya adelantada al inicio del presente trabajo. Y es que, de acuerdo con la estructura normativa de nuestro sistema penal tributario, existe el riesgo latente de que conductas perfectamente subsumibles en delitos amenazados con pena de crimen (como por ejemplo, la devolución impropia de impuestos) pudieran no ser perseguidos, simplemente, en virtud de un gracioso ejercicio de voluntad de la persona que ocupa un determinado cargo en la administración pública, decisión que a diferencia de lo establecido de manera general para los actos administrativos en el contexto del derecho público chileno, no se encuentra sometida a revisión por parte de autoridad jurisdiccional alguna⁵¹. En este contexto, el ilícito tributario se vuelve un *delito eventual*, esto es, uno cuya aplicabilidad al caso concreto resulta ser esencialmente contingente, y dicha contingencia, más que depender de condiciones objetivas y externas a las normas de sanción (requisito de procesabilidad), descansa en el libre arbitrio de un concreto funcionario público.

Pero además de los reseñados, existe un argumento de índole aún más general, que aqueja al diseño institucional del inicio del procedimiento penal en casos de delitos tributarios y que contrasta con la justificación racional que sustenta el condicionamiento de la persecución pública a una instancia particular en el resto del sistema penal.

Como bien constata la mayor parte de la doctrina, el principio de oficialidad descansa en la idea de que el delito constituye una ofensa colectiva grave y que, por lo tanto, su persecución interesa a la comunidad

⁵⁰ VAN WEEZEL, Alex. *Delitos Tributarios*. Santiago, Chile, Editorial Jurídica, 2007, p. 166.

⁵¹ Al respecto véanse los artículos 2° y 10° de la L.O.C. N° 18.575 de Bases Generales de la Administración del Estado.

en su conjunto⁵². Además, al encontrarse vedada la venganza privada por razones de tipo político-jurídicas⁵³, se enfatiza el hecho de que la sanción del delito corresponde a un deber del Estado⁵⁴. En otras palabras, siendo la sanción del delito un asunto que atañe a todos, y no una circunstancia cuya resolución incumbe exclusivamente a los particulares que se ven directamente involucrados, la situación normal en un Estado de Derecho se corresponde con una en donde el acaecimiento de un hecho injusto concede acción penal pública.

Pero, tal como indica Eberhard Schmidt, el principio de oficialidad encuentra una relativización en ciertos supuestos en que el ordenamiento jurídico exige para el inicio del procedimiento penal una instancia particular previa, condición que se impone en aquellos casos en donde “*el Estado posee un motivo para considerar que el afectado tiene un interés en que no se realice la persecución*”⁵⁵.

⁵² En este sentido, HEGEL, George Wilhelm Friedrich, *Principios de la Filosofía del Derecho*, 2ª Edición, Barcelona, Editorial Edhasa, 2005, págs. 189-193; JAKOBS, Günter, *Derecho Penal, Parte General*, 2ª Edición, Madrid, Marcial Pons, p. 12; LESCH, Heiko, *La función de la Pena*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2000, pp. 15-16.

⁵³ Una fundamentación estándar, tributaria del “contractualismo”, es posible de hallar en von Humboldt, para quien “...en la discordia, unas luchas engendran otras; la ofensa reclama venganza y la venganza es una nueva ofensa. Para evitar esto, es necesario remontarse a una venganza que no provoque otra nueva –esta venganza es el castigo impuesto por el Estado– o un fallo que obligue a las partes en litigio a calmarse: el fallo del juez. Nada hay tampoco que requiera órdenes tan obligatorias y de una obediencia tan absoluta como las actuaciones de los hombres contra los hombres (...) Sin la seguridad, el hombre no puede formar sus fuerzas ni percibir los frutos de las mismas, pues sin seguridad no existe libertad. Pero la seguridad es al mismo tiempo algo que el hombre no puede procurarse por sí mismo (...) el mantenimiento de la seguridad a las disensiones interiores, debe constituir el objeto del Estado y el objeto de su acción”. VON HUMBOLDT, WILHELM, *Los límites de la acción del Estado*, 2ª Edición, Madrid, Editorial Tecnos, 2009, págs. 50 y 51. Desde una perspectiva procesal véase: MAIER, Julio, *Derecho Procesal Penal, Tomo I, Fundamentos*, 2ª Edición, Buenos Aires, Editores del Puerto, págs. 472 y 473.

⁵⁴ SCHMIDT, Eberhard. *Los fundamentos teóricos y constitucionales del Proceso Penal*, Buenos Aires, Editorial Lerner, 2006, p. 197.

⁵⁵ SCHMIDT, Eberhard, ob. cit., p. 198.

La lógica que se encuentra detrás de estos casos reside en evitar la doble victimización de la persona ofendida, impidiendo que el proceso penal que, por regla general, debería gatillarse ante la *notitia criminis*, cause aún mayores menoscabos a quien ya ha sido perjudicado por el hecho ilícito. En este sentido, el profesor Alberto Binder ha destacado que, en atención a su fundamento, la institución de la acción previa instancia particular “*se reserva para delitos en los que, si bien por su gravedad existe un mayor interés estatal en la persecución de oficio, igualmente hay una preeminencia de afectación de bienes individuales, como por ejemplo todo lo que tiene que ver con el Derecho penal que protege la libertad sexual*”⁵⁶.

Pues bien, ante la anterior evidencia, la pregunta que surge es la siguiente: ¿Qué características comunes guardan los delitos tributarios con aquellos respecto de los cuales se acepta la fractura del principio de oficialidad?; la respuesta no puede ser otra: simplemente, entre el delito tributario y los delitos que admiten la instancia particular previa (los delitos sexuales, por ejemplo) no existen semejanzas que permitan entenderlos, al menos conceptualmente, como integrantes de una categoría común.

Como es posible apreciar a simple vista, los delitos tributarios protegen intereses colectivos, los cuales son indisponibles por individuo alguno y el ejercicio de la acción penal en estos casos no parece llevar aparejada consecuencias perjudiciales para ningún miembro de la sociedad. El déficit de fundamentación de la restricción de su persecución es evidente⁵⁷.

Por todas las razones antes anotadas, el actual estado de cosas requiere una urgente revisión. Pero tal como se ha puesto de relieve en las páginas anteriores, las reflexiones realizadas sólo constituyen consideraciones

⁵⁶ BINDER, Alberto, *Introducción al derecho procesal penal*, 2ª Edición, Buenos Aires, Editorial Ad-Hoc, 2009, p. 218.

⁵⁷ Nótese una vez más que no es por razones ontológicas que el delito tributario debe ser criticado (o puede ser transformado o debe obtener la consideración que merece conforme a su naturaleza), sino por razones de justificación externa.

de *lege ferenda*, y por muy compartidos que pudieran llegar a ser los fundamentos aquí expuestos, en ningún caso podrán ser capaces, por sí mismos, de reconfigurar el panorama normativo actualmente vigente entre nosotros.

7. Conclusiones

Si bien es posible compartir, a nivel racional, la opinión referida a la falta de argumentos de peso que justifiquen la decisión legislativa de coartar el margen de actuación del Ministerio Público en la persecución penal de la delincuencia tributaria, no es posible pretender torcerle la mano al ordenamiento jurídico cuando el diseño institucional dispuesto por éste se encuentre claramente orientado en el sentido de restringir dichas posibilidades de actuación.

La vía adecuada para enfrentar este escenario no es, por lo tanto, promover interpretaciones legales basadas en buenas intenciones, pero cargadas de voluntarismo.

Lo anterior, sin embargo, no significa en ningún modo renunciar a las facultades entregadas al Ministerio Público a la hora de cumplir con las condiciones formalmente exigidas para ejercer la acción penal en busca de las responsabilidades penales correspondientes, situación que se dará cada vez que se cumplan los requisitos mínimos contemplados por el legislador para satisfacer las formas de inicio pertinentes del procedimiento penal (sea la querrela o sea la denuncia criminal).

Del panorama recién descrito surge la necesidad de una urgente reforma legislativa que amplíe las posibilidades de ejercer la persecución penal de los delitos tributarios, en atención a las importantes funciones asignadas a la hacienda pública y al corrosivo efecto que posee la defraudación tributaria para nuestra sociedad.

