



UNIVERSIDAD FINIS TERRAE

FACULTAD DE DERECHO

ESCUELA DE DERECHO

LOS DELITOS TRIBUTARIOS DEL ARTÍCULO 97 DESDE SU ESTRUCTURA PENAL

NURY CASAS KRAM

ANTONELLO SALVATORE FAVIANNI TRAVELLA FONTOVA

Memoria presentada a la Facultad de Derecho para optar al grado de Licenciado en
Ciencias Jurídicas

Profesor Guía: Mauricio Perez Andueza

Santiago, Chile

2013

Hoy culminando esta obra, quisiera expresar todo mi agradecimiento a tantos seres, personas, hechos y circunstancias que me han acompañado en el transcurso de esta travesía que ha sido para mí, conseguir llegar a esta etapa de mi carrera.

A mis padres por ser el pilar fundamental en todo lo que soy, por mi educación de vida, por su incondicional apoyo a través del tiempo.

A mis hermanas Edith, Marta, Dina; a mis hermanos Elías, Marco, Eliseo, Víctor, Pablo, mis sobrinas, cada uno de ellos aportando su magno granito de arena.

A mis amigas más íntimas, Maricel, Francisca, Angélica, Victoria y todas mis amigas y amigos que siempre están ahí, con su empuje y compañía.

A mi compañero de memoria, Antonello, por su apoyo, cariño y compañerismo.

A muchos de mis profesores de la U. Finis Terrae, en especial a Dennisse Lara por su incondicional y desinteresado apoyo a lo largo de mi estadía en la Universidad.

Pero principalmente a mis hijos Edison y Daniel, por tantos momentos que les he negado por dedicarlos a alcanzar estas metas propuestas, ellos son parte de mis logros, gracias por la paciencia y comprensión.

Y a Dios, por darme la vida y por estar conmigo en cada paso que doy, por fortalecer mi corazón e iluminar mi mente y por haber puesto en mi camino a aquellas personas que he mencionado y otras que no he podido mencionar en este reconocimiento.

A todos muchas gracias.

Nury Casas Kram.

Este trabajo, nuestra memoria, en la cual hemos puesto nuestro empeño y dedicación, no solamente debe entenderse como un paso más, sino como la posibilidad, a través de estas líneas, de manifestar y perpetuar el agradecimiento sincero a tantas personas que han estado en el camino, en mí camino, es por eso que quiero agradecer principalmente; a mi amada madre, ¡Gracias por ser tú, gracias por entregarme todo lo que necesito, lo que mi espíritu necesita, gracias eternas Gladys!, a mi hermana Johanne por su cariño y apoyo incondicional, a mi bella hija Fiorella, que ha podido comprender cuando le he restado tiempo, hija te amo, a mi genial sobrino, a mis amigas Pilar, Carolina, a mis incondicionales Camilo, Carlos, Paula, Jacqueline, también quiero agradecer a ciertas personas que me entregaron tanto y dejaron su huella en mí, las cuales no puedo, ni podré olvidar, a mi amigo Edgard, a mi querida Ana María, a mi entrañable Raquel, tengo claro que llegará el momento en que nos volveremos a ver, siguen presentes en mí.

Agradecer a Nury por ser una compañera siempre positiva, enormemente leal y con una disposición increíble.

Me faltan muchos nombres que me gustaría mencionar, pero sería una lista enorme, amigos, profesores, gente de la universidad, a todos les doy gracias y quiero que sepan que este trabajo va dedicado a ustedes, no se sientan ajenos, sientan que si nuestras vidas se cruzaron, ciertamente han estado en mí pensamiento y han cooperado con su luz. Y por supuesto, dar gracias a Dios, sé que en ti nada me faltará, eres mi guía.

La vida nos enseña a través de la experiencia que las alegrías hay que disfrutarlas, porque se hacen escasas, cuando puedan leer estas líneas, sientan alegría y sean parte de lo que yo siento.

Una gran alegría, gracias y va para ustedes.

Antonello Travella Fontova.

INDICE

<i>INTRODUCCIÓN</i>	1.
<i>CAPITULO PRIMERO: MARCO TEORICO CONCEPTUAL</i>	2.
<i>1.- Delito tributario o infracciones penales</i>	2.
1.1.- <i>Concepto</i>	2.
1.2.- <i>Características</i>	4.
<i>2.- Delito Tributario criterios de distinción con las infracciones administrativas</i>	4.
<i>3.- Defraudación, fraude y engaño.</i>	6.
3.1.- <i>Fraude y engaño</i>	8.
3.2.- <i>Delito Tributario y simulación</i>	10.
<i>4.- Elementos del Delito Tributario</i>	12.
4.1.- <i>Elementos genéricos</i>	12.
4.1.1.- <i>Conducta Humana</i>	12.
4.1.2.- <i>Tipicidad</i>	13.
4.1.3.- <i>Antijuricidad</i>	15.
4.1.4.- <i>Culpabilidad</i>	18.
4.2.- <i>Elementos específicos</i>	20.
4.2.1.- <i>Engaño como elemento del delito</i>	20.
4.2.2.- <i>Perjuicio como elemento del delito</i>	20.
4.2.3.- <i>Ánimo de lucro</i>	26.
4.3.- <i>La exigencia de la calidad de contribuyente en el sujeto activo</i>	26.
<i>5.- Subjetividad en el delito tributario</i>	28.
5.1.- <i>Imputabilidad</i>	28.
5.2.- <i>Dolo y su prueba</i>	29.
5.2.1.- <i>Prueba del dolo</i>	30.
5.2.2.- <i>Naturaleza del dolo</i>	33.
5.2.3.- <i>Malicia y a Sabiendas</i>	36.
5.2.4.- <i>Maliciosamente como elemento del tipo</i>	40.
5.2.5.- <i>Destrucción de la presunción de dolo</i>	41.
5.2.6.- <i>A Sabiendas</i>	45.
5.2.7.- <i>Dolo específico</i>	52.

6.- Error de derecho	52.
6.1.- Posición de la doctrina extranjera respecto al error	58.
6.2.- El error de derecho en nuestra legislación	59.
6.3.- Error de derecho y ley penal.....	61.
6.4.- Error de derecho en el código tributario.....	68.
CAPITULO SEGUNDO: ANÁLISIS DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS DEL ARTÍCULO	
97 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO	73.
7.- Artículo 97 N° 4, declaraciones e informes.....	73.
7.1.- Generalidades sobre el N° 4° del Artículo 97.....	74.
7.2.- Generalidades sobre el inciso primero.....	75.
7.3.- Cúmulo de conductas del inciso primero.....	76.
7.4.- Bien jurídico protegido.....	77.
7.5.- Declaraciones manifiestamente falsas.....	77.
7.5.1.- Hipótesis o tipo.....	77.
7.5.2.- Naturaleza del delito.....	79.
7.5.3.- Bien jurídico protegido	79.
7.5.4.- Sujeto activo.....	80.
7.5.5.- Culpabilidad.....	81.
7.5.6.- Significado de maliciosamente.....	81.
7.5.7.- Conducta.....	83.
7.5.8.- Significado de “incompleta” o “falsa”.....	84.
7.5.9.- Grado de desarrollo del delito.....	86.
7.5.10.- Necesidad del daño.....	86.
7.5.11.- Pena o sanción.....	87.
7.6.- Omisión de asientos.....	87.
7.6.1.- Hipótesis o tipo.....	87.
7.6.2.- Requisitos de este delito.....	88.
7.6.3.- Sujeto activo	88.
7.6.4.- Conducta.....	89.
7.6.5.- Relación entre compras y ventas.....	90.
7.6.6.- Posición de Pedro Massone.....	92.

7.6.7.- Concurso y desarrollo del delito.....	93.
7.6.8.- Pena o sanción.....	94.
7.7.- Adulterar balances o inventarios.....	94.
7.7.1.- Hipótesis o tipo.....	94.
7.7.2.- Requisitos de este delito.....	94.
7.7.3.- Sujeto activo y culpabilidad.....	95.
7.7.4.- Conducta.....	96.
7.7.5.- Pena o sanción.....	96.
7.8.- Presentar balances o inventarios falsos.....	97.
7.8.1.- Hipótesis o tipo.....	97.
7.8.2.- Elementos de este delito.....	97.
7.8.3.- Sujeto activo.....	98.
7.8.4.- Culpabilidad.....	99.
7.8.5.- Conducta.....	100.
7.8.6.- Pena o sanción.....	101.
7.9.- Uso repetido de documentos tributarios.....	101.
7.9.1.- Hipótesis o tipo.....	101.
7.9.2.- Sujeto activo.....	102.
7.9.3.- Conducta.....	102.
7.9.4.- Pena o sanción.....	103.
7.10.- Aumento doloso de créditos.....	104.
7.10.1.- Hipótesis o tipo.....	104.
7.10.2.- Sujeto activo.....	104.
7.10.3.- Culpabilidad, dolo o malicia.....	105.
7.10.4.- Conducta.....	105.
7.10.5.- Concurso entre incisos 1 y 2.....	110.
7.10.6.- Prueba del delito.....	111.
7.10.7.- Jurisprudencia.....	111.
7.10.8.- Sanción y agravante.....	112.
7.11.- Obtención fraudulenta de devoluciones.....	115.
7.11.1.- Hipótesis o tipo.....	115.

7.11.2.- Sujeto activo	117.
7.11.3.- Conducta.....	117.
7.11.4.- Pena o sanción	121.
7.12.- Confeccionar o facilitar documentos falsos.....	121.
7.12.1.- Hipótesis o tipo.....	121.
7.12.2.- Sujeto activo	122.
7.12.3.- Culpabilidad.....	122.
7.12.4.- Conducta.....	122.
7.12.5.- Documentos falsos.....	123.
7.12.6.- Justificación de este delito.....	124.
7.12.7.- Jurisprudencia.....	124.
7.12.8.- Pena o sanción	125.
8.- Artículo 97 N° 5, omisión maliciosa de declaraciones	126.
8.1.- Hipótesis o tipo.....	126.
8.2.- Crítica: delito imposible.....	126.
8.3.- Requisitos	127.
8.4.- Sujeto activo.....	128.
8.5.- Culpabilidad	129.
8.6.- Culpabilidad y personas jurídicas.....	130.
8.7.- Conducta.....	131.
8.8.- Significado de declaración.....	134.
8.9.- Pena o sanción	136.
9.- Artículo 97 N° 8, Comercio de bienes que no han tributado	137.
9.1.- Hipótesis o tipo.....	137.
9.2.- Requisitos	137.
9.3.- Sujeto activo	138.
9.4.- Culpabilidad.....	139.
9.5.- Conducta	140.
9.6.- Jurisprudencia.....	141.
9.7.- Pena o sanción.....	144.
10.- Artículo 97 N° 9, Comercio o industria clandestinos	144.

10.1.- Hipótesis o tipo.....	145.
10.2.- Bien jurídico protegido.....	146.
10.3.- Conducta.....	146.
10.4.- Clandestinidad.....	147.
10.5.- Jurisprudencia	148.
10.6.- Licitud de la actividad.....	150.
10.7.- Concurso.....	154.
10.8.- Pena o sanción	158.
11.- Artículo 97 N° 10, Documentos tributarios	158.
11.1.- Hipótesis o tipo.....	159.
11.2.- Sujeto activo.....	160.
11.3.- Cambio sujeto.....	160.
11.4.- Jurisprudencia.....	161.
11.5.- Conducta	162.
11.6.- Infracción relativa a la cuarta copia.....	164.
11.7.- Sanción.....	165.
11.8.- Reiteración	165.
11.9.- Pena o sanción	167.
11.10.- Transferencia de establecimiento	168.
12.- Artículo 97 N° 12, Violación de medios del Servicio, violación de Clausura.	168.
12.1.- Hipótesis o tipo.....	169.
12.2.- Casos en que procede clausura.....	169.
12.3.- Imposición y aplicación de clausura.....	169.
12.4.- Sujeto activo.....	170.
12.5.- Elemento objetivo. Clausura.....	170.
12.6.- Violación de la clausura.....	173.
12.7.- Jurisprudencia.....	175.
12.8.- Reapertura de oficina o estudio	176.
12.9.- Pena o sanción	176.
13.- Artículo 97 N° 13, Destrucción de sellos o cerraduras	177.
13.1.- Hipótesis o tipo.....	177.

13.2.- Sellos o cerraduras.....	177.
13.3.- Sujeto activo y culpabilidad	180.
13.4.- Conducta	181.
13.5.- Pena o sanción	181.
14. Artículo 97 N° 14	181.
14.1.- Artículo 97 N° 14, Violación de medidas conservativas	181.
14.1.1.- Hipótesis o tipo	182.
14.1.2.- Medidas conservativas	182.
14.1.3.- Sujeto activo	184.
14.1.4.- Conducta	184.
14.1.5.- Concurso	184.
14.1.6.- Pena o sanción	185.
14.2.- Artículo 97 N° 14, Impedir cumplimiento de comiso	185.
14.2.1.- Hipótesis o tipo	185.
14.2.2.- Comiso	186.
14.2.3.- Conducta	187.
14.2.4.- Pena o sanción.....	188.
15.- Artículo 97 N° 16, Pérdida de libros y documentos,	188.
15.1.- Deber de conservación	188.
15.1.1.- Generalidades sobre el numeral 16 del artículo 97.	190.
15.1.2.- Sujeto activo, en general	191.
15.2.- Pérdida o inutilización – ocultación o destrucción	191.
15.2.1.- Hipótesis o tipo	191.
15.2.2.- Problema terminológico	192.
15.2.3.- Rasgos y bien protegido	193.
15.2.4.- Conducta	194.
15.2.5.- Pena o sanción.....	195.
16.- Artículo 97 N° 18,	195.
16.1.- Hipótesis o tipo	196.
16.2.- Sujeto activo	196.
16.3.- Pena o sanción	196.

17.- Artículo 97 N° 22,	197.
17.1.- Hipótesis o tipo	197.
17.2.- Sujeto activo	197.
17.3.- Conducta	197.
17.4.- Pena o sanción	198.
18.- Artículo 97 N° 23, Falsedades en declaraciones varias	198.
18.1.- Proporcionar medios para falsedades	198.
18.1.1.- Hipótesis o tipo	198.
18.1.2.- Sujeto activo	199.
18.1.3.- Conducta	199.
18.1.4.- Pena o sanción	200.
18.2.- Facilitar medios para falsedades	200.
18.2.1.- Hipótesis o tipo	200.
18.2.2.- Sujeto activo	200.
18.2.3.- Conducta	201.
18.2.4.- Pena o sanción	201.
18.2.5.- Jurisprudencia emanada de tribunales orales penales.....	201.
19.- Artículo 97 N° 24, Abusos y beneficios y ventajas fiscales	203.
19.1.- Donaciones y beneficios tributarios	203.
19.1.1.- Generalidades	203.
19.2.- Contraprestaciones por donaciones (delito 1 del inciso 1)	205.
19.2.1.- Hipótesis o tipo	205.
19.2.2.- Sujeto activo.....	205.
19.2.3.- Donación	206.
19.2.4.- Conducta y culpabilidad	206.
19.2.5.- Pena	208.
19.3.- Simulación de donaciones (delito 2 del inciso 1)	208.
19.3.1.- Hipótesis o tipo	208.
19.3.2.- Sujeto activo.....	209.
19.3.3.- Conducta y culpabilidad	209.
19.3.4.- Pena	210.

19.4.- <i>Mal uso de donaciones recibidas (delito inciso 2)</i>	210.
19.4.1.- <i>Hipótesis o tipo</i>	210.
19.4.2.- <i>Sujeto activo</i>	210.
19.4.3.- <i>Conducta</i>	211.
19.4.4.- <i>Pena</i>	212.
19.5.- <i>Deducción ilegítima de donaciones (delito del inciso 3)</i>	212.
19.5.1.- <i>Hipótesis o tipo</i>	212.
19.5.2.- <i>Sujeto activo</i>	212.
19.5.3.- <i>Conducta y culpabilidad</i>	213.
19.5.4.- <i>Pena</i>	214.
20.- <i>Artículo 97 N° 25, Usuario de zona franca no habilitado o defraudador</i>	214.
20.1.- <i>Hipótesis o tipo</i>	214.
20.2.- <i>Zonas francas y abuso de las mismas</i>	215.
20.3.- <i>Sujeto activo</i>	215.
20.4.- <i>Conducta</i>	216.
20.5.- <i>Pena o sanción</i>	219.
21.- <i>Artículo 97 N° 26, Abastecimiento clandestino de gas</i>	220.
21.1.- <i>Hipótesis o tipo</i>	220.
21.2.- <i>Regulaciones sobre gas</i>	220.
21.3.- <i>Sujeto activo</i>	222.
21.4.- <i>Conducta</i>	222.
21.5.- <i>Pena o sanción</i>	223.
CAPITULO TERCERO: LA PENALIDAD DEL DELITO TRIBUTARIO	224.
22.- <i>Introducción</i>	224.
23.- <i>Generalidades</i>	225.
24.- <i>Responsabilidad</i>	233.
25.- <i>Sanción</i>	240.
26.- <i>Penalidad, unidad y pluralidad de delitos tributarios</i>	245.
27.- <i>La cosa juzgada</i>	248.
28.- <i>El sujeto pasivo en el delito tributario</i>	250.
29.- <i>Responsabilidad del sujeto del impuesto que no ha intervenido en el hecho punible.</i>	257.

30.- Personas a quienes se aplica la sanción corporal	258.
31.- Otros principios relacionados con la responsabilidad del delinciente tributario	259.
32.- Circunstancias que modifican la responsabilidad del delinciente tributario	261.
32.1.- Agravantes	261.
32.1.1.- La reincidencia	261.
32.1.2.- El grado de cultura del infractor	264.
32.2.- Atenuantes	266.
32.2.1.- Artículo 110 del código tributario	266.
32.2.2.- Artículo 107 N° 4 del código tributario	266.
32.2.3.- Artículo 107 N° 5 del código tributario	268.
32.2.4.- Artículo 111 del código tributario	269.
32.2.5.- Artículo 111 del código tributario	270.
32.2.6.- Artículo 107 N° 6 del código tributario	272.
32.2.7.- Artículo 107 N° 7 del código tributario	273.
32.2.8.- Artículo 107 N° 8 del código tributario	275.
33.- Circunstancias Eximentes de Responsabilidad en el Código Tributario	278.
34.- Extinción de la responsabilidad penal por delito tributario	279.
35.- La tentativa en el delito tributario	281.
CAPITULO CUARTO: PROCEDIMIENTO PARA LA APLICACIÓN DE SANCIONES	
POR DELITO TRIBUTARIO	287.
36.- Generalidades	287.
37.- Principios que informan el proceso penal	288.
38.- Nuevo procedimiento, juez competente y procedimiento	294.
39.- Decisión del director	294.
40.- Recopilación de antecedentes	296.
41.- Colaboración del ministerio público	297.
42.- Denuncia o querella	299.
43.- Modificaciones al procedimiento penal	300.
44.- Relación entre proceso penal y proceso tributario	301.
45.- Los apremios en materia tributaria	305.
46.- Primera variante a los apremios	305.

46.1.- Casos en que procede el apremio	305.
46.2.- Procedimiento	307.
47.- Segunda variante a los apremios	308.
47.1.- Casos en que procede el apremio	308.
47.2.- Procedimiento	308.
48.- Normas comunes a ambas variantes	309.

INTRODUCCION

En el presente trabajo que representa para nosotros nuestra memoria de grado se pretende realizar un acercamiento con cierto grado de estructuración respecto de lo que es el delito tributario en relación a su estructura penal.

En su inicio, la obra desarrolla elementos básicos del derecho penal, los que tienen una plena aplicación al delito tributario, por ser éste, una especie de delito dentro de la gama reglada que presenta el ordenamiento jurídico nacional, respondiendo al principio de tipicidad criminal y por cierto de legalidad.

Posteriormente, en un segundo capítulo, se relacionan elementos tan concretos y definidos como el dolo necesario, que se requiere para su cometido, la subjetividad del mismo, los elementos que son comunes para el ámbito tributario y que provienen de las ciencias penales, como son la conducta, el tipo, la antijuridicidad, la culpabilidad, las circunstancias, la sanción, las comunicabilidades, los concursos, por mencionar algunos ejemplos. Todos conceptos que se interrelacionan para dar vida a un ámbito muy compartido entre el derecho fiscal y la ciencia penal.

A continuación y una vez introducidos al ámbito penal tributario, se desarrolla cada una de las figuras delictivas previstas en el artículo 97 del Código Tributario, analizando su estructura como delito y alguna jurisprudencia para los casos en particular.

Finalmente, se disponen dos capítulos especiales a fin de describir conceptos respecto de la penalidad del delito tributario y brevemente se reseña el procedimiento actual, con algunos tintes comparativos con el procedimiento anterior a las modificaciones procesales realizadas en materia tributaria.

De esta manera, lo que se pretende, dentro de los límites estructurales de nuestra memoria, es presentar una orientación acerca del tratamiento que contempla el sistema sancionatorio tributario chileno, ante toda forma de evasión tributaria con su finalidad de recaudación fiscal, sin desconocer la complejidad de las normas tributarias y su difícil asimilación por la población debido a la constante mutabilidad de situaciones económicas y financieras.

CAPITULO PRIMERO: MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL.

1. DELITO TRIBUTARIO O INFRACCIONES PENALES

1.1.- Concepto.

Delito tributario es toda acción u omisión dolosa destinada a eludir el cumplimiento de una obligación tributaria castigada por la ley con pena corporal.

El concepto de delito tributario encuentra su origen en la ley penal. Entre la ley penal y la tributaria existe un nexo indisoluble, porque delito es justamente la violación de la ley, o para ser más precisos, la infracción de un precepto o prohibición establecida en la ley misma.

Los delitos tributarios consisten en transgresiones de una mayor gravedad, para los cuales la ley establece penalidades especiales que en nuestro derecho consisten en penas corporales privativas o restrictivas de libertad.

Esta clase de ilícitos corresponderá generalmente a fraudes tributarios, es decir aquellas conductas que constituyen un conjunto de maniobras dolosas que los contribuyentes adoptan para lograr una minoración de los impuestos que deben satisfacer.

Para que se configure es necesario:

a) Que el contribuyente realice una acción u omisión típica.

Es decir, es necesario, que el contribuyente realice la conducta de acción u omisión descrita por la ley al configurar el delito. Ello no constituye más que la aplicación del principio de legalidad (no hay delito sin ley que lo establezca).

Es aquí donde encontraremos una faz objetiva y una faz subjetiva. La objetiva dice realización con la conducta concreta del individuo que debe concordar con la conducta establecida por la ley para configurar el delito.

Además, dentro de la faz subjetiva, es necesario que el sujeto realice la conducta típica con dolo, a sabiendas o maliciosamente.

b) Es necesario que dicha conducta sea antijurídica.

Es decir contraria al ordenamiento jurídico en su conjunto, sin que existan causales que eximan al infractor de su responsabilidad.

Lo anterior se debe a que el ordenamiento jurídico no sólo establece deberes y obligaciones y las sanciones para el incumplimiento de ellas, sino que también establece causales de justificación, por las cuales no obstante cometerse una acción ilícita típica, ella no es castigada.

c) Por último, es necesario que la conducta típica y antijurídica sea además culpable.

Con ello se quiere significar que para configurar plenamente el delito tributario, es necesario que el delincuente haya ejecutado el hecho típico y antijurídico no obstante que en la situación concreta pudo someterse a los mandatos y prohibiciones del derecho.

Es así entonces que el sujeto no será culpable, y por tanto no cometerá delito alguno, si es inimputable (loco o demente, privado de razón, menor de 16 años, mayor de 16 y menor de 18 obrando sin discernimiento) o bien si no es posible exigirle otra conducta (por fuerza irresistible o miedo insuperable)

Para el Servicio, delito tributario constituye toda acción u omisión, maliciosa o mal intencionada en que incurra un contribuyente tendiente a ocultar, desfigurar o disminuir las

operaciones efectivamente realizadas, a cuya declaración y pago la ley lo obliga, utilizando maquinaciones, artimañas u otras operaciones dolosas y que puedan resultar idóneas para la evasión tributaria que se pretende. (Ejemplos; Arts. 97 N° 4, 5, 8).

Sin embargo, no todos los delitos tributarios constituyen fraudes, pues también existen delitos formales constituidos por la reiteración de infracciones administrativas en los que no se comprende el dolo. (Art. 97 N° 10, 12, 13, 14, 18).

1.2.- Características.

a.- La pena corporal es compatible con sanciones de tipo administrativo y aún civil.

b.- Dentro de la clasificación de los delitos nos encontramos con crímenes, simples delitos y faltas.

c.- Los juicios criminales por delitos tributarios sancionados con pena corporal solo podrán ser iniciados por querrela o denuncia del SII o del consejo de defensa del estado a requerimiento del director.¹

2. DELITO TRIBUTARIO CRITERIOS DE DISTINCIÓN CON LAS INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS.

Según ha quedado establecido, delito tributario es toda violación dolosa de las normas tributarias tendientes a evadir impuestos. Además del dolo, las diferencias entre una infracción administrativa y un delito tributario, son:

¹ ASTE M, Cristián. Apunte de Derecho Tributario, Santiago, Chile. U. Católica de Chile, 2007.

a.- La sanción, pues las infracciones administrativas se sancionan con multa y en algunos casos, también con clausura. Las penales son sancionadas con multa y pena corporal.

b.- La autoridad que las aplica. Las administrativas son aplicadas por el tribunal tributario. Las penales, por la justicia del crimen.

c.- El procedimiento que se utiliza para aplicarlas. Si la infracción es administrativa, se aplica el procedimiento del artículo 161 o 165, dependiendo de la infracción. Si es penal, el procedimiento que se aplica es el que contiene el Código Procesal Penal, con las modificaciones que establece el artículo 163 del Código Tributario.

d.- Responsable de los sanciones. De las sanciones pecuniarias responden el contribuyente y las demás personas legalmente obligadas (Art.98). Las sanciones corporales y los apremios, en su caso, se aplicarán a quien debió cumplir la obligación y tratándose de personas jurídicas, a los gerentes, administradores o a quienes hagan las veces de éstos y a los socios a quienes corresponda dicho cumplimiento (Art.99)

e.- Las infracciones administrativas tienen su fundamento en la responsabilidad objetiva, es decir, este tipo de ilícitos se configuran con sola comprobación de la conducta material típica, sin que sea necesario comprobar culpa o malicia o dolo en el infractor.

f.- Los plazos de prescripción. Si la sanción es administrativa la prescripción es de tres años. Si es penal, el plazo es de 5 o 10 años, según la pena asignada. Si ésta es de simple delito: 5 años. Si es crimen: 10 años.

Actualmente es el director nacional del S.I.I. quien decide privativamente si ejerce o no acción penal, por aquellas infracciones tributarias sancionadas penalmente. Cuando

decide no hacerlo, se aplica sólo la sanción administrativa, conforme al procedimiento sancionatorio general que establece el artículo 161 del Código Tributario.

g.- Independencia de la acción penal. El ejercicio de la acción penal es independiente de la acción de determinación y cobro de impuestos (Art.105 inciso final).

3. DEFRAUDACIÓN, FRAUDE Y ENGAÑO.

El legislador no ha definido estos términos y los conceptos que nos proporciona el léxico, carecen en cierta manera de precisión. Según el diccionario², defraudar es "privar a uno, con abuso de confianza o con infidelidad, de las obligaciones propias, de lo que le toca de derecho".

Al respecto, Mario Seguel C.³ señala: "El verbo defraudar hace referencia a un perjuicio patrimonial logrado por cualquiera argucia que la mente humana sea capaz de crear, con el objeto de lesionar los intereses patrimoniales de sus semejantes, es decir, por medios fraudulentos".

Por su parte, el profesor Gustavo Labatut G.⁴, define el fraude o defraudación, términos sinónimos para el legislador chileno como "El logro abusivo de una ventaja patrimonial, en perjuicio de terceros, mediante engaño, abuso de confianza, o, en general, incumplimiento de una obligación". En su concepto, para la existencia del fraude o defraudación no es indispensable, al menos en nuestro derecho; el ánimo de lucro por parte del infractor.

Los delitos que sanciona el "Código Penal en el Libro II, Título IX, Párrafo 7°, bajo la denominación de "defraudación", solo en ciertos casos corresponden a un concepto

² RAE, Diccionario de la Lengua Española, 2008.

³ SEGUEL C, Mario. El concepto de fraude y defraudación en la legislación penal.

⁴ LABATUT G, Gustavo. Derecho Penal. Santiago, Chile, Editorial jurídica, 1959.

técnico de fraude o defraudación por lo que debemos concluir que el término "defraudación", empleado por el Código Penal para referirse a dichos delitos, es impropio.

Como puede apreciarse, la dificultad para precisar este concepto deriva de las múltiples formas que puede asumir el fraude o defraudación. Al respecto, señala Huerta⁵: "Existen muchas maneras de defraudar a una persona y esta forma de fraude puede clasificarse atendiendo a diversos puntos de vista. Se puede defraudar mediante engaño, lo que constituye estafa; se puede defraudar abusando de la confianza, apropiándose indebidamente de lo que se ha recibido en depósito, comisión o administración; se puede defraudar celebrando un contrato simulado, ocultando bienes o enajenándolos en perjuicio de los acreedores, etc."

En el aspecto que a nosotros nos interesa, esto es, el tributario, la defraudación que supone la intención de dañar consiste en la realización de un acto violatorio, o en la omisión de cualquiera circunstancia con relevancia fiscal, con el propósito deliberado de sustraerse, en todo o parte a una obligación impositiva.

Giuliani Fonrouge⁶, quien, delimitando el concepto en cuestión, expresa "No deben confundirse los conceptos de defraudación fiscal, con evasión fiscal, ya que la segunda tiene un carácter más amplio y puede definirse como todo acto u omisión que violando disposiciones legales, produce la eliminación o la disminución de la carga fiscal; mientras que la primera se refiere únicamente, al mismo resultado, pero obtenido mediante un tipo especial de conducta que se denomina "fraude".

⁵ HUERTA Joaquín. El fraude en la legislación chilena. Santiago, Chile, Edit. Universitaria. 1963, memoria.

⁶ FONROUGE Giuliani. Derecho Financiero. Buenos Aires, Argentina, Editorial Depalma. 1962. Volumen II.

3.1.- Fraude y engaño.

Para Maurice Laure⁷, el fraude, en materia tributaria, designa "el conjunto de maniobras que los contribuyentes adoptan para lograr una minoración de los impuestos que deben satisfacer".

Giuliani Fonrouge⁸, lo define como "todo acto u omisión que, violando disposiciones legales, en el ámbito de un país o en la esfera internacional, produce la eliminación o la disminución de la carga fiscal".

Podemos decir que engaño es el género; es toda astucia o maquinación de que una persona se sirve para burlar la ley o los derechos que ella concede o reconoce. El fraude, en cambio, es el hecho de burlar la ley o los derechos que ella garantiza. Puede considerarse entonces al engaño como el medio, el camino de que se vale el agente para llegar al fraude y a éste, como el fin que se persigue, el objeto que se propone obtener mediante el engaño.

La dificultad de distinguir estos dos elementos radica en el hecho de que casi siempre van unidos y de ahí que se les emplee como sinónimos.

El significado de fraude no queda restringido al uso de medios aptos para engañar o sorprender la buena fe ajena, sino que se extiende a todas las hipótesis en las cuales la conducta criminal, para lograr el resultado dañoso sobre el patrimonio ajeno, no realice una actividad física en relación directa con la cosa, sino que llega al enriquecimiento ilícito con violación arbitraria de derechos ajenos. De modo que el fraude puede ser, en materia penal, una forma particular de delito o un medio de cometerlo como una característica más del concepto que estamos tratando de precisar, que, en los delitos en que interviene el fraude, la violencia es reemplazada por recursos intelectuales. Es por esta razón que el fraude se presenta exclusivamente en los delitos que directa o indirectamente atacan contra el

⁷ LAURE Maurice. Tratado de política fiscal. Madrid, España, Editorial de Derecho Financiero. 1960. T. III.

⁸ FONROUGE, Ob. Cit.

patrimonio; en los demás casos, delitos contra la vida, por ejemplo, de existir fraude, éste debe ser considerado como una circunstancia agravante.

Debe advertirse, sin embargo, que la palabra fraude tiene un doble sentido, cuyo significado dependerá de la forma en que la emplee la ley.

Cuando se habla de fraude como medio, se está haciendo referencia a todo aquél amplio campo de posibilidades o maneras tendientes a causar el daño previsto, por el precepto, lo cual supone, en consecuencia, que el fraude exige en el autor una actividad positiva o negativa con miras a la obtención de un beneficio patrimonial.

En segundo término, el fraude equivale a perjuicio, daño, detrimento, etc., es decir, expresa la consecuencia de una determinada actividad antijurídica.

En ausencia de un concepto legal de fraude, tanto en el Código Tributario como en el Código Penal, creemos de interés transcribir el concepto de fraude aduanero que daba la ordenanza general de aduanas (DFL 213 de 22 de julio de 1953) en el inciso 2° del Art. 186. La citada disposición expresaba: "Fraude es todo acto que eluda o tienda a eludir o frustrar las disposiciones aduaneras, con el ánimo de perjudicar los intereses fiscales".

El concepto anterior posee para nosotros el siguiente valor:

- a. Es fácilmente adaptable al fraude tributario;
- b. Posee la necesaria amplitud que la complejidad y variedad de las maquinaciones empleadas por los infractores tributarios requieren;
- c. Nos señala (con la expresión: "que eluda o tienda a eludir o frustrar"), que basta la mera intención encaminada a lesionar los intereses del Fisco, para que se configure el delito, es decir, nos muestra la importancia que el legislador atribuye a la actitud psíquica del

delincuente, toda vez que sanciona al igual que ocurre en el delito tributario, no solamente a quien logre causar el perjuicio en los intereses del Fisco, sino que además, a quien intenta hacerlo.

d. Porque exige (en la frase: "con el ánimo de perjudicar los intereses fiscales"), un tipo de dolo análogo al que requieren algunos delitos tributarios, y que para M. Seguel⁹, se trata indudablemente de dolo específico, de cuya existencia se deduce que el delito no se configura por el sólo perjuicio ocasionado al Fisco, o por la mera posibilidad de producirlo, sino que es necesario comprobar que los hechos se realizaron con el fin preciso indicado.

Cabe señalar, que la disposición a que hemos hecho referencia fue reemplazada por el artículo único, letra b) de la Ley 16.127 (Diario oficial de 29 de enero de 1965). En consecuencia, el inciso 2° del artículo 186 de la ordenanza dice actualmente: "Fraude aduanero es todo acto que eluda o frustre las disposiciones aduaneras precitadas, con el ánimo de perjudicar los intereses fiscales en cualquiera forma".

3.2.- Delito Tributario y simulación.

La simulación, que consiste en crear la apariencia de un hecho, con el fin de disimular el verdadero, ha sido definida por F. Farrara¹⁰ como: "La declaración de un contenido de voluntad no real, emitido conscientemente y de acuerdo entre las partes, para producir, con fines de engaño, la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo".

Si las partes dan a un contrato una denominación diversa de la que de acuerdo con la ley le corresponde, a objeto de impedir que se conozca la verdadera naturaleza del acto con el fin de disimular otro que tenga un tratamiento tributario más severo o cuya realización

⁹ SEGUEL C, Mario. El concepto de fraude y defraudación en la legislación penal.

¹⁰ Citada por R. Parra M. "De la determinación del impuesto". Memoria, U. de Concepción, Universidad de Concepción, 1966.

pueda originar complicaciones tributarias especiales, el Servicio procederá a otorgarle la calificación jurídica que realmente sea procedente para los efectos de aplicar el impuesto que corresponde.

Sin embargo, según se desprende de la regla que da el artículo 63 de la Ley de Herencias, en su inciso final, la calificación jurídica que el Servicio otorgue a un determinado acto, para los fines de aplicarle el impuesto, no tendrá otros efectos que los tributarios.

La disposición a que hacemos referencia expresa: "La resolución judicial firme que fija el impuesto conforme a este artículo no importará un pronunciamiento sobre la calificación jurídica del respectivo contrato para otros efectos que no sean los tributarios".

Como fuente del delito la simulación está contemplada:

- a. En el artículo 63 de la Ley de Herencias y sancionado en el artículo 64 con las penas que establece en el N° 4 del artículo 97 del Código Tributario; y
- b. En la figura genérica del N° 4 del artículo 97, en cuanto que la simulación constituya un procedimiento doloso encaminado a ocultar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto.

Tratándose de la infracción a la ley de herencias, la sanción tiene lugar respecto de las partes de un contrato simulado a quienes se les compruebe una actuación dolosa encaminada a ocultar el impuesto; de los que, a sabiendas, se aprovecharen del dolo y del profesional que hubiere intervenido dolosamente en dichos actos y contratos.

En el aspecto que nos interesa basta señalar que, en todo caso, el contrato que originó la responsabilidad penal tributaria conserva su validez, ya que las circunstancias de haber dado origen a una infracción no originan a su respecto ninguna causal de nulidad. Existe declaración expresa en este sentido en el Art. 108 del Código Tributario.

4. ELEMENTOS DEL DELITO TRIBUTARIO.

El concepto de delito más aceptado en nuestro medio es aquel que lo define como: "la acción humana típica, antijurídica y culpable".

Se dice que este concepto contiene los elementos objetivos y subjetivos. Los primeros serían: conducta, tipicidad, y antijuridicidad, en tanto que a lo subjetivo del delito se le llama culpabilidad.

A los elementos genéricos del delito, puede agregarse la sanción que, si bien es una consecuencia, se suele citar entre los elementos. Sin perjuicio de lo anterior, en el delito tributario deben concurrir sus elementos específicos, propios de cada tipo delictivo en particular.

4.1.- Elementos genericos.

4.1.1.- Conducta humana.

Para que el delito tributario emerja al mundo de los fenómenos externos y pueda ser atribuido a alguien, es preciso que tenga como base indispensable, un comportamiento humano que constituya una acción, en el sentido amplio del vocablo, es decir, comprensivo tanto del hacer como del no hacer.

La idea de acción lleva implícita la de finalidad, porque no se trata de un proceso causal ciego, sino de dominio y dirección de los límites de las posibilidades de la percepción y comprensión humana.

Al referirnos a la acción, debemos considerarla como un simple efecto en el mundo exterior producido por la voluntad, es decir, mirándola desde el punto de vista de la

relación de causalidad y dejando para más adelante la consideración referente al elemento subjetivo que gobierna esa voluntad, pero sin olvidar que la acción, para merecer el calificativo de tal, aún en el aspecto puramente objetivo, tiene que ser, necesariamente una exteriorización de voluntad. Es preciso que el movimiento o la pasividad sean la consecuencia de una actitud psíquica en ese determinado sentido.

La acción es la conducta del sujeto, positiva o negativa, que origina un resultado que es consecuencia necesaria de ella. Con este elemento se hace referencia al procedimiento de que se valió el contribuyente para defraudar al Fisco.

Se acepta generalmente que la acción u omisión es un elemento objetivo, sin embargo, en el moderno derecho alemán ha surgido la teoría de la acción finalista, según la cual, la esencia de la acción reside en la voluntad final del agente y no en su manifestación en el mundo exterior, de modo que ésta se vincula, no sólo a la finalidad propuesta, sino también a los medios empleados para obtenerla y a las consecuencias que de ella sobrevengan.

No corresponde hacer aquí un análisis crítico de estas u otras teorías acerca de la acción, sólo nos interesa señalar que el concepto de acción, concebida como mero cambio en el mundo exterior, que es el que adoptamos para nuestro trabajo, es criticado por quienes ven su esencia en la voluntad, en la subjetividad del agente.

4.1.2.- Tipicidad

Es la descripción que la ley hace del delito, de modo que hablar de tipicidad significa en definitiva referirse a la disposición legal infringida. Existe atipicidad cuando el hecho no reúne todas las características o supuestos que integren el delito de que se trata.

De modo que uno de los elementos del delito está constituido por la descripción que la ley hace de él, elemento objetivo, por cuanto se traduce en la definición contenida en el texto legal.

Debe tenerse en cuenta, sin embargo, que la descripción legal ejerce una función calificante, no sólo de la acción sino que también de los demás elementos del delito, de manera que la forma de obrar de la tipicidad sobre la culpabilidad, queda justamente en el límite entre lo objetivo -entendido en forma tradicional- y lo subjetivo.

La tipicidad significa que los modos de proceder del infractor, para que resulten punibles, deben estar necesariamente pre-delimitados por la ley, mediante figuras que especifiquen esas acciones.

Estas figuras deben dar, en forma completa, la noción de los hechos merecedores de sanción, señalando todos sus elementos propios ya que desempeñan la función de modelo para saber si, desde el punto de vista descriptivo, una conducta cae o no en alguno de los círculos de lo punible.

En la descripción de las figuras delictivas es recomendable omitir expresiones vagas, ya que crean un clima propenso a la discrecionalidad, como es el caso de la socorrida fórmula "u otras análogas".

La punibilidad de una conducta exige su adecuación exacta con una figura legal, es decir, una calificación expresa de lo ilícito, mal puede haber adecuación exacta, si la descripción del accionar reprimido se encuentra confusa; sin contenido específico ni expresión determinada o verbo rector que sirva de pauta.

Además, como ya lo señalamos, la tipicidad no debe entenderse como una mera descripción de realidades o conductas externas; ella no sólo cubre las fases externas de la

ejecución del hecho punible, sino que también usa palabras que denotan realidades subjetivas, es decir, se refiere a lo interno del agente.

El concepto penal de tipicidad implica, por último, un rechazo de la analogía como fuente creadora del delito.

Sobre la forma en que el delito tributario da cumplimiento a este requisito, caben algunos comentarios en relación, especialmente, con el N° 4 del Art. 97 del Código Tributario, los que formulamos al analizar dicha disposición.

4.1.3.- Antijuridicidad.

Para que pueda ser punible el delito tributario, además de estar tipificado, es decir, descrito en sus caracteres por la norma legal, debe ser antijurídico, o sea, contrario a derecho.

Este elemento se traduce en la necesidad de que el acto realizado sea injusto, esto es, contrario al ordenamiento jurídico en general, o más exactamente, a las normas que le sirven de base.

No basta la descripción de la figura delictual para deducir de ella la antijuridicidad, como lo sostienen algunos teóricos del derecho penal, para las cuales es formalmente antijurídico todo lo que sea contrario a una prohibición jurídico penal de hacer u omitir; lo que trae como consecuencia que el sólo hecho de desobedecer el precepto penal, significa proceder antijurídicamente y conduce a sostener que hay tantas clases de antijuridicidad como especies de preceptos jurídicos existen.

A diferencia de estos conceptos, concebimos la antijuridicidad como algo único, que tiene como característica la circunstancia de estar contra el derecho, sin distinción de ramas.

No compartimos, por tanto, la tesis de Bielsa¹¹, que contempla como entidades distintas el fraude a la ley y el fraude al Fisco, ya que desde el momento que se está defraudando al Fisco, contraviniendo las normas específicas tributarias, se está también vulnerando a la ley, lo que es una unidad indisoluble.

Villegas señala como características de la antijuridicidad las siguientes:

1. Objetividad. La contrariedad al derecho que significa la acción antijurídica, no tiene un carácter subjetivo sino objetivo, debe buscarse fuera de la voluntad o psiquis del agente, ya que lo que perjudica a la sociedad es la acción exterior y no la culpa del autor, la que se considera únicamente para valorar su responsabilidad.

2, La materialidad de la contradicción. La antijuridicidad implica, no una contradicción formal sino material, ya que tiene una determinada esencia que la vuelve contraria al derecho; debiendo buscarse esa esencia no en causas supra legales, sino en el derecho positivo.

Por tanto, debe concebirse objetivamente, con independencia de la culpabilidad que es particular y susceptible de ser distintamente estructurada por cada rama del derecho y con independencia de la tipicidad, según se ha demostrado recientemente.

La antijuridicidad tiene entonces materia propia, que consiste en el ataque a un interés prevaleciente, en el conflicto de intereses jurídicos, según el derecho positivo.

¹¹ BIELSA, Rafael. La Abogacia. Buenos Aires, Argentina, Editorial T.E.A., 1945.

La antijuridicidad es el resultado de un juicio hecho a la luz de las normas penales, sobre una acción determinada.

Algunos autores han sostenido la existencia de un aspecto subjetivo, diciendo que se requería, por parte del agente, conocimiento de la antijuridicidad de su actuar, es decir, la conciencia de que se obra contrariando al derecho; este criterio ha encontrado oposición por parte de quienes consideran que esta conciencia de lo injusto es un elemento del dolo,

El establecimiento de los delitos tributarios cuida, en general, la integridad del patrimonio fiscal, de modo que para su configuración deben concurrir, junto a los otros requisitos, la antijuridicidad del comportamiento del infractor, que consiste en que su conducta, además de atentar en contra de alguna disposición legal (tipicidad), infrinja el derecho, poniendo en riesgo los intereses fiscales que éste protege.

Dentro de la enumeración del N° 4 del Art. 97, encontramos un ejemplo claro de delito tributario susceptible de no configurarse por falta de antijuridicidad: es el caso de la omisión de compras.

En efecto, la disposición sanciona la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas.

Pero si ella no va seguida de una omisión en las ventas, no podría calificarse de conducta delictual, pues faltaría la antijuridicidad de la omisión. La sola omisión de las compras en los libros de contabilidad no atenta contra los intereses del Fisco, ni menos aún contra el derecho o contra la moral. Es cierto que el N° 4 del Art. 97 del Código Tributario la señala expresamente como constitutiva de delito, pero ello sólo nos permite afirmar que se ha dado uno de los elementos del delito: la tipicidad. Si constatamos que el presunto infractor omitió los asientos relativos a las compras con la intención de evadir impuestos, tendremos un segundo elemento: la culpabilidad o dolo e implícitamente habrá concurrido un tercero: la conducta humana.

Pero, la antijuridicidad, que en su calidad de elemento genérico del delito es tan imprescindible como cualquiera de los anteriormente citados, sólo estará presente en la medida que el comportamiento en estudio pueda calificarse de contrario al derecho, considerado éste como norma de conducta que tiene por base un deber moral, de equidad y de justicia.

Y es el caso, que el comportamiento que estamos analizando no tiene nada de antijurídico, sino en cuanto vaya seguido de una omisión de las ventas. Con la explicación anterior queda de manifiesto la relevancia que el elemento antijurídico tiene en la configuración de los delitos, en particular de los delitos tributarios que en este aspecto no pueden hacer excepción a las normas generales. Profundizaremos en el tema más adelante, al considerar en particular los delitos del Art. 97 del Código Tributario.

Concluyendo con el análisis de la antijuridicidad como elemento genérico del delito tributario, debemos agregar que ella desaparece por concurrencia de alguna eximente, es decir, alguna circunstancia que legitime la conducta del sujeto.

4.1.4.- Culpabilidad.

Este elemento subjetivo, unido a la naturaleza penal del delito tributario, trae como consecuencia la necesidad de que se reconozca la culpabilidad del infractor, en sentido amplio, para que el hecho sea punible.

De modo que, en principio, no cabe la responsabilidad objetiva, salvo que la ley, expresamente la establezca.

En la forma que el delito la requiere, (dolo o malicia), la culpabilidad significa la voluntad de realizar una acción cuyo resultado ilícito es querido o al menos asentido por el agente.

Por ello es necesario determinar la intención con que ha actuado el sujeto. La prueba del dolo consiste en acreditar que la conducta típica y antijurídica del contribuyente se ha encaminado conscientemente a burlar los impuestos, (dolo específico), lo que debe probar el Servicio recurriendo a los diversos medios legales de prueba, en especial a instrumentos, testigos, presunciones, etc., inclusive la confesión e informe de peritos.

Lo anterior no es necesario en aquellas figuras delictivas en las que la ley se encarga de presumir la intención dolosa de la conducta que sanciona, e incluso respecto a aquellas figuras delictivas que sólo requieren dolo genérico, ya que, según la opinión más generalizada, operaría a su respecto la presunción de voluntariedad del Art. 1º del Código Penal.

El Servicio estima que se encuentran en este último caso los delitos de los Nos 9, 12 y 13 del Art. 97; del Art. 100 y las siguientes figuras del N° 4 del Art. 97 del Código Tributario: adulteración de balances e inventarios; uso de boletas o facturas empleadas en operaciones anteriores.

Aceptado este criterio, resulta que en tales casos basta probar la conducta típica y antijurídica para que deba entenderse configurado el delito.

4.2.- Elementos Especificos.

4.2.1.- Engaño como elemento del delito.

El engaño es un elemento propio del fraude tributario, concepto que, a nuestro entender, es más restringido que el de delito tributario.

En efecto, si entendemos por delito de fraude tributario toda acción u omisión voluntaria que ejecuta una persona, tendiente a ocultar, desfigurar o disminuir el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, ello constituye sólo una especie del delito tributario y no es posible hacer sinónimos ambos términos, porque existen figuras especiales como la "destrucción de sellos" o "la ocultación de especies retenidas en poder del infractor", que constituyen delitos tributarios según el Art. 97 del código y no encuadran en el concepto de fraude, pues no existe en ellas el engaño o la astucia que éste supone, sino solamente, una conducta material que viola determinadas medidas de control; configurando un delito formal en el que no interviene la malicia.

De manera que no resulta exacto decir que el engaño es un elemento del delito tributario, ya que dicho elemento sólo es necesario para la configuración del fraude, entendido como una especie del anterior.

4.2.2.- PERJUICIO COMO ELEMENTO DEL DELITO.

El perjuicio como elemento del delito tributario. Del contexto de los diversos números del Art. 97 del Código Tributario, se deduce que lo que el código sanciona es la actitud dolosa del infractor, que puede traducirse en un perjuicio fiscal, es decir, que constituye a lo menos una amenaza de defraudación.

De modo que, si bien no es exacto considerar al perjuicio patrimonial como un factor ajeno al delito tributario, tampoco resulta correcto afirmar que el delito tributario supone perjuicio.

Creemos más atinada una posición intermedia según la cual el delito tributario no requiere necesariamente un detrimento efectivo del patrimonio fiscal, pero es necesario — cuando menos respecto del fraude— que las maquinaciones del contribuyente representen una amenaza, un peligro de defraudación.

El perjuicio derivado del empleo de procedimientos dolosos podrá ser, por lo tanto, real o posible, pero normalmente, no podrá faltar, aun cuando sea en un grado meramente potencial.

En este predicamento, el Art. 111 del Código Tributario considera la falta de perjuicio como una atenuante, pero no deberemos interpretarlo en el sentido de que el delito tributario, específicamente el fraude, no requiere perjuicio fiscal, sino que más exactamente éste debe entenderse consumado con prescindencia de que el perjuicio fiscal que la actividad del agente involucraba, se haya o no materializado en una lesión efectiva al interés del Fisco.

Ahora bien, si el perjuicio realmente se produjo, no variará la responsabilidad penal que, conforme a los demás antecedentes afecta al infractor y si las maniobras engañosas aptas para producir el perjuicio, no llegaron a dañar el patrimonio fiscal, esta circunstancia servirá de atenuante al imputado.

Por último, si las maquinaciones no pudieran ser consideradas aptas o idóneas para lesionar los intereses fiscales, es decir, en ningún momento el patrimonio fiscal se vio amenazado por ellas, tendremos que concluir que no existe fraude, pues nos encontramos frente a una situación que en el lenguaje penal recibe el nombre de delito imposible, por falta de idoneidad del medio empleado, y ello, cualquiera haya sido la intención del agente.

Debe concluirse, por tanto, que el perjuicio, -efectivo o posible, real o meramente potencial- es un elemento del tipo y que, si el riesgo que el fraude involucra, por cualquiera circunstancia no se materializa, estamos frente a una circunstancia atenuante.

Como se ve, el análisis de esta materia supone, por lo tanto, los criterios elementales necesarios para diferenciar a las circunstancias modificatorias de responsabilidad (meros accidentes que se vinculen al hecho del delincuente) de los elementos constitutivos o requisitos de la esencia del delito.

El tratamiento que hemos dado al perjuicio, como elemento del delito tributario, nos permite comprender, en su verdadero sentido y alcance, algunas de las conductas que el código sanciona como fraudulentas. Así, el N° 4, sanciona la presentación de declaraciones maliciosamente falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda.

La ley no exige que estas declaraciones tengan que causar daño, o que en el hecho lo provoquen, basta la posibilidad de que mediante este artificio se pueda causar una defraudación fiscal; es decir, se exige que al menos representen un riesgo para el patrimonio del Fisco.

Se desprende del análisis anterior, que el delito de fraude tributario ha sido conceptuado por el legislador como un delito de peligro, entendiendo por tales, aquellos en que basta la simple amenaza del bien jurídico que se protege, la sola posibilidad de su menoscabo, para que se entiendan consumados o perfectos.

Con mayor claridad puede apreciarse este fenómeno en los delitos de "adulteración de balances o inventarios", "el empleo de boletas ya utilizadas", etc.

De la redacción que da la ley a la primera figura mencionada, se desprende que se incurre en este delito, por el sólo hecho de prepararlos en esta forma, aunque en definitiva no sean presentados al Servicio. En el segundo caso, se configura el delito incluso en el utópico caso de que el contribuyente que usó facturas ya empleadas en operaciones anteriores, hubiese pagado impuestos por el total de sus ventas.

Estos delitos se han estimado incluso de naturaleza formal; han sido calificados como delitos de mera actividad, en cuanto a que para su consumación basta el puro comportamiento típico, sin que sea necesaria alteración alguna en el mundo exterior; no requieren resultado externo, no precisan del perjuicio para consumarse.

En cuanto delito de peligro, el fundamento de su sanción reside en que se trata de procedimientos que el legislador ha estimado idóneos para poner en riesgo el patrimonio fiscal, ya que tras esas conductas intuye la posibilidad de una burla del impuesto.

Algo similar a lo que estamos comentando, ocurre con la sanción que se establece para la "omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas".

Se trata, como puede apreciarse, de una conducta que a primera vista parece inocente, y tal carácter tendría, si no fuera seguida, como ocurre en la práctica de una omisión de las ventas; operaciones que son su lógico corolario.

De manera que la conducta anterior se sanciona porque pone en peligro el interés fiscal, materializándose el perjuicio con la omisión de los asientos relativos a las mercaderías enajenadas.

En el Art. 97 N° 5, la sanción está establecida en relación con el impuesto "que se trata de eludir". Con ello deja de manifiesto, una vez más, que la ausencia de un resultado dañino no obsta a la consumación del delito, ni libera al responsable de la sanción.

En conclusión, podemos decir que en general, el delito tributario y en especial, el fraude fiscal, -que es especie o modalidad del anterior- supone engaño y al elemento anterior debe agregarse el perjuicio, con la advertencia de que no es menester que éste efectivamente se produzca, sino que, basta con que las maniobras del agente lleven en sí la potencialidad para poner en riesgo el patrimonio fiscal, aunque el resultado dañino no se logre.

Otra referencia al perjuicio la encontramos en el Art.107 del Código Tributario, disposición que en su N° 5 se refiere al "perjuicio fiscal que pudiera derivarse de la infracción", como un elemento que el tribunal ha de tener en cuenta al momento de aplicar las sanciones.

Lo que aquí se valora es precisamente la peligrosidad del medio empleado, el daño que, potencialmente, pudo originar la maquinación; en oposición al Art. 111 ya citado, que sólo toma en cuenta el resultado efectivo del fraude.

Otro rol que se asigna a este elemento es el de hacer inadmisibile a su respecto la tentativa, precisamente porque en su calidad de delito de peligro, se consumaría independientemente del hecho de que el agente logre o no su cometido.

Sin embargo, en su oportunidad, llegaremos a esta misma conclusión, pero por otras vías, ya que a nuestro parecer la frase "impuesto que se trata de eludir", que se emplea en el N° 5 del 97, no se refiere exactamente al iter criminis, sino que desempeña otro papel de mayor importancia, cual es, el de señalar la finalidad perseguida con la omisión que allí se sanciona.

Otra función que creemos posible asignar al perjuicio es la siguiente: El Código Tributario toma como base sobre la cual ha de regularse la sanción pecuniaria o multa, en los Nos 4 y 8 del 97, el perjuicio o evasión que ha ocasionado la infracción. En efecto, el N° 4, establece una multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del valor del tributo eludido; y el N° 8, una multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento de los impuestos eludidos. Tal criterio se ve por lo demás reafirmado en el Art. 105 del mismo Código, que establece en su inciso 2° que: "La aplicación de las sanciones pecuniarias por la justicia ordinaria se regulará en relación a los tributos cuya evasión resulte acreditada en el respectivo juicio".

De manera que debe concluirse que en tales casos, si el delito no originó perjuicio, no será posible aplicar las sanciones pecuniarias que establece la ley, por cuanto no se ve a que base lícita podría recurrir el juez para aplicarla, sobre todo si sabemos que en estas materias la analogía no es procedente.

Es preciso advertir que no estamos pretendiendo que la falta de perjuicio haga desaparecer estos delitos; ellos se configuran con prescindencia del daño y pueden dar lugar a sanciones corporales, aunque el infractor no haya logrado su finalidad, pero, la falta de perjuicio en los casos señalados, origina respecto a las sanciones, las siguientes consecuencias: a) Atenúa la pena corporal, como consecuencia de configurarse la circunstancia atenuante del artículo 111 del Código Tributario; y b) Impide, por las razones recién señaladas, la aplicación de las sanciones pecuniarias.

Como conclusión el perjuicio potencial es un elemento del delito de fraude tributario y juega también un papel de circunstancia modificatoria de responsabilidad, ya que constituye un elemento que debe tenerse en cuenta al aplicar las sanciones que la ley establece para cualquier tipo de delito tributario.

Origina también consecuencias en relación con la calificación del delito —delito tributario como delito de peligro— y de un modo más discutible, produce efectos en el iter criminis.

El perjuicio efectivo tiene la siguiente importancia; su ausencia origina una causal atenuante de responsabilidad y constituye un impedimento (o disminución del monto), para la aplicación de las sanciones pecuniarias que la ley establece, en los casos de las figuras descritas en los números 4 y 8 del artículo 97 del Código Tributario.

En aquellos delitos que consisten en violaciones a determinadas medidas de control que adopta el Servicio en virtud de sus facultades fiscalizadoras y disciplinarias (Art. 97, Nos 12, 13 y 14), el perjuicio, en cualquiera de sus formas, desempeña un papel del todo secundario.

4.2.3.- Animo de lucro.

A pesar de estar generalmente implícito en el delito, ya que constituye, en definitiva, la razón que mueve al infractor a la ilicitud, se ha considerado unánimemente que el ánimo de lucro no es un elemento del delito tributario, el cual se configura con absoluta prescindencia de este factor.

4.3. La exigencia de la calidad de contribuyente en el sujeto activo.

No constituye requisito para que se configure el delito, que el infractor posea la calidad de contribuyente. En el hecho, el agente del delito tributario es normalmente el contribuyente, lo que lo mueve a defraudar es su ánimo de lucro; pero, ambas circunstancias no reúnen las características necesarias como para elevarlas a la categoría de requisito esencial o elemento del delito.

Se ha dicho que no es necesario que el infractor tenga la calidad de contribuyente, por cuanto el Código Tributario tipifica estos delitos en forma impersonal, sin emplear expresiones que denoten esta exigencia, como sería el caso de "el contribuyente que", u otras similares.

Este criterio aparece reforzado por el hecho de que el único delito propio que contempla el Código Tributario, es el del Art. 100, en el cual el agente ha de ser necesariamente, no un contribuyente, sino un contador.

El Código Tributario deja abierta la posibilidad de que cualquier sujeto incurra en los delitos que prevé y sea sancionado por ello, sin que se pudiera alegar que por no tratarse de un contribuyente, tal sanción es improcedente o que dicha circunstancia obsta a la configuración misma del delito, pues existen sujetos que, independientemente de su calidad de contribuyentes, tienen obligaciones de carácter tributario para con el Fisco.

Sin embargo, parece posible sostener que al menos en ciertos casos, la calidad de contribuyente del infractor constituye un verdadero elemento del delito tributario. Desde luego, porque el delincuente tributario es, por definición, una persona que infringe disposiciones fiscales relacionadas con los tributos (según se desprende del inciso 1° del Art. 97).

Además, es preciso anotar que el carácter, impersonal de los delitos tributarios desaparece en el N° 5 del Art. 97 del Código, ya que en esta disposición se sanciona al "contribuyente o su representante...".

Referencia expresa al carácter de contribuyente del sujeto infractor, encontramos también en la letra a) del Art. 163 del Código que se refiere a las querellas o denuncias que se presenten en contra de los contribuyentes.

También, de la redacción del Art. 99 del Código, se desprende que en los delitos de omisión la sanción corporal se aplica al contribuyente, ya que, normalmente, será éste el que ha debido cumplir la obligación.

En el Art. 98, que se refiere al responsable de las sanciones pecuniarias, la referencia al contribuyente es expresa.

Las exigencias implícitas a la calidad de contribuyente en el infractor, son numerosas; podemos citar, por ejemplo, las figuras delictuales del N° 4 del Art. 97 que se relacionan con la contabilidad. En estos casos resulta obvio que el autor del delito debe ser un contribuyente obligado a llevar contabilidad, en conformidad al Art. 70 de la ley de la renta. Luego este elemento del delito no puede ser descartado a priori.

5. SUBJETIVIDAD EN EL DELITO TRIBUTARIO.

5.1.- Imputabilidad.

Al referirnos al elemento subjetivo del delito, nos parece procedente decir algo respecto a la imputabilidad definida en el derecho penal común, como la posibilidad del autor del delito, condicionada por su salud y madurez espiritual, de valorar correctamente y de obrar conforme a ese conocimiento.

De acuerdo con este criterio, sólo serán imputables aquellos sujetos que en general sean capaces de ejecutar actos voluntarios, en contraposición a los automáticos o inconscientes.

La imputabilidad es, entonces, presupuesto de la culpabilidad, en las dos formas que asume; el dolo y la culpa.

Nuestra ley penal, establece dos tipos de motivos que excluyen la imputabilidad: la falta de desarrollo psíquico y la alteración de las facultades, las que son perfectamente aplicables al delito tributario.

En consecuencia, la responsabilidad por delito tributario tiene como necesario punto de partida, una voluntad libre y consciente que se exterioriza en una conducta atribuible al infractor en cualquiera de las modalidades que se reconocen a la participación, esto es, en calidad de autor, cómplice o encubridor.

Superada esta etapa, podemos entrar al análisis del dolo, cuya existencia es, según hemos venido señalando, determinante para la configuración de la generalidad de los delitos tributarios, ya que la ley lo exige expresamente al tipificar las diversas figuras delictivas.

5.2.- Dolo y su prueba.

En materia penal, el dolo consiste en la determinación de la voluntad hacia el delito, es decir, implica una resolución delictiva. En consecuencia, sólo podrá sostenerse la existencia del dolo; si el autor comprendió la criminalidad del acto, dirigiendo voluntariamente sus acciones hacia él. A su vez, este dolo será directo, cuando la ejecución del acto es el objeto definitivo de su intención y el autor tiene el propósito de llevar a efecto lo que constituye el contenido intelectual del dolo, vale decir, el hecho cuya materialidad y significación conoce. Así, en el fraude tributario, se requiere expresamente la intención de defraudar al Fisco, o sea, de privarlo de lo que por ley le corresponde y no creemos necesario recurrir a la idea de un dolo fiscal, de naturaleza propia, cuya característica diferencial sea la de no exigir siempre la prueba sobre la existencia de tal intención.

5.2.1.- Prueba del dolo.

Sin perjuicio de la presunción de dolo del Art. 1° del Código Penal, que podría operar respecto de ciertos delitos, según el criterio del Servicio, la malicia del contribuyente suele quedar de manifiesto o en condiciones de acreditarse, a través de los mismos hechos constitutivos de la infracción delictual. En efecto, muchas veces, la importancia de las omisiones comprobadas en las declaraciones juradas del contribuyente, la sola magnitud de la diferencia entre lo declarado y lo que debió declarar permiten, razonablemente, admitir la intención de eludir maliciosamente el pago del gravamen. Es decir, la materialidad de la infracción, los elementos objetivos trasuntan la intención con que fueron cometidos los hechos. Así, la alteración de la contabilidad, unida a la insuficiencia de las explicaciones para justificar la existencia de un simple error u omisión excusable hará, sin duda, presumir la existencia de maniobras de evasión fiscal.

Sin embargo, aunque la materialidad de la infracción autorice a presumir la intención de defraudar, las sanciones penales no podrán tener aplicación cuando el contribuyente justifique su falta de intención de defraudar o por otra causa resulte excusable la omisión en que haya incurrido. Así, por ejemplo, un tribunal argentino declaró que no había intención de defraudar por parte del contribuyente que, sin ocultar maliciosamente la naturaleza del producto, inscribió como fijador de cabello lo que resultó ser brillantina líquida, gravada con impuesto mayor, ya que, apareciendo como posible la existencia de un error de apreciación, no corresponde aplicar la sanción establecida para el caso de defraudación.

La circunstancia del hecho o materialidad de la infracción, pueden llevarnos también a presumir la falta de propósitos evasivos; este carácter tendrían, por ejemplo, la falta de clandestinidad de las operaciones que son objeto de reparos, el monto de la defraudación confrontada con el giro de los negocios del contribuyente, la circunstancia de que las excusas que éste proporcione aparezcan justificadas por los antecedentes del proceso, etc.

Respecto de las presunciones de dolo, dice Soler¹²: "La afirmación de que la ausencia de dolo debe ser probada por el imputado, constituye un grave error, no ya desde el punto de vista de la ley de fondo, sino del procedimiento penal, el cual no tiene por objeto la investigación de los cargos, sino el descubrimiento de la verdad. La presunción de dolo es de extrema peligrosidad, en cuanto significa que surja o no el dolo, el juez debe considerar que existe, salvo que las circunstancias de la causa valorada a petición de parte o de oficio, prueben lo contrario.

La conceptualización de la malicia que requiere el fraude tributario, supone un criterio definido acerca del problema de la excusabilidad del error de derecho (materia que por esta razón tratamos en forma especial), ya que, la voluntariedad o dolo del infractor, en cuanto supone libertad, inteligencia e intención, requiere que el contribuyente haya tenido conocimiento de la ley tributaria, en lo que se refiere a sus obligaciones, y de los hechos, en cuanto es necesario que haya participación en ellos, sabiéndolos ilícitos.

Sólo con estos elementos debidamente acreditados, podrá atribuirse la idea preconcebida de burlar el impuesto, que la ley requiere para la configuración del delito.

En la práctica, la prueba del dolo significa que el Servicio deberá acreditar el conocimiento del significado de los hechos que se realizaron y que condujeron o pudieron producir una evasión; el conocimiento por parte del contribuyente, de las obligaciones tributarias que lo afectan; la circunstancia de que los hechos realizados, por su reiteración, manifiesta inexcusabilidad u otras causas, implican un método estudiado, premeditado y consciente, que ha tenido por finalidad una evasión, configurándose así la mala fe del contribuyente, que resulta de las maquinaciones anteriores, de las falsedades en sus declaraciones u otros antecedentes que evidencian en el infractor el ánimo de defraudar.

Esta prueba se ve enormemente facilitada cuando los sistemas o medios empleados por el infractor denotan por sí solos una intención fraudulenta o ánimo de defraudar; es el

¹² SOLER Sebastián, Derecho Penal Argentino, Buenos Aires, Argentina, 1953. Tomo II.

caso del contribuyente a quien se le sorprende en posesión de documentos falsificados o que han hecho uso de éstos para consumación del delito.

Así también, creemos que evidencia malicia el contribuyente a quien se le sorprende adulterando las copias de las boletas o facturas emitidas, ya que no se ve como podría en este caso excusar su proceder. En este evento, la sola descripción de la conducta, es decir, del procedimiento de que se valió el contribuyente para defraudar al Fisco, sirve de prueba del elemento subjetivo, en cuanto queda de manifiesto con la sola descripción, la malicia que ello implica.

La prueba de dolo consiste en acreditar hechos que dejan de manifiesto la finalidad perseguida por el delincuente. Normalmente, lo que debe acreditarse es la intención precisa de evadir impuestos.

El elemento subjetivo se prueba, generalmente, con los mismos medios utilizados en la prueba de la conducta, poniendo en relevancia la malicia que llevan consigo.

Estos antecedentes permiten acreditar que la evasión, consumada o no, ha sido consecuencia de un método estudiado o premeditado. Si a ello se agrega una prueba en el sentido de que el infractor era persona que tenía, necesariamente, conocimiento del negocio y de sus obligaciones tributarias y otros antecedentes que excluyen la posibilidad de un error en el que se pudiera haber incurrido de buena fe, estaríamos en presencia de una clara intención de evadir impuesto y burlar la ley.

También la repetición o reiteración inexcusable en las infracciones, es un antecedente que evidencia voluntariedad, procesalmente, la prueba consiste en establecer la exactitud de una afirmación o proposición, a través de los medios autorizados por la ley y en la oportunidad que la ley señala.

Lo que debe acreditarse son los hechos que evidencian la malicia, o intención de evadir la prestación fiscal a que se está obligado, es decir, el comportamiento intencional dirigido a inducir en error a la autoridad. ¿Qué antecedentes materiales pueden dejar de manifiesto la intención dolosa del contribuyente? Por ejemplo, los siguientes: Una contradicción evidente entre la documentación y el contenido de las declaraciones, cuando se trata de una oposición manifiesta, incompatible con una razonable duda o error del contribuyente; La manifiesta disconformidad entre las normas legales y su aplicación por el particular. La exclusión, en la declaración presentada de algún bien o actividad que no podía, racionalmente, desconocerse; de modo que la omisión, por lo inexcusable, resulta a simple vista deliberada, etc.

5.2.2.- Naturaleza del dolo.

La configuración del delito tributario requiere que los actos que lo constituyen puedan ser atribuidos al "querer" o voluntad del infractor. En consecuencia, para que pueda tener lugar la responsabilidad penal, es preciso que la evasión se haya originado por un esfuerzo consciente del infractor en tal sentido.

En general, se estima que el dolo consta de dos elementos: la representación, es decir, la visión anticipada del hecho que constituye el delito y la voluntad del hecho mismo.

Se consideran queridos, los hechos a que se dirige la voluntad del agente (dolo directo), pero, en el caso de exigirse dolo específico, es necesario que el sujeto haya obrado con un fin particular, cuya realización no es necesaria para la existencia del delito, es decir, por un fin que está más allá y por tanto fuera del hecho que constituye el delito.

En el delito tributario, en que se requiere que el infractor persiga un resultado (la evasión de impuestos, el fraude fiscal), el perjuicio patrimonial del estado, estrictamente no forma parte del delito, ya que éste se configura independientemente del resultado de la conducta.

En consecuencia, el dolo específico es el que exige una determinada finalidad especial, que se agrega a la finalidad general perseguida por el delincuente y que, en la especie, sería la intención positiva de evadir impuestos.

Para considerar dolosa una infracción, no es necesario que se haya consumado la evasión del tributo, pues, si tal intención se frustra por vigilancia de la autoridad fiscal u otra causal, siendo evidente el propósito de eludir el pago de la prestación respectiva, la infracción se estima consumada y constitutiva de delito en virtud de la malicia del agente.

Sin embargo, tiene interés para los efectos del dolo, distinguir aquellos casos en que se advierte un propósito director de evadir el pago de la prestación tributaria, de los otros, en que también está presente el dolo y en que sólo puede imputarse al contribuyente un propósito indirecto de eludir el gravamen.

Si bien es cierto, el fraude tributario propiamente tal, que podemos resumirlo en la figura genérica que contempla el N° 4 del Art. 97, requiere de este propósito directo, otros delitos tributarios, como es el caso de aquellas conductas que se manifiestan en la violación de los medios de control que establecen las disposiciones tributarias, verbigracia, la violación de una clausura, se configuran con un dolo genérico, para cuya existencia basta el propósito indirecto de eludir el gravamen.

La mayoría de los autores estiman que en materia de delito tributario rige el dolo penal, tal como lo define la doctrina penalista. Por el contrario, otros como Fonrouge¹³, sostienen, que, en los casos en que corresponde apreciar el grado de imputabilidad del infractor, no es menester ajustarse estrictamente a las enseñanzas de la doctrina penalista, pudiendo existir un concepto fiscal de dolo.

¹³ FONROUGE, Ob. Cit.

De acuerdo a la posición mayoritaria, el delito tributario requiere no sólo la intención de violar el precepto legal, de cometer el hecho o incurrir en la omisión, sino la intención de defraudar al Fisco, es decir, de privarlo de lo que por ley le corresponde.

Sin embargo, cualesquiera que sean las características del dolo, lo esencial es que aquéllas figuras cuya tipificación incluye la malicia, no se consuman por la simple trasgresión de la norma tributaria, sino que es necesario comprobar, además, que los hechos se realizaron con el fin preciso que la disposición respectiva señala, es decir, que no mediando intención dolosa no hay fraude sino infracción, ya que la mencionada expresión, así como otras que emplea el Código Tributario ("a sabiendas"), denotan la exigencia del elemento intencional, de la conducta fraudulenta, a que hemos hecho referencia.

En cuanto a la naturaleza del dolo, la cuestión es discutible, si bien es cierto que el término "encaminados" debe también tenerse en cuenta para estos efectos. Y si entendemos que la mencionada expresión es sinónimo de "dirigidos a" o "con el objeto de", podríamos en principio, concluir que con ella se está determinando la dirección de la voluntad del infractor, de manera que se trataría de un dolo específico, sin que, por cierto, sea necesaria la obtención del fin perseguido, es decir, sin que sea necesario para la configuración del delito, que se materialice la burla del impuesto.

Es necesario advertir, en relación con la frase "procedimiento doloso", que dada la amplitud del concepto de fraude no sólo configuran el delito tributario del 97 N° 4, los hechos o conductas casuísticamente enumeradas en las leyes, sino también todo medio idóneo dirigido a evadir el impuesto. Este es, por lo demás, el objeto de la figura genérica o residual contemplada en la última parte del Art. 97 N° 4.

Aclarando conceptos, diremos que el dolo genérico consiste en la voluntariedad del hecho y se condensa en el principio de que puede ser castigado por un delito si no ha querido el hecho que lo constituye.

El dolo específico, en cambio, consiste en el fin que persigue, en la especie, el ánimo de defraudar al Fisco evadiendo tributos.

De este modo, para la doctrina mayoritaria, que exige para el fraude tributario un dolo específico, no cometería este delito el que trama un fraude o incurre en comportamiento ilícito o maquinaciones dolosas, con una finalidad distinta a la señalada.

Podemos agregar, además, que no debe confundirse la intención específica, con el motivo que indujo al autor del fraude y que generalmente está constituido por la representación de un resultado a lograr, es decir, por la ventaja que se espera obtener, que en el caso del delito tributario es irrelevante.

Para Fonrouge¹⁴, el dolo fiscal no siempre exige la prueba de la intención de defraudar.

5.2.3.- *Malicia y a sabiendas.*

La palabra "maliciosamente", denota una valoración, sirve para atribuirle a una conducta el contenido de reprochable que puede haber en ella.

La malicia tiene un significado doble; por una parte significa un estado anímico del agente y por otra, quiere decir que la situación objetiva se califica de contraria a un valor, en especial, de opuesta a lo bueno.

El aspecto subjetivo de la malicia está compuesto por la conciencia y la voluntad de realizar el hecho punible. Esta conciencia y esta voluntad del delincuente no interesan a la ley en su compleja realidad total. Sólo le interesa al derecho, que haya existido una concordancia entre el fin que es propio de la conducta descrita como punible y el fin que el

¹⁴ FONROUGE, Ob. Cit.

agente se propuso. Tampoco importa a la ley que el fin del delincuente fuera o no un medio para lograr otro. Lo único que preocupa al derecho es la coincidencia entre los fines de la acción y del autor.

Resumiendo podemos decir que la malicia significa la adhesión de la voluntad a la finalidad de una conducta descrita en la ley penal y conscientemente deseada.

No es suficiente la coincidencia de la finalidad perseguida con el fin prohibido. Es necesario, además, que la referencia anímica del sujeto con su acción, merezca el calificativo de perversidad, de maldad, de contrario a la moral o al derecho.

La malicia del contribuyente se manifiesta por medio de maniobras fraudulentas que difícilmente podrían definirse por las innumerables formas o tópicos que pueden revestir, en todo caso, dichas maniobras están constituidas por ardides, astucias, maquinaciones o procedimientos ingeniosos, hábiles por sí solos para provocar el fraude.

Se ha interpretado el término "maliciosamente" en el sentido de dolo específico, por cuanto se requiere la particular intención o fin especial de evadir impuestos, aunque en la práctica no se consiga el fin perseguido.

En general, se estima que la malicia es un concepto que va más allá del dolo (genérico), de modo que para configurar el delito tributario, en lo que al elemento voluntariedad se refiere, no basta la existencia de graves motivos para poner en duda la buena fe del contribuyente, ni la presunción del Art. 1º del Código Penal, si no existe mérito suficiente para dar por establecido que ha procedido maliciosamente.

Los tribunales han entendido por dolo específico, más bien, lo que en doctrina se designa como dolo directo o dolo intencional. De manera que los jueces han exigido en estos casos que exista una coincidencia completa entre lo querido por el agente y el evento

descrito por la ley, en tal forma que no quedan comprendidas en ellas sino las acciones emprendidas con el propósito deliberado y reflexivo de causar el mal que se ocasionó. El resto de las acciones, aunque voluntarias, no podrá caer bajo la sanción de los artículos que contiene la palabra que analizamos si en ellas no concurre este ánimo particular denominado malicia. No se dan en estas sentencias argumentos en favor de esta posición, sino que se parte de la base que es la interpretación exacta.

Felipe Amunategui¹⁵, que ha hecho un estudio sobre el tema, divide o resume las opiniones al respecto, en 6 criterios que pasamos a analizar.

Funciones en que se atribuye la expresión "maliciosamente".

1. La de recalcar que sólo es punible la figura dolosa.
2. La de constituir un modo de expresar la exigencia de un dolo específico.
3. La de servir de suplemento bajo índice de reprochabilidad de la conducta señalada en el tipo.
4. La de ser un elemento del tipo.
5. La de destruir la presunción del dolo y
6. Opinión de quienes ven en esta expresión sólo un pleonismo de la ley, es decir, malicia como sinónimo de dolo.

1. La teoría según la cual la expresión malicia es un término usado para recalcar que sólo es punible la figura dolosa, puede ser descartada si se considera que, sin duda, la forma cuasidelictual de la comisión de estos delitos seguiría siendo impune, en virtud del N° 13 del Art.10 del Código Penal, aunque se suprimiera del texto legal la palabra "maliciosamente". Asimismo, no creemos posible sostener que sin esta palabra, la responsabilidad se convertiría en objetiva, ya que nuestro sistema penal contempla como principio fundamental el de que no hay pena sin culpabilidad, salvo en el caso especial de los delitos calificados por el resultado, que no nos preocupa, ya que en delito tributario la

¹⁵ AMUNATEGUI, Felipe. Maliciosamente y a sabiendas en el Código Penal Chileno. Santiago, Chile. Editorial Jurídica de Chile, 1961.

acción tipificada es punible con independencia de todo resultado, y uno de sus requisitos es, sin lugar a dudas, el dolo.

Por tanto, creemos que decir la expresión "maliciosamente" importa recalcar la idea de que sólo es punible la acción dolosa, es sinónimo de decir que esta palabra no desempeña ninguna función dentro de la ley.

2. La teoría del dolo específico se traduce en la exigencia de una culpabilidad con más requisitos de los que se exigen para castigar el común de los delitos.

Toda conducta penada por la ley, en cuanto especie del género delito requiere de un elemento subjetivo que además del contenido común a todo dolo, tenga las particularidades y la voluntad que requiere la conducta que se pena, de modo que la conciencia y la voluntad, cuando se refieren a un delito determinado, se cargan necesariamente de un contenido particular. Esta especificidad del dolo de cada delito se presenta no porque la ley lo exija, sino porque cada tipo legal está describiendo una acción y para cometer esa acción y no otra, se requiere un dolo que una a las notas genéricas, las específicas y propias de las figuras de que se trata, exista o no una mención expresa de la ley en este sentido.

Amunátegui¹⁶ dice: "a nuestro modo de ver, el único alcance legítimo de la expresión "dolo específico", es el dolo de cada delito en particular y por tanto hay igual número de dolos específicos que de figuras delictivas" y agrega: "En nuestro ordenamiento jurídico, la expresión dolo es sinónimo de malicia. De esta manera se podría decir o deducir que "maliciosamente" es lo mismo que "dolosamente". De manera que esta expresión, ni siquiera se refiere a una particularidad especial de la culpabilidad, sino que, por el contrario, es la fórmula que se emplea para designar el dolo general", (con lo que coincide en la opinión de los que estiman que la expresión maliciosamente, no es sino un pleonismo de la ley).

¹⁶ AMUNATEGUI Felipe, Ob. Cit.

Aunque generalmente los artículos que emplean la voz "maliciosamente" describen conductas que, por sí solas, indican menos contrariedad con el derecho que las restantes, concluir de ello que la palabra maliciosamente tiene por misión dejar impunes las conductas legítimas es desconocer que el Código Penal en el N° 10 del artículo 10 declara exento de responsabilidad criminal al que haya obrado en el cumplimiento de un deber, o en el ejercicio legítimo de un derecho.

No concordamos con este criterio, ya que la supresión de la palabra "maliciosamente", según ésta opinión, no tendría por efecto producir la injusticia que se quiso evitar al incluirla. Creemos, que sin esta palabra, las conductas que no sean antijurídicas quedarían siempre amparadas por la causal de justificación genérica del Art. 10.

5.2.4.- MALICIOSAMENTE COMO ELEMENTO DEL TIPO.

Desde el punto de vista del sujeto imputado, si se considera, como es el caso de esta doctrina, que la palabra maliciosamente juega un papel equivalente a las demás que emplea la ley, resultaría que, mientras no esté totalmente acreditada la malicia del agente, no hay posibilidad de condenarlo.

Desde el punto de vista probatorio, si se entiende por cuerpo del delito el hecho punible, como lo define la ley, se produce el problema de que la malicia o dolo no podría nunca acreditarse por la declaración del imputado o inculcado, a pesar de que sería el único medio que diera certeza, ello debido a que de la declaración sólo puede establecerse la participación del responsable de un delito, pero no para acreditar la existencia del cuerpo del delito y como la malicia formaría parte de éste último no sería la declaración prueba suficiente para justificarla.

5.2.5.- *Destrucción de la presunción de dolo.*

En primer lugar es necesario decir que la doctrina está muy dividida en lo que se refiere a la existencia de tal presunción; pero aceptada la opinión de quienes ven en el inciso segundo del Art. 1º del Código Penal una presunción de dolo, corresponde analizar la posibilidad de que la palabra "maliciosamente" tenga por misión establecer una presunción de inocencia.

La mayoría de la doctrina estima que la voluntad de la ley al emplear la palabra maliciosamente fue destruir la presunción de culpabilidad dolosa que pesa sobre el que ha sido encargado imputado, cuando el delito que se investiga es de los que tienen un bajo índice de antijuridicidad.

La negación de toda función, es una opinión que resulta en realidad un juicio crítico de las opiniones contrarias. Pero, si consideramos que la ley hay que interpretarla de una manera que tenga sentido, esta interpretación debe ser descartada.

De acuerdo a este criterio, la locución materia de nuestro análisis, no es más que una licencia literaria de la ley, de manera que su supresión no tendrá efecto alguno en las disposiciones que la contienen.

Sobre la posibilidad que constituyera dolo específico, afirman que todo dolo lo es, ya que la voluntariedad, la representación, el asentimiento, el conocimiento o cualquiera que sea la naturaleza que se le asigne al dolo, no puede entenderse sino en relación a una descripción legal.

Conforme a la tesis anterior, la culpabilidad está determinada por la tipicidad, de modo que ella debe reunir todos los requisitos exigidos por ésta. La voluntad del agente debe haber guiado su actuar externo de modo que se amolde a la descripción legal, por ello es que todo dolo es dolo específico, ya que por ejemplo, no puede cometerse delito de daño,

con dolo de adulterio, etc. Es decir, no existe un dolo genérico, sino tantos dolos específicos como delitos.

Lo específico es el tipo y por tanto cada figura delictiva requiere una forma de culpabilidad determinada que se adecue a la conducta objetivamente descrita.

Para la explicación de esta teoría puede usarse el siguiente ejemplo: en el caso del delito de castración, si mentalmente derogamos el epíteto "maliciosamente", siempre ocurrirá que no toda castración será punible como tal y que sólo podrá castigarse como autor de castración a aquel que tuvo dolo o intención de cometer ese delito y si sólo tuvo la intención de lesionar, responderá como autor de lesiones, ya que sólo respecto de esta figura se dan todos los elementos del delito, en especial la culpabilidad.

En apoyo de la posición anterior, vale la pena hacer notar que el propio Código Tributario usa los términos "dolo" y "malicia", como sinónimos, en el inciso segundo del artículo 100.

Función que atribuye a esta expresión la comisión redactora. Fundamentalmente tres son los motivos o propósitos que se tuvieron en vista para calificar el verbo con la voz "maliciosamente".

El primero consistió en eliminar la presunción de dolo establecida por el Art. 1º, en términos de hacerla inoperante, respecto de aquellos delitos en que aparece esta expresión.

El segundo tuvo por objeto especificar en términos formales y explícitos que sólo era punible la acción dolosa, es decir, se le usó como sinónimo de dolo.

Por último, se persiguió con ello recalcar el hecho de que sólo constituía delito la acción contraria a derecho o a los valores por él protegidos, realizada en conciencia de esta contradicción.

Posibles consecuencias de estos criterios.

a) En cuanto a la prueba.

Se ha entendido que la expresión en estudio no forma parte del cuerpo del delito, aunque se le de el sentido de hecho punible. La misión de esta expresión no se relaciona con la descripción de la conducta de modo que si se suprimieran las acciones penadas serían exactamente las mismas.

Amunátegui¹⁷, dice: "Fuera de la confesión del imputado y de las presunciones, no existe ninguna posibilidad de acreditar el estado del alma del agente cuando cometió el delito. Las pruebas documentales, testimoniales o periciales, sólo pueden conducir al establecimiento de hechos que sirvan de base a una presunción de malicia, pero no podrán nunca acreditarla. La confesión es un medio probatorio procedente, ya que la malicia no forma parte del cuerpo del delito, sino que es la que determina la participación del responsable en el hecho punible".

b) En relación con la codeinencia.

Como esta expresión no forma parte del tipo, los problemas de co-autoría o de concurrencia de cómplices o encubridores, se resuelven conforme a las normas generales.

c) En relación con las circunstancias eximentes de responsabilidad penal.

Si entendemos que la expresión "maliciosamente" no establece un nuevo elemento del delito, sino que tiene un alcance meramente procesal, cual es el de desvirtuar una presunción, difícilmente puede producirse una relación entre ella y las circunstancias eximentes, ya que éstas tienen por objeto liberar de responsabilidad penal a todas aquellas conductas que no reúnan los requisitos exigidos por la ley para la configuración del delito,

¹⁷ AMUNATEGUI Felipe, Ob. Cit.

es decir, son negaciones de cada uno de los elementos del delito, y no tiene este carácter la expresión "maliciosamente".

La palabra maliciosamente, ¿está o no comprendida en lo que el código denomina cuerpo del delito?, ¿es un aspecto subjetivo del tipo cuyas excepciones debemos buscarlas en el Art. 10 del Código Penal o su concurrencia o inconcurrencia es un problema de adecuación de la conducta al tipo y no de culpabilidad o antijuridicidad?

No existen obras de los autores nacionales sobre estas materias, sólo en forma ocasional suelen referirse a este punto, atribuyendo a la expresión en estudio una significación diversa según la disposición en que esté ubicada, es decir, no se le asigna un significado uniforme, sólo el profesor Labatut¹⁸ le atribuye el único significado de dolo específico.

Algunos autores, manteniendo el criterio de la comisión, estiman que la expresión "maliciosamente" es sinónima de dolo. Otros sostienen que ella tiene por objeto señalar que para la configuración del delito no basta la negligencia inexcusable por parte del infractor.

Otros, olvidando al parecer la causal de exención de responsabilidad criminal en favor del que cometa cuasidelito, salvo los casos expresamente exceptuados por la ley, han creído que la palabra "maliciosamente" tiene por función dejar impune cualquiera figura culposa.

Los que le asignan el significado de dolo específico, estiman que la supresión de esta palabra produciría el efecto de establecer una responsabilidad de tipo objetivo, en razón de la cual la pena se aplicaría en relación con el daño material causado, sin importar que el autor no hubiera deseado ocasionarlo.

¹⁸ LABATUT Glena, Gustavo. Derecho Penal. Santiago, Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1951, T. I.

En la jurisprudencia nacional encontramos la aceptación de dos criterios: el de malicia como sinónimo de dolo y el de dolo específico.

5.2.6.- A sabiendas.

La locución "a sabiendas" indica uno sólo de los aspectos que tiene la expresión "maliciosamente".

La expresión adverbial "a sabiendas" indica una manera o modo de realizar algo, que consiste en tener conciencia exacta de lo que se está haciendo. Para el derecho penal, estas palabras significan que el agente debe conocer el contenido antijurídico de su actuar.

"A sabiendas", se refiere al conocimiento por parte del agente, de la ilicitud o inmoralidad de su actuar y no de la conciencia de la punibilidad de la acción.

Con la frase "a sabiendas" se modifica el verbo rector, indicándose el modo en que debe realizarse la acción. Esta manera o modo consiste en conocer que se está actuando en la forma descrita por el verbo y en ningún caso podría sostenerse que consistiría en conocer la existencia de un precepto en el Código Penal, en el cual se castiga esa acción.

Dolo específico. El primer inconveniente que presenta su conceptualización deviene de las dificultades que presenta establecer la separación entre lo objetivo y subjetivo que hay en el delito.

Intentando una definición comprensiva de las diversas teorías existentes al respecto, podemos decir que el dolo es conocimiento de la ilicitud, intención de violar la ley y asentimiento del resultado dañoso de la conducta.

En cuanto a su contenido, la doctrina en general está acorde en el sentido de que pertenece a él la voluntad y el conocimiento del hecho, por parte del agente.

¿Cómo podemos afirmar que un hecho o resultado es querido por el agente?

En primer lugar, es querido lo que el autor se ha propuesto. En segundo lugar, lo que el agente se ha representado como la consecuencia de su actuar y finalmente, lo que el actor toma a su cargo con su intención.

En lo que se refiere a la graduación del dolo, los autores por lo general admiten aquella que va desde los deslindes de la culpa hasta la intención dirigida expresamente a la consecución del evento prohibido por la ley penal.

En lo que respecta a su clasificación se distingue: directo e indirecto, determinado e indeterminado, genérico y específico, dolo eventual, etc.

Doctrinas acerca del dolo específico en otros países. En España, a las expresiones "a sabiendas" o "intencionalmente" algunos autores les atribuyen el sentido de que en esos casos no cabe la figura culposa, es decir, en estos casos no cabe figura cuasidelictual.

Otros autores estiman que en tanto que el dolo genérico se contenta con un resultado, el dolo específico exige dos. Mientras en el dolo genérico basta la voluntad, en el específico se requiere el conocimiento del resultado. De modo que el dolo específico sería un dolo duplicado.

Otros autores estiman que el dolo específico tiene por finalidad excluir la posibilidad de configuración del delito en aquellos casos en que concurra el dolo eventual.

Para otros, el dolo específico es una clase de intención especial que caracteriza un delito y lo distingue de otro (autores italianos). Hay una tendencia que estima que el dolo

específico es una finalidad especial requerida por la ley o voluntad trascendente que difiere de la noción de dolo. Para ellos, la motivación interna del autor no forma parte del dolo como norma general. Sin embargo, en los casos en que la ley requiere una particular dirección de la voluntad hacia un objetivo, esta especial finalidad es la que constituye el dolo específico elemento que por lo tanto, sirve para diferenciar un tipo de delito de otro.

Otros estiman que no existe diferencia alguna entre el concepto general de dolo y el llamado dolo específico ya que el delito presenta determinados componentes, los cuales deben haber sido previstos y queridos por el autor, de manera que el dolo específico sólo viene a reafirmar este principio.

Hay quienes entienden que las palabras "a sabiendas" tienen por virtud establecer una presunción de inocencia en favor del inculpado y que se emplean en aquellos casos en que es racionalmente más probable que la conducta que se incrimina sea cometida sin malicia. También a la expresión "maliciosamente" se atribuye la virtud de destruir toda presunción de voluntariedad.

Antecedentes, resoluciones y fallos existentes sobre la materia. En una querrela deducida por el antiguo departamento de investigación de delitos tributarios, se expresa en relación con la prueba del dolo. Que este resulta de los siguientes elementos:

a) Que los socios a quienes se responsabiliza participaron activamente en la administración de la firma investigada.

b) Que éstos reconocen que conocían la existencia de dificultades de caja, motivo por el cual postergaron la contabilidad de los pagos efectuados a los proveedores, manteniendo la existencia de un pasivo ficticio o inexistente al final del año, es decir, al balance.

c) Declaración del contador, en la cual indica los motivos que tuvo en consideración para dejar la contabilidad de la sociedad: "empleo de sistemas que no eran de su agrado y que le merecieron reparos".

d) La circunstancia de haber contabilizado reiteradamente al final de cada ejercicio comercial, según puede apreciarse en el libro de inventarios y balances, como deudas pendientes, en la cuenta -varios acreedores- del pasivo, deudas ya canceladas en el período correspondiente. Este hecho sirve para probar lo que hay de "falso" y "doloso" en la contabilidad, especialmente en los balances y es un antecedente fundado para calificar el comportamiento tributario de las personas que tuvieron participación en las infracciones investigadas.

Conforme a ese planteamiento, procede calificar los hechos como dolosos de acuerdo con la intención con que actuó el contribuyente, ya que desfiguraba el verdadero monto de las operaciones realizadas encubriendo menciones de ingresos, adulterando los valores registrados en los respectivos balances y todo ello con evidente perjuicio de los intereses fiscales.

En un proceso en que se acreditó el dolo, se expresa: La prueba del dolo de que se encuentran revestidas las infracciones del contribuyente emana de los siguientes hechos: "El contribuyente es una persona de sólida posición económica, comerciante muy bien relacionado, socio y ejecutivo de una empresa prestigiada que necesariamente debe mantener contactos frecuentes y en ciertas formas estrechos con personas del alto comercio, la industria y la banca, lo que hace suponer en él una cultura general y de los negocios que no puede excluir la tributaria, al menos en sus conocimientos más elementales y sobre las que el Servicio ha insistido permanentemente por todos los medios de difusión". Estos conocimientos de la legislación tributaria se encuentran confirmados por los siguientes hechos: El haber prestado las declaraciones del impuesto a la renta firmadas por él y no por su contador, como es lo usual, haber hecho entrega de los documentos para su contabilidad al contador, impartándole instrucciones para que fuera contabilizándolas en determinadas

fechas, que no siempre correspondían a aquellas en que debían registrarse, lo que demuestra también la existencia de conocimientos contables.

Otros hechos que acreditan la mala fe con que actuaba el contribuyente son los siguientes:

a) Llevaba libros borradores, con el fin de registrar las operaciones reales que no debían vaciarse en los libros oficiales.

b) Llevaba un libro denominado "comisiones a los dependientes", en circunstancias que según se ha acreditado, éstos no ganaban ningún tipo de comisión por las ventas que efectuaban.

c) Tener cinco cuentas corrientes de las cuales contabilizaba sólo una.

Es de común ocurrencia que junto a los argumentos que se hacen valer para acreditar el dolo, se haga también una tácita referencia al error de derecho o desconocimiento de la ley, como causal excluyente del dolo; así por ejemplo, podemos citar los siguientes párrafos tomados de querellas presentadas por el Servicio.

"Si se tiene presente que el infractor es contador, su comportamiento tributario reviste caracteres de mayor gravedad, toda vez que no puede exculparse alegando ignorancia de las disposiciones que infringía".

Y en otro caso: "El contribuyente declaró el impuesto a las compraventas sólo al saber que se le estaba investigando, hecho que demuestra que sabía que debía presentar estas declaraciones, por lo demás, en los años anteriores el contribuyente había presentado personalmente dichas declaraciones".

La repetición de las irregularidades que dan lugar al fraude es un elemento que facilita la prueba del dolo, en cuanto excluye o hace difícil la posibilidad de aceptar un error o equivocación.

En este sentido, expresa una querrela: "La intención positiva de burlar el interés fiscal se puede apreciar por la forma reiterada con que el contribuyente ha incurrido en la infracción y por haber usado el infractor nombres ficticios al efectuar determinadas compras".

En ciertos casos la sola descripción del procedimiento empleado puede constituir prueba más que suficiente para considerarlo doloso, especialmente si se acompañan al proceso documentos en que consten las instrucciones o métodos operativos tendientes a conseguir el objetivo ilícito deseado.

En un proceso por el delito tributario de omisión maliciosa en los libros de contabilidad, el abogado defensor, en relación a la materia que nos preocupa expresaba: "Se exige, en otras palabras, un dolo específico, el cual no se presume y debe estar por lo tanto acreditado en el proceso".

En el caso, (97 N° 4, figura N° 2), no basta omisión de los asientos, si no está acreditado que fue el comerciante quien ordenó esa omisión. Ese es el sentido de la expresión "malicia".

El Servicio por su parte sostuvo: "La disposición legal no exige que el dolo exista al momento de hacer entrega de los documentos que deben ser asentados en la contabilidad al profesional encargado de ella, sino que se refiere a la existencia de un procedimiento doloso que en este caso consistió en un sistema por el cual él imputado omitía entregar al contador la totalidad de las facturas de compra, haciéndolo sólo con aquellas que se encuadraban con sus ingresos mensuales de caja, simulando una situación aparentemente normal como la de un negocio de volumen reducido.

Lo anterior se acredita con las cuentas corrientes de los proveedores, las facturas de mercaderías que no fueron contabilizadas, las declaraciones del contador, las declaraciones del imputado en otro proceso, etc."

La sentencia pronunciada en esta causa señalaba: Que constituyen motivo bastante para tener por establecido el dolo insito en la omisión enjuiciada, los siguientes antecedentes que se manifiestan en autos:

a) Circunstancia de ser precisamente el imputado favorecido con las omisiones anotadas, ya que, por su calidad de único dueño del negocio le incumbía en forma directa el cumplimiento de las obligaciones tributarias que habrían derivado de la contabilización efectiva de sus adquisiciones.

b) Dichos del contador del negocio en el sentido de que toda la documentación del negocio que recibió de manos del imputado la vertió en la contabilidad, haciendo presente, además, el gran desorden y retraso que advirtió en la forma cómo eran llevados los libros, lo que le movió a exigir del acusado una declaración en la cual, éste se responsabilizara de la verdad de los antecedentes proporcionados.

Por lo demás, estas graves irregularidades en el estado de la contabilidad del imputado han venido a quedar plenamente confirmadas a través de la pericia contable que se ha practicado.

c) Manifiesta inverosimilitud de la explicación que proporciona con el propósito de excusar su conducta, cuando expresa que las omisiones acreditadas han podido producirse por simple desorden en el manejo de la documentación.

5.2.7.- *Dolo específico.*

Desde Brasil, Luciano Amaro, nos dice: “dolo específico”, es la voluntad de obtener determinado resultado con la acción realizada (por eso llamado también, “dolo de resultado”), la infracción no se configura, toda vez que un cierto acto es realizado, más solamente cuando ese acto persigue un determinado objetivo. La expresión “dolo específico” (y, peor todavía, el “dolo genérico”) no goza de la simpatía de los penalistas, no obstante, su utilidad didáctica. Lo que se da en tales figuras delictivas (“infracciones en cuya definición el dolo específico del agente sea elemental”), es que el tipo está integrado por la intención de obtener determinado resultado, sin la cual, por tanto, él no se perfecciona. No obstante que el resultado no sea necesario para el perfeccionamiento del tipo, la intención de alcanzarlo es indispensable¹⁹.

En Chile, el concepto de dolo específico ha sido cuestionado por una parte de la doctrina y esta posición crítica ha encontrado acogida en nuestros tribunales superiores de justicia. Independiente del nombre usado, la exigencia de esa intención que algunos han denominado “dolo específico” está presente en, por lo menos, varios delitos tributarios, pero no en todos los delitos de cualquier índole. Por ello creemos que es útil tener algún nombre para designarla y facilitar nuestra comunicación. Pensamos, además, que quienes objetan el término debieran, al mismo tiempo, proponer otro, que de existir, resulte más apropiado.

6. *ERROR DE DERECHO.*

Entraremos al estudio de un tema estrechamente vinculado con el delito tributario, por dos vías a saber: como posible causal atenuante o excluyente de responsabilidad y

¹⁹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14 Ed. São Paulo, Editorial Saraiva, 2008. p. 449.

como materia íntimamente relacionada con la malicia que el delito de fraude tributario requiere para configurarse.

Al referirnos recientemente al dolo nos preguntábamos si para su configuración era necesario un conocimiento de la ilicitud o más concretamente, si la prueba del dolo en el delito tributario supone acreditar al infractor un conocimiento de la ley fiscal en lo relativo a las obligaciones que ésta le impone.

Estos son los puntos que trataremos de dilucidar en el presente párrafo:

1) La presunción de conocimiento de la ley y su vigencia en materia penal.

La presunción de conocimiento de la ley que emana del Art. 8 del Código Civil, significa que el desconocimiento de ella, el error sobre sus términos, su incorrecta interpretación o la apreciación equívoca de su significado por parte del sujeto infractor o delincuente, no lo excusa de responsabilidad penal en la legislación chilena.

La inexcusabilidad del error de derecho en materia penal, tiene como relación plasmable dado que se hace aplicable a materias criminales la citada norma del Código Civil.

El legislador, sin haber podido desconocer la multitud de casos en que los individuos ignoran efectivamente las normas jurídicas, estableció esta presunción de derecho para asegurar la eficacia del mandato legislativo. Sin embargo, en la legislación penal tributaria de algunos países, entre los cuales nos atrevemos a incluir el nuestro se advierte la tendencia a aceptar el error del contribuyente como causal modificatoria de su responsabilidad penal y en el hecho, se han incorporado a la ley normas que otorgan al error de derecho, valor excusante o atenuante de responsabilidad penal.

Es que la presunción de derecho de conocimiento de la ley o más propiamente, la inadmisibilidad del error de derecho, aceptada siempre con mucha reticencia por la doctrina

penal, está hoy en franca crisis, en gran medida, a causa del advenimiento al campo penal de normas que como es el caso de las tributarias, se caracterizan por su complejidad, multiplicidad, variabilidad o inestabilidad, frecuente falta de publicidad, excesivo tecnicismo, etc, lo que las hace del todo incompatibles con el principio de la certeza y quita cualquier base real, que alguna vez pudiera haber tenido, a la presunción de conocimiento de la ley.

Por eso, la tendencia actual estima que en estas materias es excusable el error del contribuyente, ya que, además, las leyes impositivas suelen carecer de un fundamento ético-jurídico, lo que hace imposible apoyar su cumplimiento en la conciencia de los individuos, que discierne entre lo justo y lo injusto, lo lícito y lo ilícito, etc., ya que generalmente ellas se basan en exigencias financieras y en consideraciones de política fiscal, variables y circunstanciales.

Como lo advertimos al comenzar, tratamos esta materia a propósito del delito tributario porque su complejidad, la circunstancia de exigir malicia, la posibilidad de aplicar a su respecto las doctrinas penales más modernas, etc., hacen que sea posible sostener a su respecto la admisibilidad del error de derecho como causal de exención o, al menos, de atenuante de responsabilidad; posibilidad que se ve favorecida por la posición de la doctrina tributaria extranjera y especialmente por algunas disposiciones de nuestro propio Código Tributario.

La circunstancia de que en legislaciones extranjeras, en las que existe una disposición similar a nuestro artículo 8 del Código Civil se haya admitido, precisamente para el delito tributario, la excusabilidad del error de derecho, constituye sin duda, un estímulo para nuestra tarea y una nueva razón para incluir esta materia en el presente trabajo.

Enrique R. Aftalión²⁰, señala en relación con el error de derecho: El derecho penal económico exige la derogación de la norma "error juris nocet". Señalando las razones que lo llevaron a tal conclusión, en los siguientes términos: "Una de las más perceptibles tendencias del derecho penal contemporáneo es, sin duda, la que lleva a conferir relevancia como factor excusante al "error juris". Los vetustos aforismos "error juris nocet" y "nemo jus ignorare censetur" se batan hoy en retirada ante la pujanza del principio, propio de la moderna teoría penal, de que no debe haber pena sin culpabilidad.

Si la derrota del principio "error juris nocet" aparece como ampliamente justificada en el derecho penal común, ella se justifica aún más en el campo del derecho penal económico. Es indudable que con relación a las ilicitudes configuradas en el Código Penal se hace en general difícil admitir que pueda ser inculpable el error que en cuanto a su conocimiento se alegue. La aplicación de la ley penal supone un sujeto normal, con facultades suficientes y no alteradas y esta normalidad por no ser puramente un concepto psico-biológico sino valorativo y social, implica por lo general, este conocimiento.

¿Es acaso concebible que un sujeto sano pueda alegar que ignoraba la prohibición de atentar contra la integridad corporal o el patrimonio del próximo?

En el campo del derecho penal económico no ocurre lo mismo. Por este lado es evidente que padecemos de una "inflación" penal en el sentido de que nos circunda, por todos lados, una inextricable y asfixiante malla de reglamentaciones, cuyo incumplimiento nos hace pasibles de sanciones.

No es que nadie pueda alegar de desconocida la ilicitud de las defraudaciones al Fisco. Pero ocurre que casi siempre estas infracciones se configuran en referencia a complejas regulaciones impositivas cuyo conocimiento no resulta tan evidente.

²⁰ AFTALIÓN, Enrique. Derecho Penal Económico. Buenos Aires, Argentina, Edit. Abeledo Perrot, 1953.

En conclusión, en materia de derecho penal económico, el ocaso del añejo principio "error juris nocet" está impuesto, no sólo por consideraciones estrictamente técnico jurídicas, sino también —y sobre todo— por el análisis realista de la compleja coyuntura económico-social contemporánea. A tal punto es así, que en ese sector del derecho represivo, el legislador en algunos casos reconoce en forma expresa, lisa y llana, fuerza exculpatoria al error excusable, ya sea de hecho o de derecho y la jurisprudencia, por su parte, tiende a soslayar por diversas vías, las consecuencias injustas que acarrea la aplicación rígida del principio, "error juris nocet".

Bielsa²¹, estima que el error de derecho, que consiste en una idea equívoca sobre el sentido y alcance de la disposición legal fiscal y que es distinto de la ignorancia de la ley, debe ser considerado como causal de exención de responsabilidad, cuando media fe del imputado. Ello, porque éste error consiste generalmente en no cumplir la disposición legal exactamente como debe cumplirse o en cumplirla erróneamente; pero este mismo acto de querer cumplirla, aunque sea erróneamente, ya vincula al contribuyente con el Fisco, el cual tiene, por voluntad de aquél, una oportunidad de rectificar de oficio el error del contribuyente.

En favor de la admisión del error de derecho, según el autor mencionado, obran varias circunstancias como la complejidad y variedad de las leyes fiscales, la falta de fundamento ético-jurídico en ellas, etc.

Resumiendo su opinión, el autor expresa: "Puede haber error de derecho sobre todo en las leyes fiscales, en general poco conocidas, modificadas con frecuencia y sibilinas en el lenguaje".

Entre los que ven en el error o desconocimiento de la ley una causal que eliminaría la culpabilidad y rechazan por razones de equidad el dogma jurídico de la inexcusabilidad

²¹ BIELSA, Ob. Cit.

del error de derecho, está Jiménez de Asúa²², quien afronta este problema volviendo a la división de los delitos, entre aquellos que son reprobables por la moral y la costumbre y aquellos sólo prohibidos por motivos de seguridad social.

Aceptada la división, concluye que a nadie puede repugnar la excusabilidad del error o ignorancia del hecho, tratándose de la última clase de delito.

Ferri²³, afirma que quien yerra sobre los hechos o el derecho, estando en error substancial, procede de buena fe y por tanto no puede considerársele un delincuente.

Para Antolisei²⁴, resulta indudable que el principio de la absoluta inexcusabilidad del error sobre la ley penal, conduce no pocas veces, a consecuencias que contrastan de un modo estridente con el sentido de la justicia, especialmente en la época actual en que las disposiciones penales son tan numerosas y modificadas tan a menudo.

Es así como Cuello Calón²⁵, en la doctrina española, propicia la igualdad de efectos, tanto del error de hecho como de aquel que recae sobre el derecho.

Considera que el error o la ignorancia, no importa de qué tipo sean, son causas excluyentes del dolo cuando son invencibles y si tuvieron su origen en la negligencia del agente, éste deberá soportar la sanción que le corresponde a título de culpa o en todo caso una penalidad atenuada.

²² JIMENEZ de Asúa. Tratado de Derecho Penal. Buenos Aires, Argentina, Editorial Losada, 1951.

²³ Citado por M. Schweitzer. El error de Derecho en materia penal. Santiago, Chile, Editorial Jurídica, 1964. Memoria U. de Chile.

²⁴ Citado por M. Schweitzer. Ob. Cit.

²⁵ Citado por M. Schweitzer. Ob. Cit.

6.1.- Posición de la doctrina extranjera respecto al error.

Enfrentando el problema siempre en el aspecto doctrinario, citaremos otras opiniones que consideramos de especial interés sobre la materia, ya que debe tenerse presente que a pesar de las argumentaciones que hemos tenido oportunidad de analizar hasta el momento, subsiste en su vigencia la frase de Carrara²⁶, que, refiriéndose a la inadmisibilidad del error de derecho, expresa: "si se admitiera tal disculpa, la ley penal sería condicional, estaría subordinada a la voluntad de cualquier particular que por su descuido o malicia invocase el desconocimiento de ella".

Entre quienes, con mayor énfasis atacan el principio "nemo jus ignorare censetur", está Joaquín Costa²⁷, quien dice textualmente: "Como era de prever, tratándose de un precepto tan contrario a la razón y tan reñido con la naturaleza y la verdad de las cosas, ni los tribunales, ni el legislador mismo, han podido mantenerse fieles a él".

En la doctrina argentina, Ricardo Núñez²⁸, expresa su parecer de la manera siguiente: No resulta lógico ni razonable que cuando el acusado no haya tenido, a causa de un error de carácter jurídico, la representación del hecho que se le imputa, o la representación de la circunstancia que lo vuelven ilícito, se declare que sí la ha tenido, sólo porque para el derecho no valen los errores jurídicos. Una concepción como ésta no significa sino el sacrificio de la inocencia a la necesidad de una omnipotencia puramente objetiva del derecho, que desconoce la base esencial subjetiva que justifica la retribución penal. De modo que, según el criterio de este autor, quien no sabe que procede injustamente, no comete nunca un delito doloso. Esta es también la opinión de gran parte de los penalistas modernos.

En relación con el conocimiento necesario al dolo, a nadie puede caber duda, de que él es un factor preponderante y de gran relevancia, la cual se acrecienta cuando se refiere al

²⁶ Citado por M. Schweitzer. Ob. Cit.

²⁷ Citado por M. Schweitzer. Ob. Cit.

²⁸ Citado por M. Schweitzer. Ob. Cit.

derecho y adquiere valor especialmente singular en el campo penal, como consecuencia de que lo volitivo es esencial en el delito, ya que el querer implica necesariamente un saber, un conocer; no importando que éste pueda ser cierto o erróneo.

Una serie de tratadistas exigen de un modo expreso en el dolo, la conciencia de la antijuridicidad o sea un conocimiento que le haga saber al autor que su acción u omisión es contraria al derecho o en forma más general, que su conducta no está en armonía con el ordenamiento jurídico o moral que él pudiera conocer o intuir.

Otros autores prefieren hablar de "conciencia de la ilicitud" para expresar que no le sería necesario al autor el conocimiento de la ley específica en la cual el delito se encuentra descrito y penado, sino que sólo saber que está cometiendo una acción contraria a derecho. En definitiva, lo que se exige es una comprensión acerca de lo injusto del acto.

Como la falta de conciencia de la ilicitud no puede probarse sino como ignorancia de la ley, se concluye que el aspecto que comentamos y el error de derecho no son sino una misma cosa.

6.2.- El error de derecho en nuestra legislación.

En el plano doctrinario la cuestión se traduce en una lucha entre dos bienes jurídicos: la defensa de la colectividad, por una parte, y la de cada uno de sus miembros por otra.

El primer punto concreto que podemos analizar es el de la vigencia de la presunción del Art. 8 del Código Civil, en materia penal. Aun cuando la conclusión nos fuere desfavorable, quedaría pendiente la vigencia del principio en lo que al derecho penal tributario se refiere.

Antes de entrar al análisis de las disposiciones legales es necesario tener en cuenta que, en nuestro criterio, es necesario buscar una fórmula o sistema que armonice las posiciones extremas que existen sobre la materia. Si bien reconocemos la dificultad que representa el logro de una fórmula que cumpla con los objetivos de la presunción de conocimiento de la ley, pero sin la excesiva rigidez que ella presenta en la actualidad y sin que por otra parte se transforme en una franquicia inmoderada que abra paso a una burla masiva de la justicia, creemos que por razones de equidad se hace imperiosa esta tarea.

El primer camino de solución que se nos presenta, es la tradicional distinción entre aquellos delitos que infringen normas superiores de moral y de cultura, que se supone están siempre presentes en la conciencia jurídica de la sociedad y los delitos de mera creación política que no obedecen sino a una técnica jurídica destinada u orientada a una mejor organización de las relaciones sociales.

Pero éste, como cualquier otro sistema que se apoyare en bases similares, presenta en su aplicación práctica una serie de inconvenientes que surgen como consecuencia de la ambigüedad o falta de precisión de estas distinciones.

Creemos más factible enfrentar la cuestión sobre la base de que el dolo supone una conciencia de la ilicitud o antijuridicidad del acto que se realiza. Sobre este supuesto podría admitirse el desconocimiento de la ley como una excusa, en cuanto sea compatible, en la especie, con un criterio correcto propio de un ser normal.

Una solución de este tipo supone también una mayor atribución de los jueces en la valoración de estas materias, ya que serían ellos los llamados a apreciar si esta falta de conciencia de la antijuridicidad, que se alga por el imputado, como causal excluyente de su responsabilidad, es o no admisible.

Según este criterio, resulta entonces que es misión del juez que conoce y juzga en caso particular, dedicar profunda atención al análisis de la conducta desplegada por el

agente para poder determinar si en ella se configura el dolo o al menos un estado de ceguera jurídica imputable que lo haga merecedor al castigo o si, por el contrario, es necesario absolverlo por no existir en su conducta una actitud contraria al derecho.

6.3.- Error de derecho y ley penal.

Nuestro Código Penal se refiere en forma expresa al error sólo en el Art. 1º; por ende estimamos que se declara vigente la presunción que establece el Código Civil en su Art. 8, debemos concluir, en principio, que el espíritu de los legisladores fue el de mantener el principio de que la ignorancia de la ley, no puede ser alegada como excusa de responsabilidad. Siendo aplicable al proceso penal.

En la doctrina nacional, sin embargo, los profesores Gustavo Labatut²⁹, Novoa³⁰ y Raimundo del Río³¹, están de acuerdo en consignar que existen al menos tres fórmulas para dar cabida a la ignorancia de la ley como excusa de responsabilidad; las que en rasgos generales serían:

- 1) Cuando se trate de contravenciones o infracciones a ordenanzas municipales o de policía cometidas por extranjeros, y siempre que ellas no sean contrarias a la moral o las buenas costumbres y no sean sancionadas en su país de origen;
- 2) Cuando se trate de infracción a normas no penales que integran la descripción legal, pues en tal caso el error juris se transformaría en un verdadero error de hecho, y
- 3) Cuando el delito cometido sea de aquellos que no lesionan los postulados de la moral universal.

Para el profesor Novoa³², no existe duda en cuanto a que el conocimiento de los hechos que integran la figura descrita por la ley es esencial para la existencia del dolo; ya que siendo el dolo una disposición anímica contraria al deber, es menester que estos hechos

²⁹ LABATUT Glenda, Gustavo. Ob. Cit.

³⁰ NOVOA, Eduardo. Curso de derecho penal. Santiago, Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1960.

³¹ Citado por M. Schweitzer. Ob. Cit.

³² NOVOA Eduardo. Ob. Cit.

sean también conocidos a la luz de las normas jurídicas que a ellos se refieran. De modo que no existiría dolo cuando se desconoce, por parte del agente, la significación de la conducta que se ejecuta ante las normas jurídicas.

A juicio de este autor, el elemento intelectual del dolo estaría integrado por dos clases de conocimientos: el conocimiento, de los hechos reales que configuran los elementos de la descripción legal y el conocimiento de la significación jurídica que dichos hechos tienen en el derecho.

Al distinguo entre error de hecho, que excluye la culpabilidad siempre que sea esencial y racionalmente invencible y el de derecho que no tiene valor excusante en materia penal, se opone la teoría de la unificación, según la cual carece de significación jurídica que el error provenga de un desconocimiento o de una apreciación inexacta de los hechos o de un desconocimiento o falsa concepción de las disposiciones legales aplicables al hecho.

Gustavo Labatut³³, refiriéndose a esta teoría, expresa: "en realidad, el dualismo tradicional no tiene razón de ser; ambos tipos de error anulan el dolo, por cuanto en uno y otro caso el agente obra convencido de que no actúa contra la ley"

A pesar de los conceptos expresados, el profesor Novoa³⁴ concluye afirmando que en materia penal no es dable la ignorancia o el error de derecho para excluir la culpabilidad; de modo que existe dolo aun cuando no se dé el conocimiento de la significación a que él hace referencia.

De modo que en principio, de los Art. 8 y 706 del Código Civil, resulta que el principio "ignorantia legis non excusat", tiene en el campo penal de nuestro país, plena aplicación.

³³ LABATUT Glenda, Gustavo. Ob. Cit.

³⁴ NOVOA Eduardo. Ob. Cit.

Estas normas tendrían vigencia en el campo penal porque el título preliminar del Código Civil estaría constituyendo un conjunto de principios aplicables a toda forma y clase de legislación positiva chilena.

A base de lo que ocurre con la irretroactividad respecto a la cual la regla del Art. 9 del Código Civil resulta inaplicable a través del Art. 18 del Código Penal y especialmente, con la analogía reglamentada en el Art. 22 del Código Civil, es inaplicable en materia penal, no por estar derogada expresamente, sino simplemente por ser contraria a los principios generales del derecho penal, podemos concluir que las disposiciones generales contenidas en el título preliminar del Código Civil no son esencialmente obligatorias para esta rama especial de la ciencia jurídica que es el derecho penal o más claramente aún, para el derecho penal tributario, sino que le son aplicables sólo en la medida que ellas se puedan conjugar con los principios que informan el derecho penal.

La presunción de conocimiento que establece el Código Civil, si bien armoniza perfectamente con el ordenamiento jurídico privado, en el derecho penal eminentemente sancionatorio, la rigidez de un principio como el señalado reviste extrema gravedad ya que en definitiva resulta atentatorio en contra de la vida, la libertad y la honra de los individuos, bienes que por cierto merecen la más alta consideración y frente a los cuales ningún otro puede ser preferido.

El Art. 1° del Código Penal define el delito como "toda acción u omisión voluntaria penada por la ley" y de la expresión voluntaria, los autores desprenden la exigencia del elemento subjetivo en la construcción del delito. La expresión a que nos referimos ha sido tomada en diferentes sentidos, algunos piensan que voluntaria es sinónima de dolosa, otros, por el contrario, creen que ella no significa sino la voluntariedad necesaria para la realización de todo acto o movimiento corporal y que sería el Art. 2°, el que se refiere a la culpabilidad. En todo caso el delito que el Código Penal define supone una acción dolosa. El dolo no está definido por el Código, de manera que debe elaborarse un concepto conforme a los principios y pautas que señala la ciencia penal. Cualquiera que sea el

concepto que adoptemos de dolo, estimamos que éste debe necesariamente comprender el conocimiento de los hechos actuales y del resultado que ha de producirse con la acción u omisión. El conocimiento necesario al dolo supone una cierta conciencia de la antijuridicidad, como parte del elemento intelectual del mismo. Si aceptamos tal predicamento no podremos luego concluir que existe dolo, aún cuando no se dé el conocimiento de la ley y que por tanto es posible sancionar al sujeto que obra por desconocimiento de ella. Es evidente que si aceptamos como elemento integrante del dolo el conocimiento de la significación o conciencia de la antijuridicidad, el principio que consagra el Art. 8 del Código Civil, resulta incompatible con la noción de dolo y se repele con mayor intensidad tratándose de la malicia o del dolo específico.

El Art. 492 del Código Penal, ubicado en el Título X del Libro II, entre los cuasidelitos, es una muestra clara de que para el legislador, la ignorancia y malicia son términos que no pueden coexistir. En consecuencia, de este primer enfoque del problema surgen elementos que nos llevan a concluir que la ficción de conocimiento de la ley se contrapone fundamentalmente con los principios que informan el derecho penal, ya que el dolo que el Código Penal exige, supone a través de la conciencia de la antijuridicidad, un conocimiento aunque profano y elemental, pero real, de la existencia de la norma que sanciona el acto realizado.

Cuando más podría aceptarse que bastara un conocimiento intuitivo, con lo que el problema del conocimiento de la ley pierde toda importancia en aquellos delitos en que como es el caso del homicidio, basta una conciencia rudimentaria para advertir lo reprochable de la conducta.

Por otra parte, existen disposiciones en nuestro Código Penal en las que implícitamente se admite la posibilidad de ignorancia o error de derecho. Es el caso del Art. 224 N° 1, que dice; refiriéndose a la prevaricación de los miembros los Tribunales de Justicia que sufrirán las penas que la disposición señale cuando por negligencia o ignorancia inexcusables dictaren sentencia manifiestamente injusta en causa criminal.

De modo que, contrario sensu, en la citada disposición se admite como eximente una ignorancia excusable, de hecho o de derecho y lo mismo ocurre en el Artículo 225.

Como se ve, el legislador se vio en la obligación de admitir un desconocimiento excusable de la ley y no podrá discutirse la justicia de esta disposición, ya que en su ausencia toda sentencia revocada debería dar lugar un proceso por prevaricación, es precisamente el reconocimiento del error excusable lo que evita esta anomalía.

En otro sentido, este mismo precepto nos otorga un nuevo argumento para la tesis que estamos sosteniendo, ya que no puede pensarse que el Código Penal sea tan contradictorio como para otorgar eficacia excusante al error jurídico en que incurre el juez y no lo haga cuándo el sujeto que actúa con desconocimiento de la significación legal de su acto es un individuo cualquiera. Creemos que no es posible pensar en una contradicción semejante ya que el juez tiene, sin duda, mayor obligación de conocer la ley que cualquier otro miembro de la colectividad.

Según algunas teorías penalistas debe distinguirse entre el error de derecho "penal" y el error de derecho "extra-penal", estribando la diferencia en que mientras el primero no excusa, el segundo equivale a un verdadero error de hecho.

La teoría señalada tiene el siguiente fundamento lógico, considerando el carácter específico del Derecho Penal, se estima que todo el derecho otorga contenido a los preceptos penales que tienen un carácter sancionatorio y subsidiario de las demás ramas del derecho, de manera que respecto a la ley penal las demás leyes tienen una función definitoria o calificante de los hechos que integran una figura y su ignorancia, no es por ello ignorancia de derecho, sino de hecho.

La ignorancia o error de derecho sería solamente la que se refiere al Derecho Penal, ya que en tal caso, la excusa se estima inaceptable, no solamente por lo increíble, dado el

carácter grosero de las prohibiciones penales, sino que principalmente, porque solamente sobre la presunción de su conocimiento puede fundarse la autoridad del precepto penal y sobre el deber de conocer la exigencia de una conducta determinada, no pudiendo subordinarse la eficacia del derecho a su conocimiento o ignorancia.

En consecuencia, por error de derecho extrapenal se entiende aquel que recae sobre una ley de cuyo conocimiento depende la conciencia de lesionar el derecho ajeno o en otras palabras, el que recae sobre una ley, reglamento o precepto jurídico, de cualquier naturaleza pero no penal, cuando únicamente mediante su conocimiento puede el autor comprender el acto objeto de la imputación y actuar con el dolo que exige la ley. Este error no se considera de derecho sino de hecho y en consecuencia, queda comprendido dentro de las causales de justificación del Código Penal.

En cambio, por error de derecho de naturaleza penal, se entiende la ignorancia sobre la ley que castiga el hecho imputado al autor y cuya aplicación constituye el objeto del juicio criminal instaurado en su contra. Este error no podría ser excusable en nuestra legislación.

En conclusión, de acuerdo a esta doctrina el problema de la inadmisibilidad del error de derecho se subsana sobre la base de una distribución de la categoría de la ley, de modo que tal error no sería admisible cuando se refiera a una ley penal, pero si versa sobre una ley extrapenal, se miraría como un error de hecho.

Para el delito tributario la solución podría operar en idéntica forma, sin embargo, las legislaciones en general, no admiten el error de derecho, no sólo en lo que se refiere a las normas fiscales que precisamente reprimen el delito, sino que también respecto de la norma impositiva cuya omisión va a dar origen a la figura que la ley penal sanciona. Dicho en otras palabras, no se admite la ignorancia de la ley que reprime con una pena a una determinada infracción, ni tampoco se acepta, por lo general, la ignorancia o falsa

concepción de la ley que establece el impuesto a una exigencia de cualquier naturaleza que deba cumplir el contribuyente.

Si este segundo tipo de normas, por su carácter extrapenal diera origen a un simple error de hecho, es decir, su ignorancia pudiera constituir una causal de justificación para el Servicio, el contribuyente podría alegar, por ejemplo, que ha interpretado erróneamente el sentido de una exención tributaria o que ignoraba, por razones justificables, tal o cual exigencia legal o reglamentaria y si en virtud de ese error incurriera en delito tributario, podría ser eximido de la pena correspondiente a través de considerar tal error como causa eximente de pena por asimilación al error de hecho.

La aplicación del principio mencionado en materia represiva tributaria es aceptada por gran parte de la doctrina extranjera y es también la opinión de Fonrouge³⁵, aun cuando la posición de este autor presenta una modalidad original. En efecto, Fonrouge³⁶, critica esta transformación del error de derecho en error de hecho cuando versa sobre una ley que no es penal y sostiene que no es necesario acudir a este tipo de expedientes, pues basta decir que en ciertas ocasiones, el error de hecho o de derecho exime de responsabilidad.

La aceptación del error excusable supone también que éste no sea demostrativo de ocultaciones destinadas a eludir impuestos o de otras maquinaciones similares. Además, el error debe ser decisivo y esencial y por cierto debidamente comprobado.

La oscuridad, variabilidad y complejidad de las leyes tributarias han sido expresamente contempladas por la jurisprudencia extranjera como circunstancia justificativa del incumplimiento de las obligaciones fiscales.

³⁵ FONROUGE, Ob. Cit.

³⁶ FONROUGE, Ob. Cit.

Giuliani Fonrouge³⁷ y Bello³⁸, refiriéndose a la disposición que en la legislación argentina consagra el error excusable, expresan: "El artículo se refiere al error como eximente de la pena, lo que se ajusta al concepto de que en esta materia el contribuyente no debe ser experto ni especializado, actuando siempre a verdad sabida y buena fe guardada".

Los autores citados expresan a continuación: "No son entonces de aplicación rígida, el Art. 20 del Código Civil; en cuanto establece que la ignorancia de derechos no sirve de excusa o el Art. 923, al disponer que el error de derecho o la ignorancia de la ley no impiden los efectos de los actos lícitos ni excusan las consecuencias de los ilícitos; pues tales normas, típicas del derecho privado, sólo son supletorias para el derecho público. Así lo ha entendido la justicia al resolver que el error incurrido al deducir una pérdida real que según las normas no era deducible, es el motivo suficiente para eximir la multa. Por su parte, los tribunales han aceptado como atenuante el error de interpretación, aunque no constituye una eximente de responsabilidad total".

Villegas³⁹, dice al respecto: "Quien, al interpretar la ley fiscal y sin conocer la dogmática del derecho tributario, crea una estructura jurídica que haga recaer las operaciones fuera de la definición del hecho imponible y omite pagar el impuesto, simplemente ha interpretado mal la ley, ha caído en error que es causa de exculpación".

6.4.- Error de derecho en el código tributario.

En nuestra legislación no es admisible el error de derecho, sin embargo, en lo que a delito tributario se refiere por las especiales características que presenta la presunción de conocimiento de la ley, pierde mucho de su rigidez.

³⁷ FONROUGE Giuliani, y BELLO. Procedimiento Impositivo. Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 1963.

³⁸ FONROUGE Giuliani, y BELLO. Ob. Cit.

³⁹ VILLEGAS, Héctor. Derecho Penal Tributario. Buenos Aires, Argentina, Ediciones Lerner, 1965.

La malicia que el delito tributario supone, nos lleva necesariamente a conceptualizar al delincuente tributario como una persona que realiza los actos o operaciones ilícitas destinadas a engañar al Fisco, con un conocimiento de la ley tributaria o asesorado por los técnicos respectivos.

Debe tenerse presente que lo que caracteriza al fraude es la astucia, maquinación, artificio o inteligencia empleados en su comisión, conceptos que a primera vista aparecen incompatibles con la ignorancia o error, por cuanto suponen un conocimiento efectivo o profundo de la ley fiscal, que excede por mucho al que presume el Art. 8° del Código Civil. Esta presunción no puede esgrimirse en contra del contribuyente al cual no se ha logrado acreditar la intención o propósito deliberado de disminuir la carga fiscal. El conocimiento de la ilicitud del acto debe quedar de manifiesto en el juicio, a través del carácter manifiestamente inapropiado de los sistemas empleados, ya sea en su contabilidad, declaración, etc., o a través de cualquier otro medio de prueba que resulte idóneo, pero jamás deberá basarse de una manera exclusiva en la mencionada presunción de conocimiento.

Sólo el texto de la ley y especialmente la naturaleza de los actos u operaciones realizados, podrán decirnos en qué momento el uso de formas inadecuadas nos permite presumir la intención de eludir impuestos o es sólo constitutivo de un error en el que se ha incurrido de buena fe. Por eso, el criterio que se tenga frente a un error de derecho tiene fundamental importancia, ya que dicho error puede constituirse en un caso determinado, en un puente que nos permite saltar de la evasión lícita o elusión de impuestos a la infracción, o de ésta al delito tributario.

En principio, el error excusable como causa eximente de pena sólo puede referirse en nuestro sistema al error de hecho. Otras legislaciones, además de la argentina, admiten también el error de derecho.

El fundamento de esta aceptación del error de derecho en el ámbito fiscal, no es difícil de comprender si se tiene en cuenta la multiplicidad, variabilidad; complejidad y especialmente, el tecnicismo de las leyes impositivas, elementos que configuran una vorágine irreconciliable con la presunción de conocimiento de la ley en lo que a estas materias se refiere y justifica, en no pocos casos, la confusión o equívoco del contribuyente.

En el mismo orden de ideas, cabe agregar que la publicidad, claridad y precisión de la ley impositiva, no sólo interesan como un requisito esencial para su aplicación y vigencia, en cuanto sólo la ley pública es obligatoria, sino que se vincula moralmente al problema de la imputabilidad, lo que lleva a considerar justo el que en su graduación se valoren, al menos como atenuantes la falta de publicidad, deficiencias en materia de redacción, etc.

Como consecuencia de lo anterior resulta que debe estar exento de pena quien demuestre que por las informaciones diligentemente obtenidas en fuentes competentes o por otras graves y atendibles circunstancias que acompañaron o precedieron al delito fiscal, pudiese creer razonablemente que su acción no lesionaría ni el precepto jurídico ni el interés del erario.

En nuestro Código Tributario encontramos sólo dos disposiciones que se refieren al error de derecho:

1° El Art. 110, conforme al cual puede constituir causal eximente o atenuante, el error de derecho, conocimiento imperfecto del alcance de las normas infringidas que incurra el infractor de escasos recursos pecuniarios que por alguna causa justificada, como sería su insuficiente ilustración omite la conducta tributaria debida.

De modo que si el tribunal en conciencia estima que concurren estos requisitos; puede presumir la buena fe del infractor y en consecuencia exonerarlo de responsabilidad o imponerle una pena atenuada, de acuerdo a las circunstancias. Los conceptos: escasos

recursos pecuniarios, insuficiente ilustración, causa justificada para ignorar, la ley, etc., quedan entregados al criterio del Tribunal. Si el juez estima que concurren todos los requisitos, estafa, ocultación, para eximir de toda sanción al infractor y si en su concepto, éstos, no se cumplen en su integridad, aplicará al infractor una pena atenuada.

Para nosotros, esta disposición constituye un reconocimiento del error de derecho como causal excluyente o atenuante de responsabilidad por la redacción de la disposición el efecto excusante del error de derecho queda entregado a la mayor o menor amplitud con que los tribunales aprecian la concurrencia de los requisitos que exige la ley.

2° La segunda disposición que se refiere a esta materia, es el Art. 107 que en su número 4 establece que debe tomarse en cuenta, al aplicar la sanción, el conocimiento que el infractor hubiere o pudiese haber tenido de la obligación infringida.

Tiene trascendencia esta disposición por cuanto si bien es cierto que por esta vía sólo podrá valorarse el error de derecho como atenuante, presenta la ventaja de que su aceptación procede sin sujeción a requisitos preestablecidos, de modo que el juez tiene la más amplia libertad para considerarle al momento de aplicar la pena.

Si consideramos que la admisibilidad del error de derecho en materia penal es una cuestión que ha de defenderse, más por razones de equidad que estrictamente jurídicas, es decir, si pensamos que por razones de justicia el juez debe eximir de responsabilidad o atenuar la pena respecto del infractor que de acuerdo con los antecedentes del proceso, aparezca incurriendo en el delito que se le inculpa por razones derivadas de su desconocimiento de la ley, el número 8 del Art. 107 del Código Tributario, constituiría un asidero legal para atribuir valor excusante del error, cualquiera que sea su naturaleza.

Otras de las opiniones manifestadas en este capítulo, se referían a las ventajas que significaría la entrega de estas materias a la libre apreciación que el juez hiciera del caso concreto. Señalábamos, que sería ésta una solución ecléctica que resultaría, a nuestro

parecer, muy ventajosa en cuanto permitiría subsanar los graves inconvenientes que presentan, tanto la presunción absoluta de conocimiento de la ley como su total derogación.

En este sentido, el número final del Art. 107 estaría legalizando o más exactamente concretando en la ley, nuestra aspiración. Además, el propio mensaje del Código Penal viene a reafirmar nuestra impresión, en el sentido que siendo ésta una materia cuya solución general es difícil, no procede la formulación de una regla única para todo tipo de delito, sino que resulta más recomendable dejarlo entregado al criterio del juez.

Expresa el mensaje: En esta materia (parte general del Código), como en todo lo que concierne al derecho penal, es indispensable confiar a la rectitud y sano criterio del magistrado, gran parte de lo que debiera en rigor hallarse consignado en la ley, pues no hay precepto general, por claro y perfecto que se suponga, que pueda suplir la apreciación juiciosa de los hechos, propia, sólo del tribunal que los ve y pesa.

Para los autores, la presunción de conocimiento de la ley, merece especial desconfianza cuando se trata, no ya de normas legislativas, sino de simples resoluciones, circulares o dictámenes del órgano administrativo. Sin embargo, en nuestra legislación, la admisibilidad del error de derecho respecto de tales materias, presenta mayores inconvenientes que si se tratara de una ignorancia de la ley, como consecuencia de lo dispuesto en los artículos 15 y 26 del Código Tributario, que aunque no se refieren al caso de delito, han de tenerse en cuenta en relación con la posibilidad de alegar ignorancia respecto de los documentos oficiales emitidos por la Dirección de Impuestos Internos.

CAPITULO SEGUNDO

ANÁLISIS DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS DEL ARTÍCULO 97 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

7.- ARTICULO 97 N° 4, DECLARACIONES E INFORMES.

ART. 97 N°4: “Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda o la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas, la adulteración de balances o inventarios o la presentación de éstos dolosamente falseados, el uso de boletas, notas de débito, notas de crédito, o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores, o el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grado medio a máximo.

Los contribuyentes afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo, que realicen maliciosamente cualquiera maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que tengan derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deban pagar, serán sancionados con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado mínimo y con multas del cien por ciento al trescientos por ciento de lo defraudado.

El que, simulando una operación tributaria o mediante cualquiera otra maniobra fraudulenta, obtuviere devoluciones de impuesto que no le correspondan, será sancionado con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio y con multa del cien por ciento al cuatrocientos por ciento de lo defraudado.

Si, como medio para cometer los delitos previstos en los incisos anteriores, se hubiere hecho uso malicioso de facturas u otros documentos falsos, fraudulentos o adulterados, se aplicará la pena mayor asignada al delito más grave.

El que maliciosamente confeccione, venda o facilite, a cualquier título, guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas, falsas, con o sin timbre del Servicio, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en este número, será sancionado con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo y con una multa de hasta 40 unidades tributarias anuales”.

7.1.- Generalidades sobre N° 4° del artículo 97.

El numerando 4° del Art. 97 tiene cinco incisos: en los tres primeros se establecen diversos delitos tributarios, con una penalidad que gradualmente asciende desde el inciso primero hasta el tercero. Este último inciso contiene la figura penal más grave del ordenamiento jurídico tributario.

Además, este numerando incluye, en su inciso cuarto, una agravante especial, cuyo campo de aplicación es más restringido que el que se desprende de su texto literal y que, de todos modos, sólo puede aplicarse a los delitos tipificados en los tres primeros incisos recientemente aludidos. Este señala: “Si, como medio para cometer los delitos previstos en los incisos anteriores, se hubiere hecho uso malicioso de facturas u otros documentos falsos, fraudulentos o adulterados, se aplicará la pena mayor asignada al delito más grave”.

El profesor Mauricio Pérez advierte respecto de esto “En la práctica esta agravante suele ser parte del tipo penal lo que hace que normalmente se aplique el máximo de la pena asignada al delito⁴⁰”.

Por último, el inciso 5°, del numerando que nos ocupa, contempla un nuevo delito, creado por la ley N° 19.738 (D. O. 19 junio 2001), que, hasta cierto punto, se desvincula de los anteriores.

⁴⁰ PEREZ Andueza, Mauricio. Apuntes de clases, Santiago, Chile, Universidad Finis Terrae. 2010.

7.2.- Generalidades sobre el Inciso Primero.

El inciso 1° del numeral 4°, Art. 97 del CT describe varias conductas alternativas, su lectura nos permite constatar que el legislador ha previsto el delito, describiendo varios comportamientos, consistentes en general en la manipulación contable con propósitos de evasión y a la vez contempla al final una figura genérica y residual⁴¹.

Frente a estos diversos comportamientos típicos alternativos, lo que interesa subrayar aquí es que todos ellos suponen maniobras dirigidas a distorsionar la realidad, engañando a la autoridad fiscal, lo cual a su vez tiene especial importancia para interpretar la cláusula genérica que pone fin a la enumeración⁴², contenida en el inciso primero.

Las figuras contempladas en la primera parte del inciso primero analizado y que preceden a la hipótesis genérica, presentan como característica común la de constituir procedimientos engañosos dirigidos a provocar un error de la autoridad, en relación con el impuesto que tienen derecho a recaudar y que consisten, en todos los casos, en afectar la veracidad de la información⁴³, a partir de la cual el contribuyente define su propia situación tributaria, proporciona noticias a la autoridad, confecciona sus declaraciones, calcula sus impuestos o remanentes, efectúa los pagos o solicita los reembolsos que arroja la actividad que él ha desplegado.

Precisamente, a través de sus declaraciones, libros de contabilidad, balances, inventarios, boletas, notas de débito, notas de crédito, facturas, etc., el contribuyente proporciona a la administración tributaria un verdadero flujo de información, que permite a esta última fiscalizar lo obrado por él y, si es del caso, citarlo, liquidar, girar y cobrar los

⁴¹ VIVEROS Vergara, Miguel, Algunas precisiones sobre el delito descrito por el art. 97 n°4, inc. 1 del C. Tributario, Gaceta Jurídica n°30, Santiago, Chile. Año 2007, P.74-80.

⁴² VIVEROS Vergara, Miguel, Ob cit, p. 76.

⁴³ VIVEROS Vergara, Miguel, Ob cit, p. 78.

impuestos que puedan adeudarse, así como poner en movimiento las actuaciones necesarias para imponer, si procede, las correspondientes sanciones o castigos.

En el caso de los ilícitos de que se trata, el contribuyente miente a la autoridad tributaria y procura darle verosimilitud a sus afirmaciones mendaces, afectando el carácter fidedigno de la documentación que refleja las bases de la obligación tributaria

Por consiguiente, los "otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto", aunque distintos a los previamente descritos por la misma disposición, deben conllevar la característica común recién anotada, esto es, deben consistir en maniobras engañosas que afecten la veracidad de la información que en definitiva servirá para determinar la cuantía de los impuestos.

7.3.- Cúmulo de Conductas del Inciso Primero.

Según se ha dicho, el primer inciso del numerando 4° posee la característica de contener una serie de tipos delictivos diferentes, dispuestos en forma alternativa, de modo tal, que cualquiera de las figuras que se produzcan o verifiquen en el proceso penal respectivo, autorizará al sentenciador para aplicar la pena.⁴⁴

Por otra parte, al comprender diversas alternativas castigadas con la misma pena, se origina una duda en cuanto a la cantidad de delitos que pueden imputarse al agente.

Así, si un contribuyente realiza varias de las conductas alternativas establecidas en el primer inciso, no por ello vamos a concluir que él ha cometido dos o más delitos tributarios, sino que cualesquiera que sean las conductas alternativas realizadas por el agente, o el número de ellas, siempre estamos frente a "un delito" de naturaleza continuada, mientras no

⁴⁴ VALLEJOS Castro, Eduardo, La prueba en el delito tributario, Editorial Jurídica – Tributaria S.A., Sociedad gráfica unión Ltda. Santiago, Chile. 1988.

se repita alguno de estos actos en el ejercicio comercial siguiente, en cuyo caso se considerarán como "delitos reiterados".

7.4.- *Bien Jurídico Protegido.*

Para nosotros, las diversas conductas aludidas en el art. 97 N° 4°, inc. 1°, del CT, afectan al bien o interés jurídico protegido, que hemos designado sintéticamente como "transparencia fiscal". Ella comprende, en particular, el derecho que tiene la administración tributaria a recibir del contribuyente y de otros obligados, una información oportuna y veraz, por los medios que establece la ley, a fin de poder controlar el cumplimiento tributario y, si es el caso; determinar y cobrar los impuestos adeudados e imponer las sanciones que procedan.

Con otra mirada, la referida transparencia incluye, el deber del contribuyente y otros obligados de satisfacer esa necesidad de información, en la forma legalmente prevista, y el de prestar esta colaboración en forma cabal, honesta y de buena fe sin omisiones, mentiras, engaños o falsedades.

Satisfecho ese interés del Estado, sus órganos podrán hacer uso adecuado y eficaz de los poderes y privilegios de que están dotados, para crear por sí mismos los títulos que justificarán su acreencia y que, si es necesario, le permitirán cobrarla ejecutivamente.

7.5.- *Declaraciones maliciosamente falsas.*

7.5.1 *Hipótesis o Tipo.*

Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda (art. 97 N° 4°, inc. 1°, CT).

Considerando el grado de culpabilidad exigido (dolo) y la sanción aplicable, se trata de un simple delito.

Siguiendo en parte, a Alejandro Dumay y a Ugalde - García, diremos que, para que se configure este delito, se requiere:

- Que se presente una declaración de impuesto;
- Que esa declaración sea incompleta o falsa (más adelante nos referiremos a estos elementos);
- Que las omisiones o falsedades sean maliciosas;
- Que tal declaración contenga, como resultado, un impuesto inferior al que corresponda, o que ella pueda inducir a una liquidación de un impuesto que tenga esa característica.

En el último punto, nos hemos apartado claramente de los autores citados, y de lo que se dice y repite con frecuencia, sin tener en cuenta que, en esta y en otras ocasiones, la letra del Código se ve superada por la realidad, vale decir, por los cambios introducidos a otras normas. Ello es así, porque muchas veces una declaración no puede "inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda" si ella misma no consigna ese "impuesto inferior".

Pensemos en el impuesto a la renta, en el impuesto a las ventas y Servicios, en el impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones e incluso, para ciertos casos, en el impuesto de timbres y estampillas. En la actualidad, estos tributos requieren declaraciones que indiquen el impuesto adeudado y además el pago simultáneo del impuesto declarado. Imaginemos que la declaración de los impuestos mencionados contiene omisiones y/o datos falsos, pero consigna el impuesto que corresponde o incluso, uno superior, y que el contribuyente, junto con presentar su declaración, paga ese impuesto (no perdamos de vista que el impuesto debe declararse y pagarse simultáneamente).

El potencial peligro para el erario desaparece y las omisiones o falsedades se despojan de la malicia y asumen la fisonomía de un error inofensivo, salvo que entren en

juego otras circunstancias, como, tan sólo por ejemplo, que el contribuyente, aduciendo que el impuesto consignado en la declaración y enterado en arcas fiscales es producto de un error, solicitara y obtuviera una devolución que no le corresponde.

7.5.2.- Naturaleza del Delito.

En relación con su efecto jurídico, se ha sostenido que la figura en análisis se clasifica como un delito de peligro. Del tenor literal de la disposición, que se refiere a las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda se desprende que no es elemento del tipo la lesión del patrimonio fiscal⁴⁵.

7.5.3.- Bien jurídico Protegido.

En materia tributaria, los intereses fiscales están supeditados en gran medida a la colaboración y a las informaciones recibidas de los contribuyentes y de otras personas. Debido a ello, la legislación y la administración tributaria de Chile y de casi todo el mundo otorgan cada vez mayor importancia a la llamada "autodeterminación" que realiza el propio deudor tributario y a la captación de información que deben proporcionar los contribuyentes y otras personas.

Las consecuencias de lo dicho se reflejan en el ámbito de los delitos y sanciones, basta comparar los efectos jurídicos que se producen para quien cumple fielmente con todos los referidos deberes de colaboración e información, pero no paga los impuestos, con aquella de quien aparenta cumplir tales deberes proporcionando información falsa, pero paga los impuestos como consecuencia de ser descubierto y de la actividad desplegada por la administración tributaria.

⁴⁵ KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, El delito Tributario en la legislación y la jurisprudencia. Santiago, Chile, Imprenta Chile S.A. p. 101.

Lo expuesto se manifiesta también en la forma de describir, entre otras infracciones, el delito que estamos analizando, en que se parte por una referencia a "Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas...".

Así, en el delito aquí considerado, el verdadero bien jurídico inmediatamente protegido nos parece ser más bien el de la "transparencia fiscal" y menos el de "patrimonio fiscal."⁴⁶

Si, en el presente caso, el bien jurídico protegido es la determinación legítima del impuesto (Para nosotros esa determinación es un aspecto o consecuencia de la transparencia fiscal), la norma penal puede intervenir solamente en la medida que exista una deuda tributaria concreta. El derecho penal tributario se remite por tanto al derecho tributario material; desde el punto de vista dogmático, la deuda tributaria constituye un componente (normativo) del elemento objetivo del tipo.⁴⁷

7.5.4.- Sujeto Activo.

El sujeto activo de este delito es la persona que tiene el deber (muchos dirían: la obligación) de presentar la declaración de impuesto mediante la cual se comete el delito.

Recordemos que las sanciones "corporales" se aplicarán a quien debió cumplir la "obligación" (art. 99 CT), es decir, normalmente, al contribuyente, ya que es a él a quien corresponde ordinariamente el deber de declarar.

Esta norma es frecuentemente olvidada, para dar prioridad a otras ajenas al ámbito tributario, a pesar de que estas últimas sólo tienen aplicación en ese ámbito siempre que se

⁴⁶ POLLARI, Nicolás, Diritto Tributario, parte general, Laurus Robuffo, Roma, 2004. p. 568.

⁴⁷ RÜPING, Heinrich. Las Sanciones en el derecho tributario, Tratado de Derecho Tributario, t. II. Editorial Temis S.A. Bogotá, Colombia. p.623.

cumplan dos condiciones: (i) Que se recurra a ellas "en lo no previsto" por el CT y (ii) Que se trate de "normas de derecho común", en el sentido ya explicado y no de disposiciones de otra índole.

Lo dicho debe entenderse sin perjuicio de que, para que exista el delito que comentamos, es necesario que quien tenga el deber de declarar, despliegue la conducta descrita por la norma (hipótesis o tipo).

En otras palabras, el sujeto activo del delito debe suscribir y presentar la declaración⁴⁸. Si el sujeto activo no suscribe la declaración por alguno de los medios permitidos, no hay propiamente una declaración. Tampoco la hay si no la presenta, pero nada se opone a que se encomiende la presentación a otra persona, sin que esto exonere a quien hace el encargo.

7.5.5.- Culpabilidad.

El elemento subjetivo del delito en examen es el dolo constituido por el fin de engañar a la administración tributaria y, de ese modo, burlar el impuesto. Si no existe la finalidad de engañar a la administración, no habrá, a nuestro juicio, delito, porque si consideramos la realidad normativa y fáctica actual, lo único que puede efectivamente perjudicar el "interés fiscal" es ese engaño.

7.5.6.- Significado de "maliciosamente".

Si nos atenemos a la letra del Código, para cometer el delito que es centro de nuestra atención, el infractor debe obrar "maliciosamente".

⁴⁸ SANTAMARIA Baldassarre, Diritto tributario. Parte general, 3ª edición, Giuffré, Edición Milano, 2002. p. 343.

Para Alejandro Dumay Peña, el uso de la expresión "maliciosamente" en el tipo, implica la volición de algo malo, la elección de los medios encaminados a conseguirlo y la valoración consciente de la maldad: Si a ello agregamos que en la figura se usan expresiones que denotan una exigencia en el sentido de que el objeto que se persigue sea la evasión de impuestos, podemos concluir que debe tratarse de la volición de una defraudación, finalidad que se sabe ilícita; y que no obstante se pretende conseguir a través de la presentación de declaraciones en las que se ha incurrido en falsedades con el fin preciso que hemos señalado quedar gravado con un impuesto inferior al que corresponda, es decir, defraudar al Fisco.

Según el mismo autor, la aplicación de sanciones por este delito supone acreditar que el contribuyente faltó deliberadamente a la verdad en hechos sustanciales de su declaración, o que se hubiere establecido que la omisión de antecedentes ha podido influir en la determinación de impuestos y que éstos se dejaron de consignar, con la intención de eludir su pago. La malicia en las declaraciones falsas o incompletas del contribuyente no se presume y debe ser probada.

Para Kogan y Figueroa Araya, la expresión "maliciosamente" usada en el N° 4 del artículo 97 no importa la exigencia de un requisito anímico especial, vale decir, no corresponde a un elemento subjetivo del tipo legal.

Los autores recién citados rechazan también la interpretación que ve en el adverbio "maliciosamente" la exigencia de "dolo específico", por estimar que ella equivale a no atribuirle ningún efecto especial. Ellos coinciden con quienes piensan que la expresión "dolo específico" no tiene legítimamente otro alcance que el del dolo requerido por cada figura delictiva. Con relación al concepto común de dolo, el dolo del delito tributario, como el de cualquier otro delito, se carga con el contenido particular de culpabilidad que cada figura requiere. En el caso en análisis, el dolo implica —esencialmente— una determinada dirección de la intención en orden a eludir el pago de los impuestos a que el Fisco tiene derecho.

7.5.7.- Conducta.

El delito se configura por la sola presentación de una declaración que cumpla con los elementos del tipo.

En lo relativo a la conducta, se trata de un delito de acción, caracterizado por ser de naturaleza instantánea, que se consuma por el solo hecho de presentarse una declaración falsa⁴⁹.

En cuanto a la tipicidad, se ha encontrado en esta figura una imperfección consistente en la falta del verbo rector al describir el tipo; sin embargo, se ha pensado que la acción punible es la presentación de una declaración.

Siguiendo la línea de pensamiento recién expuesta, se ha afirmado en atención a que el legislador no hizo mención expresa del verbo que indica la acción constitutiva del delito, resulta indispensable determinarlo previamente, para interpretar la disposición. Aun cuando ésta se refiere a "las declaraciones", es indudable que quien declara en forma maliciosamente incompleta o falsa sólo puede ser sancionado desde que su declaración se exterioriza mediante la respectiva presentación al SII, ya que sólo desde ese instante ella puede inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda. La conducta penada por la ley es, pues, la presentación de una declaración maliciosamente incompleta o falsa⁵⁰.

Si bien compartimos la conclusión, discrepamos de los fundamentos y argumentación. Nos parece que los autores citados confunden la materialidad del documento usado para hacer la declaración con la declaración misma. Para nosotros, la declaración debe, necesariamente, ser presentada o puesta en conocimiento de la

⁴⁹ DUMAY Peña, Alejandro, El delito Tributario. Concepción, Chile, Escuela Tipográfica Salesiana S.A. p. 162.

⁵⁰ KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya Jaime, Ob. cit., p. 97.

administración tributaria. Sin esta presentación o comunicación, estamos frente a un simple papel que no produce ninguno de los efectos propios de una declaración de impuesto y, por el contrario, se desencadenan los efectos propios de su omisión. Si se nos permite una cierta impropiedad lógica, la declaración de impuesto que no se presenta no es declaración.

Lo más común es que la declaración se formule a través de internet. Para el año tributario 2009, el 98,45% de las declaraciones del impuesto a la renta se hizo por este medio.

7.5.8.- Significado de “incompleta” o “falsa”.

Se entiende que una declaración es incompleta en el caso de que los datos o antecedentes contenidos en ella —aun cuando sean reales o veraces— no corresponden a la totalidad de los que debieron consignarse en la declaración. Es falsa cuando en ella se consignan datos o antecedentes faltos de realidad o veracidad⁵¹.

Alejandro Dumay establece una identidad entre falso e incompleto y expresa: falso es lo que carece de realidad o veracidad. Lo incompleto es lo no completo, por tanto, normalmente es también falso como consecuencia de la omisión⁵².

Eduardo Vallejos manifiesta su posición divergente, porque, para él, no existe una identidad, entre omisión y falsedad. Los antecedentes omitidos en una declaración pueden tener o no consecuencia evasiva y, por otra parte, si alguien omite un dato en su declaración, debemos considerar por lo general esa falta como un silencio y jurídicamente dicho silencio nada significa, sino cuando el derecho le otorga de manera expresa una especial relevancia jurídica. En este caso, el legislador requiere que la omisión sea de tal naturaleza que pueda inducir a un menor pago tributario⁵³.

⁵¹ KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, Ob. cit., p. 98.

⁵² DUMAY Peña, Alejandro, Ob. cit., p. 161.

⁵³ VALLEJOS Castro, Eduardo, Ob. cit., p. 305.

Nos inclinamos por la posición de Dumay Peña agregando, casi con una precisión innecesaria, que si se reúnen y prueban los demás supuestos subjetivos y objetivos que establece la ley, da lo mismo que se trate de una declaración incompleta o de una falsa, e incluso la mayor gravedad de una u otra depende básicamente de los hechos o circunstancias que las acompañan.

Para que la declaración sea "maliciosamente incompleta", debe incurrir en omisiones trascendentes para influir en un cálculo impositivo inferior al que corresponda, como en el caso de un contribuyente con diversas actividades que omita los ingresos provenientes de una de ellas.

En este caso estaremos frente a una declaración maliciosamente incompleta, porque al no proporcionar todos los antecedentes, el contribuyente ha querido y buscado un resultado evasivo. El hecho de que sea incompleta puede significar, por otra parte, que en tal declaración no están consignados todos los datos y hay que comprobar si la omisión de tales antecedentes puede servir de base a una posterior evasión, ya que existen en las declaraciones tributarias algunos datos que no tienen otro objeto que servir para fines estadísticos, sin incidencia directa en el monto del tributo⁵⁴.

En consecuencia, la ausencia parcial de antecedentes debe ser de tal modo eficaz que permita al contribuyente un menor pago, pero si no ha llenado datos de carácter estadístico y de control, creemos que no se configura el delito, porque no puede inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda.

Diferente resulta la declaración "maliciosamente falsa". En este caso, la confección de ese documento tiene por base una serie de maniobras previas o coetáneas, tendientes a alterar los verdaderos resultados de un ejercicio, para disminuir la tributación.

⁵⁴ VALLEJOS Castro, Eduardo, Ob. cit., p. 301.

Un contribuyente puede hacer una declaración falsa y tener el propósito deliberado de buscar una defraudación, pero tal declaración puede ser ineficaz para producir; por sí sola, una evasión tributaria.

7.5.9.- Grado de desarrollo del delito.

En cuanto al iter criminis de este delito, cabe señalar que los actos de falsear la contabilidad, que traen como consecuencia la falsedad de la declaración, no son considerados como actos preparatorios, sino que están tipificados en la ley como delitos específicos y sancionados separadamente.

En todo caso, pensamos que el delito o infracción tributarios se configuran cuando se cumplen todos los elementos o requisitos de la hipótesis o tipo. Dicho de otra forma, el delito o infracción tributarios sólo se configura en grado de consumado.

Nuestra afirmación se basa en que la ley tributaria contempla los elementos o requisitos de la hipótesis o tipo del delito o infracción y ellos deben cumplirse íntegramente para permitir la aplicación de la pena o sanción, sin perjuicio de que la ley penal tributaria contemple casos en que expresamente se castigan actos que pueden considerarse preparatorios de otros. Pero fuera de dichos casos expresamente previstos, la ley tributaria no contempla sanciones para el delito o infracción que sólo alcanza el estado de tentativa o de frustración.

7.5.10.- Necesidad del Daño.

No compartimos la tesis que sostiene que sólo puede haber sanción penal en esta figura, cuando es consumada y se puede determinar por ello el monto real del tributo eludido y que concurre a apoyar esta tesis lo expresado en el art. 105, inc. 2º del CT, que dispone: La

aplicación de las sanciones pecuniarias por la justicia ordinaria se regulará en relación a los tributos cuya evasión resulta acreditada en el respectivo juicio.

Por el contrario, estamos parcialmente de acuerdo con Alejandro Dumay cuando expresa: El delito se configura por la sola presentación de una declaración de este tipo, ya que basta la conducta idónea para producir un daño al patrimonio fiscal. Agrega que si bien es cierto que no se requiere un perjuicio efectivo, es necesario que al menos, exista un perjuicio potencial, es decir, que los actos del infractor originen un riesgo al patrimonio fiscal. Pues bien, en el caso de la figura en estudio, se sanciona la presentación de declaraciones manifiestamente incompletas o falsas, a condición de que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda.

Aunque la consecuencia sea casi la misma, discrepamos con el autor citado en cuanto pone el acento en el perjuicio potencial o riesgo para el patrimonio fiscal, dando a entender con ello que se trata de un delito de peligro y que el bien jurídico protegido es el patrimonio fiscal. Para nosotros, se trata de un atentado a la transparencia fiscal o más concretamente, a la correcta determinación o liquidación del impuesto.

7.5.11.- *Pena o Sanción.*

Este delito se sancionará con multa del 50% al 300% del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo.

7.6.- *Omisión de asientos.*

7.6.1.- *Hipótesis o Tipo.*

La omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas (art. 97

Nº 4º, inc. 1º, CT). Considerando el grado de culpabilidad exigido (dolo) y la sanción aplicable, se trata de un simple delito.

7.6.2.- Requisitos de este delito.

- Que se trate de un contribuyente que lleve contabilidad para fines tributarios, sea por imposición legal o por haber optado por ella.
- Que tal contribuyente haya adquirido, enajenado o permutado mercaderías o realizado otras operaciones gravadas.
- Que el referido contribuyente haya omitido registrar dichas operaciones en su contabilidad.
- Que la omisión haya sido maliciosa⁵⁵.

Se trata de un delito de omisión, que se traduce en un no hacer, no registrar en la contabilidad los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas⁵⁶.

El sujeto, en el fondo, está atentando en contra de lo que se ha llamado "transparencia fiscal" y de la correcta determinación del impuesto, al violar sus deberes de información y veracidad de la misma.

7.6.3.- Sujeto Activo.

El sujeto activo de este delito es un contribuyente obligado a llevar contabilidad⁵⁷ para fines tributarios, o que opte por llevarla.

⁵⁵ Al confeccionar esta lista, se consideraron las que aparecen en: 1) DUMAY Peña, Alejandro, Ob. cit., pp. 263-264, y 2) UGALDE Prieto, Rodrigo y GARCÍA Escobar, Jaime, Curso sobre delitos e infracciones tributarias. Santiago, 2005. pp. 26-27.

⁵⁶ KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, Ob. cit., p. 106.

⁵⁷ Idem. nota anterior.

Los artículos 17 del Código Tributario y 68 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, señalan quienes deben llevar contabilidad. Este último detalla los contribuyentes que deben llevar contabilidad completa, los que están facultados para llevar contabilidad simplificada y los que no están obligados a llevar contabilidad alguna. Como la norma penal no distingue entre contabilidad simplificada o contabilidad completa, este delito puede cometerse cualquiera que sea el tipo de contabilidad que deba llevar el contribuyente⁵⁸.

7.6.4.- Conducta.

Para que se configure este delito, es necesario que el contribuyente haya omitido registrar en su contabilidad los asientos correspondientes a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o, a las demás operaciones gravadas.

Contrariamente a lo que sostiene Alejandro Dumay, creemos que la expresión permutadas es necesaria, ya que no queda comprendida en la voz "enajenadas" ni en "adquiridas". En efecto, según el art. 1897 del Código Civil y al igual que la compraventa, la permutación o cambio es un contrato en que las partes "se obligan mutuamente a dar" una especie o cuerpo cierto por otro, sin que el contrato por sí solo sea suficiente para producir la enajenación o adquisición de las mercaderías. A mayor abundamiento, las disposiciones relativas a la compraventa se aplicarán a la permutación en todo lo que no se oponga a la naturaleza de este contrato. (art. 1900 CC).

El término de "mercaderías" es sinónimo de "mercancía" y esta última es definida por el Diccionario de la lengua española como "cosa mueble que se hace objeto de trato o venta". Para algunos, la referencia a las "mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas" lleva implícita la exigencia de que se trate de adquisiciones o enajenaciones de mercaderías hechas dentro del giro del negocio, ya que sólo respecto de ellas existe la obligación de registrarlas en la contabilidad⁵⁹. No estamos tan seguros de la exactitud de esta afirmación, pero creemos

⁵⁸ VALLEJOS Castro, Eduardo, Ob. cit., p. 309.

⁵⁹ KOGAN Rosenblut Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, Ob cit., P. 107.

que algo de verdad hay en ella, en el sentido de que por lo menos, las adquisiciones o enajenaciones deben ser hechas por una empresa o negocio, o más precisamente, dentro del marco de las operaciones gravadas con el impuesto de primera categoría y/o con el impuesto a las ventas y servicios, según el caso.

La mención de las "demás operaciones gravadas", comprende los servicios, comisiones o cualquier acto gravado por una ley tributaria⁶⁰. Las anotaciones indebidas en los libros de contabilidad no configuran este delito, esta figura sólo opera cuando se dejan de consignar —se omiten maliciosamente- los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas⁶¹ o permutadas o a las demás operaciones gravadas.

En todo caso, acreditada la malicia, los asientos inadecuados en los libros de contabilidad, pueden sancionarse a través de la figura genérica contemplada en la parte final del N° 4 del art. 97, pero sólo en cuanto constituya un procedimiento doloso encaminado conscientemente a alguna de las finalidades ilícitas que reprime la referida figura⁶².

7.6.5.- Relación entre Compras y Ventas.

La relación entre compras y ventas es importante bajo diversos aspectos. Debido a ello, consignaremos a continuación la posición de dos autores, sin que ello signifique que compartamos enteramente sus opiniones.

Alejandro Dumay ha señalado que si bien es cierto que el hecho que un contribuyente obligado a llevar contabilidad no registre, voluntariamente, la totalidad de las compras, está considerado como delito y sancionado expresamente en la figura que comentamos, tal conducta no podrá calificarse de delictiva y sancionarse como tal, si no va seguida de una omisión en las ventas, pues faltaría en tal evento la antijuridicidad de la acción, ya que ese

⁶⁰ DUMAY Peña, Alejandro, Ob. cit., p. 164.

⁶¹ Idem nota anterior.

⁶² Idem nota 1343.

hecho, por sí solo, por más que se lo califique como delito de peligro, no atenta contra los intereses del Fisco ni contra el ordenamiento jurídico⁶³.

Luego, agrega, la sola omisión de compra no constituye delito por falta de antijuridicidad, pero, si va seguida de una omisión de las ventas, aparece dicho elemento y tenemos dos delitos.

Siguiendo y ampliando la misma tesis, Eduardo Vallejos afirma que la omisión de los asientos contables de las mercaderías adquiridas no causa, por sí sola; evasión alguna, puesto que la adquisición no representa ningún cambio patrimonial, no altera la ecuación del patrimonio. El contribuyente, al adquirir un bien, cambia un valor de su activo disponible por otro que integra su activo realizable y no produce un enriquecimiento del contribuyente por el mero hecho de la compra⁶⁴.

Eso mismo se refleja en su contabilidad, porque un comerciante, cuando adquiere, lo único que hace es cambiar la composición de su activo y, en una palabra, altera la liquidez de su inventario al bajar activos disponibles y convertirlos en valores realizables⁶⁵.

Lo que ocurre, normalmente, es que el contribuyente no contabiliza las operaciones de compra y las de venta a la vez, y va produciendo con la repetición de estas conductas, una separación cada vez mayor entre la realidad y los estados contables.

En este evento, la contabilidad acusa o refleja que el contribuyente hace más gastos e inversiones que lo que permiten sus disponibilidades y, en virtud de los arts. 70 y 71 de la LIR, se aplica una presunción que importa establecer omisiones de ventas o ingresos. Cuando el contribuyente no acredita el origen de los fondos con que realiza sus inversiones y

⁶³ DUMAY Peña, Alejandro, Ob. cit., p. 165.

⁶⁴ VALLEJOS Castro, Eduardo, Ob. cit., p. 309.

⁶⁵ VALLEJOS Castro, Eduardo, Ob. cit., pp. 309-310.

gastos, se presume que ellos son producto de su actividad empresarial o profesional, según el caso.

Esta presunción es de naturaleza civil (como opuesto a penal) y no es aplicable al campo criminal, donde si bien puede orientar al juez (o al Fiscal), sólo tendrá el carácter de un indicio de la irregularidad contable, pero no será plena prueba de una evasión real y concreta⁶⁶.

7.6.6.- Posición de Pedro Massone.

Contrariamente a lo que sostienen Alejandro Dumay y Eduardo Vallejos, creemos que la sola omisión maliciosa del registro de las compras puede perfectamente constituir delito. Nos apoyamos, en primer lugar, en la letra de la ley, que al usar la conjunción “o”, penaliza la omisión correspondiente a cualquiera de las operaciones que menciona.

En seguida, la omisión en cuestión sí atenta contra el ordenamiento jurídico que, según sostenemos, en este y otros casos, protege la transparencia fiscal, la información veraz que el contribuyente debe preparar y tener a disposición del SII, y la determinación de los impuestos.

Además, las compras representan un elemento del costo de los bienes que más tarde se venderán y, por ende, tiene importante y directa incidencia en el cálculo de las utilidades o pérdidas que tales ventas generarán. El oportuno y fiel registro de las compras facilita la fiscalización, evita su posterior manipulación (por ejemplo, un incremento artificial de los costos, la omisión simultánea del registro de las compras y de las ventas) y, con ello, protege los bienes e intereses ya mencionados (transparencia fiscal, información veraz y correcta determinación del impuesto). Estos bienes o intereses son salvaguardados por el ordenamiento jurídico incluso con prioridad, respecto al resguardo del propio patrimonio

⁶⁶ VALLEJOS Castro, Eduardo, Ob. cit., pp. 309-310.

fiscal, como lo muestra claramente la comparación del número y gravedad de las sanciones previstas para proteger uno y otro.

7.6.7.- Concurso y desarrollo del Delito.

Desde otro punto de observación, cada operación omitida maliciosamente perfecciona o configura el tipo penal. No obstante, es preciso tener presente los conceptos de delito continuado y delito reiterado, para castigar como un solo delito, varias o muchas omisiones efectuadas en un mismo ejercicio anual⁶⁷.

Cuando se presentan conjuntamente omisiones de ventas y omisiones de compras, el peritaje contable debe orientar al fiscal y al tribunal acerca del verdadero monto de la evasión, puesto que existen evidentes compensaciones entre las ventas omitidas y las compras no contabilizadas, ya que las primeras representan utilidades y las segundas un costo de aquéllas.

Sólo la diferencia contable es la renta afecta a impuestos directos (Primera Categoría, Global Complementario, etc.), pero, con relación a los impuestos indirectos, la base imponible es el monto de las ventas, que produce débito fiscal. Es verdad que en principio, las compras no contabilizadas ameritan un crédito fiscal que obligaría a una compensación⁶⁸. Sin embargo, creemos que si el contribuyente ha omitido compras, seguramente tales compras no estarán respaldadas con facturas y la ausencia de facturas impide reconocer el crédito respectivo. Además, es necesario que la omisión haya sido maliciosa⁶⁹.

Se ha sostenido que, por tratarse de un delito de peligro, su consumación no implica la lesión del bien jurídicamente protegido. Aun cuando el sujeto activo no consiga el fin que

⁶⁷ Idem nota 1353.

⁶⁸ VALLEJOS Castro, Eduardo, Ob cit., p. 312,

⁶⁹ UGALDE Prieto, Rodrigo y GARCÍA Escobar, Jaime, Curso sobre Delitos e Infracciones Tributarias, 2ª edición, Edición Lexisnexis, Santiago, Chile. 2007. p. 27.

se ha propuesto, el legislador sanciona su conducta por constituir una amenaza, una posibilidad inmediata de menoscabo del interés fiscal⁷⁰

En cuanto a las afirmaciones recién citadas puede, en primer lugar, argumentarse que el bien jurídicamente protegido es la transparencia fiscal, particularizada en la información veraz y en la correcta determinación del impuesto a que tiene derecho el SII. Y, para la lesión de estos bienes o intereses, basta la sola omisión descrita por la ley. En segundo lugar, respecto a la multa, debe existir un "tributo eludido", ya que ella está establecida como un porcentaje del mismo.

7.6.8.- Pena o Sanción.

Este delito será sancionado con multa del 50% al 300% del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo.

7.7.- Adulterar balances o inventarios.

7.7.1.- Hipótesis o Tipo.

La adulteración de balances o inventarios (art. 97, N° 4, inc.1°, del CT). Considerando el grado de culpabilidad exigido (dolo) y la sanción aplicable, se trata de un simple delito.

7.7.2.- Requisitos de este delito.

- Que se trate de un contribuyente obligado a efectuar balances o inventarios. Lo están, por regla general, aquéllos contribuyentes obligados a llevar contabilidad para fines tributarios, o que opten por llevarla.

⁷⁰ KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, Ob. cit., p. 106.

- Que estos balances o inventarios sean adulterados⁷¹.

- Si bien la acción misma de "adulterar" alguno de los referidos documentos, parece llevar implícito el dolo, abunda pero no daña dejar constancia que, para cometer este delito, es necesario que dicho elemento subjetivo este presente.

Se trata de un delito de acción, ya que consiste en una conducta positiva que se traduce en adulterar un balance o un inventario⁷².

Considerado desde el punto de vista de su efecto jurídico, se ha dicho que es un delito de peligro, ya que, no siendo elemento del tipo el perjuicio fiscal, se entiende consumado por el solo hecho de consignar en el balance o inventario un dato falso de realidad o veracidad.

7.7.3.- Sujeto activo y culpabilidad.

El sujeto activo de este delito es un contribuyente obligado por la ley a efectuar balances o inventarios. Por mandato del artículo 35 del Código Tributario, se encuentran en ésta situación "los contribuyentes sujetos a la obligación de llevar contabilidad"⁷³.

En otras palabras, este delito sólo puede ser cometido por aquellos contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa o simplificada cuyo estado final comprenda un balance o inventario⁷⁴.

Si bien los autores consultados no lo mencionan, y es posible que en alguna ocasión no lo hayamos consignado, creemos que también pueden cometer este delito, y otros ligados a la contabilidad, los contribuyentes que hayan optado por llevarla para fines tributarios. Si ejercen esta opción, asumen los deberes propios del sistema elegido.

⁷¹ Nos hemos basado en: 1) DUMAY Peña, Alejandro, Ob. cit.; p. 17. y 2) UGALDE Prieto, Rodrigo y GARCIA Escobar Jaime, Ob. cit., pp. 27-28.

⁷² KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, Ob. cit., p. 108.

⁷³ KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, Ob. cit., pp. 107-108.

⁷⁴ VALLEJOS Castro, Eduardo, Ob. cit., p. 312.

Alejandro Dumay sostiene que la particularidad que sobre esta materia presentan los delitos formales, se reduce, a que en su carácter de tales, hacen operar automáticamente la presunción de voluntariedad (establecida en el inc. 2° del art. 1° del CP), evitando al SII la necesidad de acreditar el dolo, por cuanto, al invertir el onus probandi, dejan al infractor en la obligación de acreditar su inocencia⁷⁵.

La existencia de la referida presunción ha sido cuestionada y no parece aplicable al delito que estamos considerando. Además, como ha sostenido José Luis Guzmán, estaría derogada en virtud de la presunción de inocencia contenida en el art. 4° del CPP.

7.7.4.- Conducta.

Se sanciona, en este caso, la "Adulteración", entendida como la acción de "adulterar" los balances o inventarios.

El sentido natural y obvio del término "adulterar" es, de acuerdo al Diccionario, el de "viciar, falsificar algo"⁷⁶. Por ello, un balance o inventario estará adulterado cuando se consigne en él algún dato falso, es decir, engañoso, fingido, simulado, falto de realidad o veracidad⁷⁷.

Se incurre en esta figura delictiva por el solo hecho de consignar algún dato falso en el Libro o Registro de Inventarios y Balances, aun cuando todavía no se los haya presentado al SII⁷⁸.

7.7.5.- Pena o Sanción.

Este delito será sancionado con multa del 50% al 300% del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo.

⁷⁵ DUMAY Peña, Alejandro, Ob. cit., p. 168.

⁷⁶ RAE, Diccionario de la Lengua Española.

⁷⁷ KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, ob. cit, p. 108.

⁷⁸ KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, ob. cit, p. 108.

7.8.- Presentar balances o inventarios falsos.

7.8.1.- Hipótesis o Tipo.

La presentación de balances o inventarios dolosamente falseados. (art. 97, N° 4°, inc. 1°, del CT). Considerando el grado de culpabilidad exigido (dolo) y la sanción aplicable, se trata de un simple delito.

7.8.2.- Elementos de este delito.

- Que se trate de un contribuyente que deba confeccionar balances o inventarios.
- Que el contribuyente presente uno o más balances o inventarios al SII.
- Que uno o más de los balances o inventarios presentados contenga datos falsos.
- Que el contribuyente que los presenta sepa que uno o más de los inventarios o balances están falseados.

Normalmente será la misma persona quien adultera y presenta el documento, pero bien puede tratarse de personas diferentes y quien lo presenta ignorar la adulteración.

Se trata de un delito de acción, ya que consiste en una conducta positiva que se traduce en presentar al SII un balance o inventario con las características ya señaladas⁷⁹.

Para Olga Kogan y Jaime Figueroa Araya, el presente es un delito de peligro puesto que no requiere para su consumación un daño efectivo del bien jurídico objeto de la

⁷⁹ KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, Ob. cit., p. 109.

protección⁸⁰. Esta última afirmación depende, naturalmente, del concepto que se tenga sobre el bien jurídico protegido.

Alejandro Dumay señala cómo requisito de este delito, el propósito de evadir impuestos⁸¹. Por su parte, Eduardo Vallejos sostiene que la adulteración y presentación de los documentos que nos interesan constituyen un solo delito. Cuando el contribuyente confecciona el documento falso nos encontramos para él frente a un delito tributario tentado. En cambio, cuando ha ocurrido la presentación e ingresado menos impuesto, estamos frente al mismo delito, en estado de consumación. Luego agrega que sólo la segunda hipótesis es punible, puesto que la anterior no produce el perjuicio indispensable para determinar la sanción⁸².

Aclarando nuestra posición con respecto a lo dicho por los dos autores recientemente citados, afirmamos que, para nosotros, estamos en presencia de dos delitos alternativos (adulterar o presentar); en ambos casos debe tratarse de procedimientos dolosos, encaminados a los fines que señala el Código, sin que se requiera, en ninguno de los dos, perjuicio patrimonial efectivo para el Fisco.

Si se despliega la conducta de los dos delitos, para hacer realidad el mismo designio criminal, se penará solamente uno de ellos. Sólo la multa requiere, para su graduación, la existencia de un tributo eludido o, con más propiedad; de un tributo evadido.

7.8.3.- Sujeto Activo.

El sujeto activo de este delito debe ser un contribuyente obligado a presentar balances o inventarios⁸³ o, con más precisión, que deba preparar ese tipo de documentos contables.

⁸⁰ Idem nota anterior.

⁸¹ DUMAY Peña, Alejandro, Ob. cit., p; 169.

⁸² VALLEJOS Castro, Ob. cit., p. 316.

⁸³ KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, Ob. cit., p. 108.

Según el artículo 35 del Código Tributario, los contribuyentes sujetos a la obligación de llevar contabilidad presentarán los balances y copia de los inventarios con la firma de un contador. El contribuyente podrá cumplir dicha obligación acreditando que lleva un libro de inventario debidamente foliado y timbrado, u otro sistema autorizado por el Director Regional.

No obstante, por instrucciones del SII, los referidos documentos contables deben permanecer en poder del contribuyente y ser presentados cuando dicho Servicio lo requiera.

También pueden, a nuestro juicio, cometer este delito los contribuyentes que hayan optado por llevar contabilidad para fines tributarios.

7.8.4.- Culpabilidad.

En relación con este tipo penal, hay que destacar la diferencia que existe en cuanto al delito de adulteración de balances o inventarios, previamente analizado, ya que en la figura de presentación de balances o inventarios dolosamente falseados, el tipo penal contiene expresamente la exigencia del dolo.

Por lo tanto, no basta el dolo genérico del artículo 1° del Código Penal, como sí podría sostenerse que basta para configurar el delito de adulteración de balances o inventarios⁸⁴.

El SII ha estimado que no basta el simple acto voluntario, sino que es preciso que los datos carentes de realidad se hayan consignado con el propósito de eludir el impuesto, de modo que no opera la (supuesta) presunción de voluntariedad, ya que debe acreditarse la intención de defraudar los intereses fiscales, allegando pruebas que exterioricen la voluntariedad del infractor.

⁸⁴ UGALDE Prieto, Rodrigo Y GARCÍA Escobar, Jaime. Ob. cit., p. 25.

Esta aparente sutileza se justifica por cuanto la exigencia del dolo es expresa en esta figura y puede pensarse, además, que ella tiene un contenido intelectual mayor que la anterior, en el sentido que es necesario que la voluntad haya estado presente no sólo al momento de incurrir en las falsedades sino que, también al momento de presentar al Servicio los balances o inventarios falseados.⁸⁵

Aunque en realidad la intención que ha guiado al infractor es (normalmente) una sola, la circunstancia de que ésta se haya manifestado en dos momentos, hace más difícil la admisibilidad del caso fortuito o del error.

7.8.5.- Conducta.

La ley sanciona la presentación de balances "falseados", vale decir, que contengan datos engañosos, fingidos, simulados, faltos de realidad o veracidad⁸⁶.

La acción constitutiva de este segundo delito relativo a balances o inventarios es la de presentar al SII balances o inventarios dolosamente falseados. Desde luego, no es imprescindible que el balance o inventario se acompañe a una declaración de impuesto, puede acompañarse a cualquiera presentación que se efectúe ante el Servicio, ya sea en forma espontánea o a requerimiento de la administración tributaria.

En una querella por este delito se expresa: Efectuada la revisión de los libros de contabilidad de la firma, se constató que el pasivo no era real, debido al hecho de que numerosas facturas, correspondientes a pagos efectuados a los proveedores por compras de

⁸⁵ DUMAY Peña, Alejandro, Ob. cit., pp. 169-170.

⁸⁶ KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, Ob. cit., p. 109.

mercaderías que se encontraban canceladas a la fecha del balance respectivo, figuraban, no obstante, como deudas de la sociedad en el respectivo balance⁸⁷.

En efecto, se pudo acreditar que durante varios años la sociedad investigada postergó la contabilización de sumas bastante apreciables por concepto de pagos hechos a los proveedores, de tal modo que las partidas correspondientes a un ejercicio comercial determinado, eran registradas posteriormente en otro, de manera que, al final de cada ejercicio, aparecían registradas como deudas (en favor) de proveedores, considerables cantidades que, de este modo, eran marginadas de toda tributación, disminuyendo así los montos imponibles de sus declaraciones de rentas.

7.8.6.- *Pena o Sanción.*

Este delito será sancionado con multa del 50% al 300% del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo.

7.9.- *Uso repetido de documentos tributarios.*

7.9.1.- *Hipótesis o Tipo.*

El uso de boletas, notas de débito, notas de crédito o facturas ya utilizadas en operaciones, anteriores. (art. 97, N° 4, inc. 1°, CT).

En atención a la sanción aplicable, se trata de un simple delito, se trata de un delito de acción, ya que consiste en una conducta positiva que se traduce en usar para una nueva operación, una factura, nota de débito, nota de crédito o boleta que se había emitido con ocasión de otra operación efectuada con anterioridad.

⁸⁷ DUMAY Peña, Alejandro, Ob. Cit. P. 170.

Se ha sostenido que es un delito de peligro, puesto que no es elemento del tipo la lesión del bien jurídicamente protegido⁸⁸.

Esta calificación depende, lógicamente, del concepto que se tenga acerca del bien jurídico protegido: Este es; para nosotros, la transparencia fiscal, como modo de sintetizar ciertos derechos o intereses confiados a la administración tributaria, que sí se ven directamente lesionados con la conducta del infractor. A ella nos hemos ya referido, en varias ocasiones.

7.9.2.- Sujeto Activo.

Solo pueden ser autores de este delito los contribuyentes “obligados” a emitir los documentos ya señalados⁸⁹.

7.9.3.- Conducta.

La figura delictiva que analizamos consiste en “el uso” de boletas, notas de debito, notas de crédito o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores. Ello significa que incurre en este delito el contribuyente que, en lugar de emitir el documento correspondiente, otorga al cliente uno que había emitido para una operación anterior.

En síntesis, se sanciona el doble uso -o más precisamente, el uso repetido- de los citados documentos, los que por su propia naturaleza, sólo pueden ser utilizados en una oportunidad⁹⁰.

⁸⁸ KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, Ob. cit., p. 111.

⁸⁹ KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, Ob. cit., p. 110.

⁹⁰ UGALDE Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime. Ob. cit., p. 29.

También se ha dicho que, se sanciona específicamente el uso de boletas, notas o facturas ya usadas en operaciones anteriores, o sea, se reprime la doble utilización de documentos que por su naturaleza, no pueden serlo más que una vez⁹¹.

La relevancia penal que se da a esta conducta se explica por ser las boletas (y otros documentos ya mencionados) el resguardo más fiel del cumplimiento del tributo a que se refieren. Por esta razón, el Código Tributario sanciona la conducta que analizamos con prescindencia de que, en definitiva, no haya existido perjuicio al interés fiscal por haberse contabilizado las ventas a que se refieran las boletas o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores.⁹²

Se ha dicho que la utilización o empleo de los documentos en la forma descrita en el tipo penal, parece una hipótesis burda y difícil de configurar. Cuesta imaginar el uso en una nueva operación de documentos ya utilizados en operaciones anteriores porque, para que ello fuera posible, tendrían que adulterarse las copias que existen en poder del contribuyente, borrarlas y luego hacer sobre ellas nuevas anotaciones, lo que parece, a todas luces, improbable⁹³. Pero, basta el concierto de las partes involucradas para hacer posible esta figura.

7.9.4.- Pena o Sanción.

Este delito será sancionado con multa del 50% al 300% del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo.

⁹¹ CS, 8 enero 2009, cons. 7º, rol 2.681-08, GJ 343, enero 2009, p. 274.

⁹² DUMAY Peña, Alejandro, Ob. cit.; p. 171.

⁹³ VALLEJOS Castro, Eduardo, Ob. cit., p. 317.

7.10.- Aumento doloso de créditos.

7.10.1.- Hipótesis o Tipo.

Los contribuyentes afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo, que realicen maliciosamente cualquiera maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que tengan derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deban pagar (art 97, N° 4, inc. 2°, CT). Considerando el grado de culpabilidad exigido (dolo) y la sanción aplicable, se trata de un crimen.

7.10.2.- Sujeto Activo.

El sujeto activo debe ser un contribuyente afecto al Impuesto a las Ventas y Servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo⁹⁴. En este punto coincidimos plenamente con los autores citados.

La individualización del contribuyente no debiera ofrecer grandes problemas en el caso del IVA y de otros Impuestos a las Ventas y Servicios, pero, en cambio, puede presentarlos en el caso de impuestos de retención.

En cuanto al IVA y otros Impuestos a las Ventas y Servicios, la ley nos ofrece reglas, definiciones y pautas relativamente claras que nos apoyarán en la búsqueda del impuesto y del contribuyente que puede estar presente en la figura que estamos considerando

⁹⁴ UGALDE Prieto, Rodrigo y GARCÍA Escobar, Jaime, p. 32.

Luego dejamos a un lado los otros impuestos sujetos a recargo, ya que fuera del ámbito del Impuesto a las Ventas y Servicios no tenemos presente otro impuesto para el cual la ley contemple el recargo y que esté, por consecuencia, sujeto al mismo.

En el caso de los impuestos de retención, debemos de partida decir que, respecto de estos impuestos, es común en nuestro medio una cierta confusión que ha alcanzado incluso la esfera del legislador.

7.10.3.- Culpabilidad: Dolo o Malicia.

El agente debe realizar su maniobra "maliciosamente".

7.10.4.- Conducta.

El contribuyente debe realizar una o más maniobras tendientes a aumentar el verdadero monto de sus créditos o imputaciones. Las maniobras referidas deben realizarse maliciosamente. En este caso, la malicia debe estar encaminada a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que estos contribuyentes tienen derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deben pagar⁹⁵.

Si se leen conjuntamente los incisos 1° y 2° del art. 97 N° 4° CT, lo que resulta plausible resulta claro el fin del precepto, y la enumeración de conductas del inciso 1° sirve de marco para la interpretación de lo que se ha de entender por "maniobra"⁹⁶.

Fundamentalmente, la norma busca evitar la alteración del crédito fiscal en el IVA, dado que por dicha vía los contribuyentes del referido tributo pueden llegar a pagar un

⁹⁵ UGALDE Prieto, Rodrigo y GARCIA Escobar, Jaime, Ob. cit., p. 32.

⁹⁶ VAN WEEZEL, Alex, Delitos Tributarios. Santiago, Chile, Editorial Jurídica de Chile. 2007. p. 54.

impuesto menor que el que corresponde. El caso típico es el uso de facturas falsas para abultar el crédito fiscal en el IVA.

Las facturas son falsas en sentido jurídico penal (art. 97 N° 4°, inc. 2°; CT) o en sentido infraccional (art. 71 bis RIVS, en relación con art. 109 CT) cuando corresponden a operaciones que no han tenido lugar y, en cambio, no lo son cuando como consecuencia de irregularidades formales o no imputables al receptor, simplemente no dan lugar a crédito fiscal conforme al art. 23 N° 5° LIVS. De no ser así, "la falsedad de la factura podría conducir a la privación del crédito fiscal, en tanto que la deficiencia formal o reglamentaria produciría, en todo caso, la pérdida de derecho a crédito".⁹⁷ Ello se debe a que lo que la ley fundamentalmente rechaza es el crédito fiscal irregular o aparente y no la factura irregular en sí misma.⁹⁸

En cambio, las maniobras relativas al débito fiscal no configuran este tipo penal y, por consiguiente, deben sancionarse, si procede, de acuerdo al inciso primero del mismo N° 4.⁹⁹

Por ejemplo, si un contribuyente del IVA falsea el impuesto recargado en las facturas que él mismo emitió, dicha maniobra no encuadra en el delito previsto en el art. 97 N° 4°, inc. 2°, precitado, ya que ello altera el débito fiscal. Sin embargo, tal maniobra podría configurar el delito del inciso 1° del N° 4° ya analizado.

Desde hace mucho tiempo, el SII interpone querellas aduciendo, como sustento de las mismas, el uso indebido de crédito fiscal IVA, por tratarse de facturas que se encuentran fuera del rango autorizado por éste, o porque son emitidas por contribuyentes que se encuentran bloqueados, o porque esos contribuyentes no son habidos. Rodrigo Ugalde y Jaime García citan un fallo dictado por el 15° Juzgado del Crimen de Santiago, confirmado

⁹⁷ DUMAY Peña, Alejandro, "Privación del Crédito Fiscal IVA por Deficiencias en la Factura", Gaceta Jurídica 188, febrero 1996, p. 70.

⁹⁸ VAN WEEZEL, Alex, Ob. cit., p. 76.

⁹⁹ UGALDE Prieto, Rodrigo y GARCÍA Escobar, Jaime, Ob. cit., p. 32.

por la Corte de Apelaciones y por la Corte Suprema (15 junio 2006, rol 5.277-03), que deja en claro que el ente fiscalizador debe acreditar que el registro de estas "facturas falsas" es imputable al querellado. En efecto, a nadie puede atribuírsele la comisión de un delito, por una circunstancia que desconoce, como pueden serlo las antes señaladas¹⁰⁰.

a) Jurisprudencia Tomada de GJ1302¹⁰¹:

(i) Si las facturas han sido timbradas por el SII, el hecho de que los respectivos contribuyentes que aparecen emitiéndolas no habiten los domicilios indicados en ellas no obstante que se ha justificado que corresponden a personas reales aunque después no existan como contribuyentes o muden sin aviso su domicilio, no constituye delito tributario la utilización de las mismas por parte de una persona respecto de la cual tienen la apariencia de auténticas.

(ii) El uso malicioso de facturas falsas no importa un medio para cometer el delito del inc. 2° del N° 4 del art. 97 del CT, sino que constituye el delito en sí mismo, sin que corresponda castigar conjuntamente el mismo hecho a título principal y accesorio.¹⁰²

b) Jurisprudencia Seleccionada por Pedro Massone:

(i) Con los antecedentes señalados en el fallo en revisión, se encuentra acreditado que un tercero, que tenía la calidad de contribuyente afecto al pago del IVA, con el objeto preciso de incrementar en forma ilícita el verdadero monto del crédito fiscal, incluyó en su contabilidad 28 facturas materialmente falsas y derivadas de operaciones no justificadas con 14 supuestos proveedores, no ubicables y que no son declarantes del IVA.

¹⁰⁰ Citado con los datos consignados por UGALDE Prieto, Rodrigo y GARCÍA Escobar, Jaime, Ob. cit., p. 39.

¹⁰¹ La jurisprudencia consignada a continuación fue ubicada a partir de los datos que aparecen en "Reseña Jurisprudencial sobre delito tributario", Gaceta Jurídica 290, agosto 2004, pp. 24-25. La individualización de los fallos fue completada en base a la publicación original, y el texto reproducido obedece a una nueva selección que amplía su contenido con el fin de ilustrar mejor al lector.

¹⁰² CA Stgo., 2 marzo 1999, cons. 1 rol 59.754-97, GJ 225, marzo 1999, pp. 220-221.

En cuanto a la participación que en dicho ilícito le cupo a M.S.V.C., ella se encuentra suficientemente demostrada, toda vez que no justificó la efectividad de cada una de las operaciones supuestamente realizadas y contabilizadas, ni menos acreditó haber efectuado el pago de las 28 facturas y su correspondiente IVA a los emisores de las mismas, a lo cual debe añadirse que tampoco demostró haber tenido la capacidad económica ni la disponibilidad de recursos para sufragar tan elevadas sumas de dinero, habiéndose además acreditado, con el informe pericial, que fue el mismo acusado quien efectuó el llenado de las facturas falsas N°s 75 y 41, circunstancia que por lo demás no lo libera de su responsabilidad por las restantes 26 facturas que ingresó dolosamente en la contabilidad

Igualmente, su participación en el delito del art. 97 N° 4 inc. 2° del CT, se acredita con el hecho de haber ingresado en su contabilidad las facturas y tener la calidad de contribuyente del IVA, circunstancia que lo hace responsable de todas las operaciones que registra en su contabilidad en las declaraciones de impuestos.¹⁰³

(ii) El SII estima configurada la infracción del art. 97 N° 4 del CT y que procede la aplicación de las sanciones pecuniarias consignadas en esta norma por no haber ejercido el Director del Servicio las acciones criminales que son de su exclusiva facultad.

En estos autos, en el año 1996 sólo se registran facturas del proveedor J.M.G.G. Según los antecedentes aportados por el SII, este contribuyente se encontraba bloqueado para proceder al timbraje de facturas, siendo la última factura timbrada la N° 1.450. Las facturas de este proveedor que se han impugnado al reclamante, llevan los N°s. 3.206 en adelante.

Respecto de lo señalado, se pretende establecer la infracción únicamente con la información consignada en el SII, a la cual el contribuyente no tiene acceso. Esta Corte

¹⁰³ CA P. Montt, 4 oct. 2004, considerandos 1º, 3º y 4º, rol 118.371-2003, Boletín SII 613, dic. 2004, pp. 209-210.

recientemente ha resuelto que nunca la ley ha exigido a los contribuyentes verificar la idoneidad documental de sus proveedores. Es decir, la ley no ha delegado en los contribuyentes la potestad fiscalizadora cuando éstos actúan como adquirentes de bienes y se presume que las mercaderías se enajenan con documentos que han cumplido con los requisitos exigidos por las disposiciones tributarias.

El efecto de una factura falsa se produce tanto en el IVA como en el impuesto a la renta, pero respecto de este último tributo debe ponderarse de manera distinta, ya que puede ocurrir que haya existido una factura falsa pero de ahí no se sigue que no hubiera existido un desembolso y que éste se haya afectado a la compra de un bien que efectivamente forma parte del proceso de producción del contribuyente. Por otro lado, debe tenerse presente que respecto del impuesto a la renta no puede sostenerse que esa sola circunstancia signifique la pérdida del derecho a la deducción de los costos y gastos que disminuyen la base del impuesto de primera categoría. Si el Servicio ha objetado el crédito fiscal en relación al Impuesto al Valor Agregado por sustentarse en facturas irregulares, ello no permite concluir consecuentemente que exista un costo indebidamente rebajado cuando este desembolso se acredite por los medios de prueba legales. A mayor abundamiento, en el acta de denuncia se dan razones en virtud de las cuales se ha atribuido malicia en relación al IVA, lo que no ha ocurrido con el impuesto a la renta, es decir, no existen antecedentes en orden a establecer si o cómo el contribuyente incluyó las facturas cuestionadas en la base del último impuesto.¹⁰⁴

(iii) Tal como lo sostiene el querellante, el delito que se investigó en autos, siendo el más común de los tributarios, consistió en registrar en la contabilidad operaciones comerciales inexistentes, amparadas en facturas falsas o de proveedores inexistentes, con las que simuló que se soportó el recargo de una mayor cantidad de IVA que la real, sin perjuicio de ello, el contribuyente sub declaró maliciosamente su débito fiscal asegurándose que el impuesto determinado fuera inferior al que realmente correspondía pagar, (consignando) un remanente de crédito fiscal IVA para imputarlo a periodos futuros.

¹⁰⁴ CA Stgo., 31 enero 2006, considerandos 1º, 7º, 8º y 9, rol 6.456-1999, Gaceta Jurídica 307, enero 2006, pp. 341 y 343.

En consecuencia, en la especie se encuentran acreditadas figuras penales distintas, esto es declarar crédito fiscal irregular, presentando declaraciones maliciosamente incompletas o falsas, que contiene el inciso primero del art. 97 N° 4 y, además, la del inciso segundo que castiga maniobras destinadas a aumentar los créditos o imputaciones que se tenga derecho a hacer valer, los que fueron materia de las querellas, sometimiento a proceso y posterior acusación, tanto fiscal como particular. Se confirma el fallo de primera instancia.¹⁰⁵

7.10.5.- Concurso entre Incisos 1° y 2°.

De la redacción de las normas precitadas (N° 4° del art. 97 del CT), es muy probable que se presente un concurso aparente de leyes penales. En tal evento, habría que optar por la figura especial del inc. 2° del N° 4 del art. 97 del CT y no por la figura genérica del inciso 1° del mismo número.¹⁰⁶

Mario Garrido Montt define el principio de la especialidad del siguiente modo: “hay relación de especialidad entre dos normas cuando una de ellas describe el mismo hecho que la otra, pero en forma más particularizada; debe existir entre ambas, una relación de género a especie, que naturalmente impide que puedan concurrir coetáneamente en un mismo hecho. La determinación de esta relación se logra por un proceso de naturaleza lógico-jurídica; la norma especial prefiere en su aplicación en el caso concreto a la de carácter general.”¹⁰⁷

Comúnmente, el SII califica los mismos hechos como delito previsto en el art. 97 N° 4° inc. 1° y, además, como delito del Inc. 2° del mismo artículo y número. Por ello, es

¹⁰⁵ CA Stgo., 7 oct. 2009, considerandos 3° y 4°, rol 13.566-2006, Gaceta Jurídica 352, octubre 2009, p. 190.

¹⁰⁶ UGALDE Prieto, Rodrigo y GARCIA Escobar, Jaime, Ob. cit. P. 48.

¹⁰⁷ GARRIDO Montt, Mario, Derecho Penal, parte general, Santiago, Chile, Ed. Jurídica de Chile, 2005.

importante tener presente que existe jurisprudencia que privilegia la norma especial, postergando la general. Sin embargo, también se observa en la jurisprudencia más reciente, una tendencia a sancionar por los dos delitos referidos.

7.10.6.- Prueba del delito.

La prueba del delito se rige por las normas del CPP. A continuación, mencionaremos alguna jurisprudencia sobre el tema.

7.10.7.- Jurisprudencia.

Atendiendo las alegaciones formuladas en la apelación, en lo tocante a la prueba de los hechos que constituyen el delito materia de la acusación, la carga sólo dice relación con la acreditación de haberse presentado alguna declaración maliciosamente incompleta o falsa dirigida a aumentar el monto de los créditos de esta clase en relación con las cantidades que se deben pagar, según resulta de la simple lectura del inc. 2° del numeral 4° del art. 97 del CT, porque el acto típico consiste únicamente en causar perjuicio mediante el incremento del crédito del contribuyente mediante la alteración de la declaración, motivo por el cual no es posible exigir al Servicio querellante que acredite la inexistencia real del gasto de que dan cuenta las facturas falsas, porque este aspecto fáctico no es integrante del hecho típico atribuido en la acusación y, por lo mismo, es de responsabilidad de la defensa.

Toda vez que el fraude tuvo lugar en más de un período tributario, ha de aplicarse la pena mayor prevista para el delito de que se trata, conforme al inciso final del numeral 4° ya citado.¹⁰⁸

¹⁰⁸ CA San Miguel, 04 ago. 2008, considerandos 1°, 2°, rol 2.807-2005, Boletín SII 663, febrero 2008, p. 164.

7.10.8.- Sanción y Agravante.

Este delito será sancionado con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado mínimo y con multa del 100% al 300% de lo defraudado.

El Código establece una agravante en los siguientes términos: “Si como medio para cometer los delitos previstos en los incisos 1° y 2° del art. 97, se hubiere hecho uso malicioso de facturas u otros documentos falsos, fraudulentos o adulterados, se aplicará la pena mayor asignada al delito más grave”. (art. 97 N° 4°, inc. 3° CT).

No obstante, la jurisprudencia que se citará ha declarado que, en el caso del delito que comentamos, no concurre esta agravante en virtud de lo dispuesto en el art. 63 del Código Penal.

Jurisprudencia:

(i) Respecto de circunstancias agravantes contempladas en el art. 97 N° 4, inc. 4°, y art. 111 inc. 2°, ambos del CT, cuyas aplicaciones invoca la querellante, no se accederá a dicha petición por cuanto el ilícito establecido en autos se perpetró, precisamente, mediante el uso de facturas ideológicamente falsas por lo que su contabilización y utilización deviene en elemento inherente al delito encontrándose subsumido en su tipo, siendo improcedente el que se considere estas circunstancias, además, como agravantes de responsabilidad.¹⁰⁹

(ii) La agravante del art. 97 N° 4 inc. 4° del CT, cuya aplicación solicita el Servicio querellante, será desechada, por cuanto ella forma parte de la descripción típica hecha por la ley, es decir, la utilización de facturas falsas es en la especie un elemento del tipo penal,

¹⁰⁹ CA P. Montt, 11 julio 2007, considerandos 9° y 14°, rol 47-2007, Boletín SII 646, septiembre 2007, pp. 140, 141 y 143.

en los términos establecidos en el art. 63 del Código del ramo, con lo cual no puede erguirse como lo pretende el querellante, sin infringir el principio non bis in ídem.¹¹⁰

(iii) No concurre la agravación contemplada en el art. 97 N° 4 inc.4 y art. 111 del CT, por constituir un elemento del tipo de acuerdo al art. 63 del CP. Habiéndose acreditado dos delitos perpetrados en diferentes períodos tributarios, diciembre de 1984 y enero de 1985, en las fechas de presentación de los formularios 29, han de considerarse como reiterados y aplicarse una pena privativa de la libertad común por ambos, aumentada en un grado, por ser más favorable al procesado.¹¹¹

(iv) La circunstancia agravante del inc. 2° del art. 111 del CT, vale decir, que se haya utilizado, para la comisión del hecho punible, asesoría tributaria, documentación falsa, fraudulenta o adulterada o se haya concertado con otro para realizarlo, no tiene aplicación, por darse los supuestos del art. 63 del Código Penal, que es la expresión legal del principio de interpretación de la ley penal, non bis in ídem, toda vez que la conducta prevista en la agravante es inherente al tipo penal que se ha tenido por acreditado.

Es evidente, entonces, que esta agravante está en relación de medio a fin con el tipo penal mismo y, en consecuencia, debe solucionarse por la vía de la consunción¹¹².

(v) En cuanto a la aplicación de las agravantes contempladas en los artículos 97 N° 4 inciso 4° y 111 inciso 2°, ambos del CT, solicitada por el querellante, deben ser éstas, en tanto tales, rechazadas, toda vez que, como lo ha sostenido esta Corte, no procede considerarlas para incrementar la pena, porque dicha circunstancia, consistente en el uso malicioso de facturas u otros documentos falsos, fraudulentos o adulterados, representan un elemento del tipo penal, cobrando vigencia y aplicación a este respecto, lo ordenado por el

¹¹⁰ CAP Arenas, 24 nov. 2007, considerando 9, rol 14-2007, Boletín SII 654, mayo 2008, p. 285.

¹¹¹ CA P. Montt, 10 enero 2008, considerando 9° y 10, rol 115-2007, Boletín SII 654, mayo 2008, p. 234.

¹¹² CA Concep., 15 enero 2008, considerando 2, 3, 4. 7v II, rol 44-2006. Boletín SII 653, abril 2008, pp. 274-276.

art. 63 del CP, que dispone que no producen el efecto de aumentar la pena las agravantes que por sí mismas constituyan un delito especialmente penado por la ley; o que ésta haya expresado al describirlo y penarlo, cuyo es el caso de la figura penal en estudio.

Respecto a la otra alegación de la parte querellante, el SII en cuanto a que en la especie se trataría de una reiteración o concurso material de delitos, ella habrá de ser acogida, pues constituye un hecho de la causa el que la infracción penal se cometió en más de un ejercicio tributario, por lo que, para la aplicación de la pena deberá considerarse la aludida regla y así, las conductas penales, descritas en las sentencias que se revisan deben estimarse como un solo delito, aumentando la sanción en uno o dos grados¹¹³.

(vi) Sostiene el recurrente, que el tribunal incurrió en un error de derecho al decidir que a los hechos de la causa era aplicable la circunstancia agravante del inciso cuarto del art. 97 N° 4 del CT. La circunstancia de haberse hecho uso malicioso de facturas u otros documentos falsos, constituye un elemento del delito, sin cuya concurrencia no podría éste haberse cometido, de modo que efectivamente, aquélla corresponde a la señalada en el inciso segundo del art. 63 del CP, que no produce el efecto de aumentar la pena.

Este tópico ya ha sido abordado y resuelto por esta Corte en diferentes sentencias, en el sentido que la circunstancia que contempla el inciso cuarto del art. 97 N° 4 no es procedente cuando ella conforma un elemento del tipo penal; sea que se la considere una agravante o simplemente, una regla de aplicación de pena.

Al procederse de la forma señalada, se ha incurrido por los sentenciadores en un vicio sólo reparable por la invalidación del fallo, puesto que ha significado la imposición de una pena más alta a la que en derecho correspondía.

¹¹³ CS, 9 sep. 2009, considerando 1°, 2° y 4° de la sentencia de reemplazo, rol 6.979-08, Gaceta Jurídica 351, septiembre 2009, p. 259.

7.11.- Obtención fraudulenta de devoluciones.

7.11.1.- Hipótesis o Tipo.

El que simulando una operación tributaria o mediante cualquiera otra maniobra fraudulenta, obtuviere devoluciones de impuesto que no le correspondan (art. 97, N° 4°, inc. 3°, CT).

Considerando el grado de culpabilidad exigido (dolo) y la sanción aplicable, se trata de un crimen. Si bien la ubicación que hemos dado a esta figura dentro de nuestro esquema puede ofrecer alguna duda, hemos considerado que, por lo menos como regla general, para obtener las devoluciones de que se trata, resulta necesario hacer declaraciones falsas.

Eduardo Vallejos, a quien seguiremos sin estar necesariamente de acuerdo con él, ha sostenido que este inciso es, sin duda alguna, el que más problemas interpretativos presenta, puesto que el legislador pretendió extender el tipo penal a personas que no cometían un delito tributario propiamente tal, sino a quienes defraudaban al Fisco mediante ciertas maniobras tendientes a obtener del sujeto pasivo una suma de dinero. Es más bien una estafa agravada, que se presenta en nuestro ordenamiento en concurso con otras figuras delictivas que ya existían al dictarse el D.L. N° 3.433 de 2 de julio de 1980 y con otra figura especial que el mismo cuerpo legal agregó al Código Penal (art. 470 N° 8°).¹¹⁴

El tipo penal contenido en el inciso tercero, muestra una evidente imperfección legislativa. En efecto, él empieza con los vocablos "el que", queriendo significar que es aplicable a cualquier persona, sea o no contribuyente, representante o mandatario de éste.¹¹⁵

El mismo inciso habla de "devoluciones de impuesto", lo que da la impresión que se trata de una persona obligada previamente a su pago. Además, la disposición habla de

¹¹⁴ VALLEJOS Castro, Eduardo, Ob. cit., p. 351.

¹¹⁵ VALLEJOS Castro, Eduardo, Ob. cit., p. 352.

devoluciones de impuesto "que no le correspondan", en circunstancias que frente a la simulación absoluta no existe hecho tributario y, consecuentemente, no nace a favor del Fisco el derecho a percibir un ingreso tributario. No hay propiamente un pago de impuesto y, no existiendo este acto previo, es impropio hablar de "devoluciones de impuesto."¹¹⁶

Lo que el inciso pretende sancionar es la estafa que se produce cuando un sujeto, simulando operaciones, obtiene de la Tesorería un pago, es decir, una disposición patrimonial producida por engaño destinado a crear la imagen falsa de actuaciones de tipo tributario. Esta conducta estaba sancionada en el ordenamiento penal común y si se pretendió agravarla para proteger el erario nacional ante conductas reprochables de algunos sujetos, pudo establecer normas especiales en el Código Penal, sin alterar el Código Tributario.¹¹⁷

Además, el decreto ley N° 3.433 creó un ilícito penal común referido a la misma conducta y que corresponde al actual art. 470 N° 8° del Código Penal, que castiga a los que fraudulentamente obtuvieren del Fisco, de las Municipalidades, de las cajas de previsión y de las instituciones centralizadas o descentralizadas del estado, prestaciones improcedentes, tales como remuneraciones, bonificaciones, subsidios, pensiones, jubilaciones, asignaciones, devoluciones o imputaciones indebidas.

Se produce, en consecuencia, un concurso de leyes penales, puesto que ambas normas son aplicables a un mismo hecho ilícito, con la consiguiente confusión interpretativa, que el legislador debe evitar.¹¹⁸

¹¹⁶ VALLEJOS Castro, Eduardo, Ob, cit., p. 353.

¹¹⁷ VALLEJOS Castro, Eduardo, Ob. cit., pp. 353-354.

¹¹⁸ VALLEJOS Castro, Eduardo, Ob. cit., p. 354.

7.11.2.- Sujeto Activo.

El uso de la expresión "el que" nos está indicando que este delito puede ser cometido por cualquier persona, sea o no contribuyente.

Al usar los términos "el que", la disposición de que se trata manifiesta la voluntad del legislador de castigar a cualquier persona que, en forma fraudulenta, incurra en la conducta sancionada, apartándose así de lo dispuesto en los arts. 98 y 99 del CT.

Habrán casos en que el hechor simule ser contribuyente sin serlo y otros en que sostenga que pagó un impuesto no adeudado e incluso que pagó un impuesto que si bien era adeudado no lo era por él sino por otra persona, tal vez aduciendo precisamente que él no era el contribuyente.

También puede tratarse de un impuesto que corresponda devolver, pero cuya devolución no le corresponda a quien la ha solicitado y obtenido, sino a una persona diferente. O que para obtenerla, se haya simulado cumplir las condiciones establecidas en el art. 128 del CT. Las posibilidades de maniobras fraudulentas son muchas y dependen del ingenio humano, aunque para los fines que interesan lo tengamos pobre. Es por ello, a nuestro juicio, adecuada la precaución del legislador.

7.11.3.- Conducta.

La conducta debe consistir en simular una operación tributaria o, realizar otra maniobra fraudulenta que permita obtener una devolución de impuesto que no corresponde. Como ya hemos dicho, las posibilidades pueden ser muchas.

Puede tratarse de cualquier clase de "impuesto", independiente de la forma que se haya enterado en arcas fiscales o de quien lo haya pagado (aunque es casi superfluo decirlo,

hay casos en que el impuesto es pagado por una persona y quien tiene derecho a obtener la devolución es otra). El impuesto de cuya devolución se trata, puede ser un impuesto definitivo, un pago provisional o a cuenta, o uno pagado a través de una retención.

Frente al claro tenor de la norma (que, en contraste con otras del mismo artículo e incluso del mismo N° 4, dispone “El que...obtuviere devoluciones de impuesto que no le correspondan”) creemos que la devolución debe materializarse para que se configure el delito y que no hay sanción para la tentativa o el delito frustrado.

A lo dicho se une el art 2° del Código Tributario, que limita la aplicación, en el ámbito tributario, de las leyes generales (el Código Penal lo es) a: (1) lo no previsto en el CT y demás leyes tributarias, y (2) a las normas de derecho común, y no todas las normas contenidas en leyes generales. Las normas de derecho común no pueden ser otras que aquellas susceptibles de aplicarse en todas las ramas del derecho o, por lo menos, en un número importante de ellas.

Respecto de lo que acabamos de decir, es útil recordar que "común" significa:

1. Dicho de una cosa: Que, no siendo privativa de nadie, pertenece o se extiende a varios.

2. Corriente; recibido y admitido de todas o de la mayor parte.¹¹⁹

Rodrigo Ugalde estima que nos encontramos frente a un tipo de resultado en que se debe conseguir o alcanzar la respectiva devolución de impuestos.¹²⁰

Por su parte, Alex Van Weezel afirma: La figura establece expresamente que se debe obtener la devolución, con lo que implícitamente exige la producción de un perjuicio, es decir, de un resultado, que no es condición objetiva de punibilidad, sino elemento del tipo penal. El proyecto de ley del Ejecutivo de 5.IX.1995 pretendía sancionar la sola maniobra tendiente a obtener la devolución improcedente, pero este criterio no prosperó.

¹¹⁹ RAE. Diccionario de la Lengua Española.

¹²⁰ UGALDE Prieto, Rodrigo y GARCÍA Escobar, Jaime, Ob. cit., pp. 40-41.

Las consecuencias de ello son palmarias: debe obtenerse la devolución y no basta con solicitarla para configurar el delito, el perjuicio debe ser abarcado por el dolo del autor, viene a-cuento la responsabilidad por un delito frustrado en los términos del art. 7° inciso 2° en relación con los arts. 50 y ss. CP, es teóricamente posible el desistimiento por evitación del perjuicio para el Fisco, etc.

d) Jurisprudencia tomada de GJ 1337¹²¹: (i) Al proporcionar el reo las facturas falsas que sirvieron de base a las solicitudes de devolución de Impuesto al Valor Agregado improcedentes, configuró el delito contemplado en el art. 97 N° 4, inc. 3° del CT, pero no encontrándose acreditado que se consumó la devolución del crédito fiscal a que se refieren las facturas objetadas, debe estimarse que el delito quedó en la etapa de frustrado.

Se confirma la sentencia (apelada), dejándose constancia que el imputado P.J.M.P. queda condenado como cómplice del delito indicado¹³³⁸.¹²²

(ii) Tal como han quedado asentados los hechos de la causa, no se advierte de que manera puedan considerarse aquellos enmarcados dentro de la descripción del art. 97 N° 4. inc. 3°, (del CT), ya que no se precisa en que consistió la simulación o la maniobra fraudulenta desplegada por (el representante de la empresa T.G.), y por el contrario, se describe su actividad como solicitando la devolución de un IVA correspondiente a operaciones efectivamente realizadas y con las autorizaciones pertinentes, actuaciones que no corresponde sean calificadas como delito.

La improcedencia de considerar como delito la conducta del encausado C., aparece aún más de manifiesto en la sentencia de primer grado, cuando los sentenciadores, al pronunciarse sobre una alegación de su defensa, señalan “que desde el momento que el reo debía prestar una declaración jurada para: obtener la devolución del IVA aseverando la

¹²¹ La jurisprudencia consignada a continuación fue ubicada a partir de los datos que aparecen en "Reseña Jurisprudencial sobre delito tributario", GJ 290, agosto 2004, pp. 24-25. La individualización de los fallos fue completada en base a la publicación original, y, el texto reproducido obedece a una nueva selección que amplía su contenido con el fin de ilustrar mejor al lector.

¹²² CA Sigo., 5 julio 1989, cons. 1°, rol 1.234-89, GJ 109, julio 1989, p. 64.

veracidad de los documentos acompañados, lo obligaba a un mínimo de cuidado al efectuar la transacción con los productores", pues de esta afirmación se desprende que se le está castigando por una presunta falta de diligencia, elemento no comprendido en el tipo legal en comento que requiere una conducta precisa y determinada consistente en simular una operación tributaria o efectuar alguna maniobra dolosa, situación que en la especie no se encuentra acreditada.

Se acoge el recurso de casación en el fondo interpuesto en representación del procesado J.C.D. y en la sentencia de reemplazo se revoca la sentencia apelada, en la parte que condena al procesado J C D., y se le absuelve como autor del referido hecho punible.¹²³

(iii) Tal como se dejó establecido en el fallo recurrido, (los) hechos evidentemente son del ámbito tributario. No es posible aceptar las alegaciones hechas por el recurrente de que se estarían derivando a la esfera tributaria actos típicamente propios de espacio penal ordinario como el simple fraude. En efecto, ha existido la actividad de un imputado que tiene como profesión la de contador, que se ha manifestado claramente en la simulación de operaciones de carácter tributario y en la realización de maniobras tendientes a obtener devoluciones de impuestos a los que no tenía derecho y cuya única finalidad ha sido defraudar al Fisco realizando un fraude tributario.

De los hechos que se han reconocido como verídicos en el recurso, es posible concluir que el recurrente simuló una operación tributaria y que mediante maniobras fraudulentas obtuvo devoluciones de impuestos que no le correspondían a personas a cuyos nombres llenó formularios N° 22, desviando hacia su domicilio o al de personas que conocían la maniobra, los cheques de devolución de impuestos fraudulentamente obtenidos.

Tanto el inc. 3° del N° 4 del art. 97 del CT, como el N° 8 del art. 470 del CP, son creaciones del D.L. N° 3.443 de 2 de julio de 1980. Ambas formas delictuales tipificadas en el mismo cuerpo legal, lo que significa que son de distinta naturaleza. Además, la tributaria

¹²³ CS, 11 dic. 1992, considerandos 7° y 8°, rol 26.267, GJ 150, dic. 1992, pp. 97-99.

tipifica una nueva forma delictual en que incurren personas -ya no sólo contribuyentes- que simulen operaciones tributarias y obtengan con ello devoluciones de impuestos improcedentes... " .

El D.L. N° 3.443 al tipificar una nueva forma delictual castigando los operaciones tributarias simuladas o fraudulentas para obtener devoluciones de impuestos improcedentes; quiso penalizar no sólo a aquellos contribuyentes que lo hicieran sino que fue más allá, castigando a cualquier persona que realizara estos actos, razones que significaron que el inciso correspondiente se inicie con las palabras "El que" que indica a todo aquel que realice el hecho descrito como delictivo.¹²⁴

7.11.4.- Pena o Sanción.

Este delito será sancionado con presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio y con multa del 100% al 400% de lo defraudado.

7.12.- Confeccionar o facilitar documentos falsos.

7.12.1.- Hipótesis o Tipo.

El que maliciosamente confeccione, venda o facilite, a cualquier título, guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas, falsas, con o sin timbre del Servicio, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en el N° 4° del art. 97 (art. 97 N° 4, inc. 5°, CT).

Considerando el grado de culpabilidad exigido (dolo) y la sanción aplicable, se trata de un simple delito. La conducta descrita en este tipo corresponde a un delito de peligro

¹²⁴ CS, 12 Dic. 2000, considerandos 9°, 10°, 11° Y 12, rol 1.854-00, GJ 246, dic, 2000, pp. 245-246.

abstracto, que se consuma en el momento de la confección o entrega a terceros de la factura o del documento falso.¹²⁵

7.12.2.- Sujeto Activo.

El empleo de la expresión "el que" indica que el sujeto activo de este delito puede ser cualquier persona, sea que ella deba o no llevar contabilidad, sea o no contribuyente y debe obrar maliciosamente. Además, el uso de los términos "el que", manifiesta la voluntad del legislador de apartarse de lo dispuesto en los arts. 98 y 99 del CT.

7.12.3.- Culpabilidad.

Bajo el perfil del elemento subjetivo, debe existir el conocimiento del carácter lesivo de la conducta frente al interés protegido por la norma y la conciencia y voluntad de la falsedad del documento o factura o de su emisión.¹²⁶

En otras palabras, la conducta debe ser maliciosa y realizarse con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en el artículo 97 N° 4 del CT. Si no se acredita que el objeto de las maniobras ha sido cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en el N° 4° del Art. 97 no existe delito.¹²⁷

7.12.4.- Conducta.

Según el tenor de la norma, la sanción penal sigue al solo hecho de la confección, venta o facilitación (entrega) de los documentos mencionados, sin que se deba verificar su efectiva utilización; en sustancia se considera en este caso, no la evasión del impuesto realizada incluso por terceros, sino la grave lesión potencial que deriva de la confección;

¹²⁵ SANTAMARÍA, Baldassarre, Ob. cit. parte general p. 407.

¹²⁶ SANTAMARIA, Baldassarre, Ob. cit., parte general, p 411.

¹²⁷ UGALDE Prieto Rodrigo y GARCIA Escobar Jaime, Curso, Ob. cit, p. 45.

venta o facilitación de las facturas o de otros documentos por operaciones inexistentes, idónea para permitir un fenómeno evasivo sustentado documentalmente y, por ende, difícil de descubrir.¹²⁸

7.12.5.- Documentos Falsos.

El objeto material del delito son las facturas y otros documentos destinados a amparar operaciones inexistentes.¹²⁹

El documento puede ser ficticio en muchos sentidos: puede ser emitido por sujetos especializados, sociedades que existen sólo formalmente, que no declaran el correspondiente ingreso, no pagan el IVA y después desaparecen en la nada.

Se trata, en su forma más grave, del fenómeno tristemente conocido en otros lugares bajo el nombre de las "papeleras", esto es, de sujetos, en su mayoría empresas constituidas especialmente para estos fines, dispuestas a emitir facturas y otros documentos por operaciones que nunca se realizan.¹³⁰

El sujeto que figura como emisor del documento ficticio aparece percibiendo sumas que de hecho no recibe, a menudo por las siguientes razones:

- (i) La factura falsa es emitida por quien la utiliza y, por ende, el sujeto que en ella aparece como emisor no conoce su existencia o derechamente no existe;
- (ji) La factura falsa es emitida por el sujeto que figura como emisor, el cual no la registra en su propia contabilidad;

¹²⁸ SANTAMARIA, Baldassarre, Ob. cit., parte general, p. 399-400.

¹²⁹ SANTAMARIA, Baldassarre, Ob. cit., parte general, p. 402.

¹³⁰ SANTAMARIA, Baldassarre, Ob. cit., parte general, p. 399.

(iii) La factura falsa es emitida por el sujeto que figura como emisor, el cual la registra en su propia contabilidad, sin pagar el impuesto; por ejemplo, porque desaparece después de haber presentado la declaración, sin pagar los correspondientes impuestos.¹³¹

7.12.6.- Justificación de este Delito.

La ratio de esta figura es extremadamente simple: si el legislador penaliza la conducta fraudulenta del contribuyente que presenta declaraciones falsas, utilizando facturas u otros documentos (falsos) provenientes de terceros complacientes, entonces parece necesario, por motivos de equidad, castigar de la misma manera también a estos últimos.

La elección del legislador ha sido la de establecer una disciplina penal autónoma respecto de aquella de quien presenta declaraciones maliciosamente incompletas o falsas, de modo que los dos delitos son imputados a sujetos diversos, sin que pueda existir concurso entre ellos, quien emite facturas falsas no responde a título de participación con el autor en la declaración falsa, y este último, a su vez, no es castigado a título de participación por la emisión de documentación falsa.

7.12.7.- Jurisprudencia.

El Ministerio Público dedujo acusación en procedimiento abreviado contra el imputado N.M.M. por los delitos reiterados de facilitación de facturas falsas, con el objeto de posibilitar la comisión de ilícitos tributarios tendientes a rebajar indebidamente el impuesto a pagar, por contribuyentes del IVA, delitos consumados y sancionados en el art. 97 N° 4 inciso final del CT, en que el imputado tuvo participación en calidad de autor, indicando además que en la especie concurren dos circunstancias atenuantes las del art. 11 N°s 6 y 9 del CP.

¹³¹ LUPI, Raffaello, *Manuale Professionale di diritto tributario*, 2ª edición, Ipsoa, Roma, Italia. 1999. p. 389-390.

Respecto de la atenuante de colaborar sustancialmente en el esclarecimiento de los hechos, hay que considerar que conforme al art. 407 del CPP la aceptación de los hechos materia de la acusación y de los antecedentes de la investigación que la fundaren; podrá ser considerada por el Fiscal como suficiente para estimar que concurre esta atenuante, sin que el querellante se haya opuesto a ello, ya que adhirió a la acusación del Ministerio Público y no presentó acusación particular.

Si la concurrencia de dicha atenuante no le causó agravio en ese momento, tampoco puede estimarse que ahora le cause (agravio) al querellante, razón por la cual se desestimara su oposición a dicha minorante.

En el presente caso, se trata de 19 facturas y los hechos se desarrollaron entre el 30 de diciembre de 2003 y hasta el 25 de abril de 2005; por lo que se estima que existe reiteración, debiendo aumentarse la pena en un grado, quedando en definitiva en presidio menor en su grado medio, tal como lo solicitara el Ministerio Público y el querellante.¹³²

7.12.8.- Pena o Sanción.

Este delito se sancionará con la pena de presidio menor sus grados medio a máximo y con una multa de hasta 40 UTA.

Jurisprudencia: En cuanto a la pena de multa; es necesario tener presente que el delito en su art. 97 N° 4 inciso final: no establece un mínimo para su determinación; sino sólo un máximo y que corresponde a unidades tributarias anuales. En este caso para la determinación de la pena es necesario considerar lo dispuesto en los arts. 25 y 70 del CP y que atendido lo señalado por la defensa, en cuanto a la situación socioeconómica del acusado, se accederá a fijarla en el marco de dichas circunstancias y concederle un plazo para su pago, en la forma que se indicará en lo resolutivo.¹³³

¹³² CA Chillán 12 feb. 2008, considerandos 1°, 3°, 4° y 6°, rol 17,2008, Boletín SII 654, mayo 2008, pp. 288 - 289.

¹³³ JG Puerto Varas, 2 jun. 2009, considerando 9°, RIT 831-2008, Boletín SII 673, dic. 2009, p. 250.

8.- ARTICULO 97 N° 5, OMISIÓN MALICIOSA DE DECLARACIONES.

ART. 97 N° 5: *“La omisión maliciosa de declaraciones exigidas por las leyes tributarias para la determinación o liquidación de un impuesto, en que incurran el contribuyente o su representante, y los gerentes y administradores de personas jurídicas o los socios que tengan el uso de la razón social, con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del impuesto que se trata de eludir y con presidio menor en sus grados medio a máximo”.*

8.1.- Hipótesis o Tipo.

La omisión maliciosa de declaraciones exigidas por las leyes tributarias para la determinación o liquidación de un impuesto, en que incurran el contribuyente o su representante, y los gerentes y administradores de personas jurídicas o los socios que tengan el uso de la razón social. (art. 97, N° 5, CT).

Considerando el grado de culpabilidad exigido (dolo) y la sanción aplicable, se trata de un simple delito.

8.2.- Crítica: Delito Imposible.

Si bien, hasta donde sabemos, nadie lo ha objetado, el tipo de este delito se encuentra manifiestamente desactualizado, por cuanto en la legislación actual ya no existen declaraciones que se exijan "para la determinación o liquidación de un impuesto", porque esa "determinación o liquidación" (con más propiedad, el cálculo del impuesto) la hace y debe hacer el propio contribuyente, salvo que pensemos en aquella que se presenta con ocasión de una citación (art. 63, inc. 2°, CT); pero ésta, obviamente, no está en el diseño del legislador, ni nadie ha pretendido que lo esté.

Sólo convocando a lejanos años y al impuesto de herencias, podemos señalar impuestos que se pagaban previa "determinación" y giro del mismo.

Las declaraciones que en el pasado se exigían para la determinación o liquidación del impuesto, hoy deben ser acompañadas por el pago de los impuestos y sirven únicamente con fines de revisión, control o fiscalización.

En estricto rigor, éste es un delito imposible. Sólo forzando el texto de la ley y violentando la hipótesis o tipo que ella contiene, para extenderlo a casos análogos, no expresamente previstos por la ley, se puede aplicar la pena.

Sin perjuicio de este vicio que afecta al tipo descrito, llevaremos adelante nuestro análisis, como si nada hubiéramos advertido, porque creemos que nuestra opinión, sobre este y otros puntos, tardará en tener acogida, si es que la tiene. Y, de tenerla, se harán las modificaciones legales necesarias para restablecer el orden perturbado.

8.3.- Requisitos.

El SII, al comentar esta omisión, ha precisado que es necesaria la concurrencia copulativa de los siguientes requisitos:

- Que una ley tributaria exija la presentación de declaraciones. Dentro de este elemento deben entenderse incluidos aquellos casos en que el SII exige la presentación de declaraciones en uso de las facultades que al respecto le hubiere conferido la ley.

- Que se trate de una declaración exigida para la determinación o liquidación de un impuesto. En consecuencia, no se configuraría la infracción si las declaraciones fueren exigidas con fines de información o estadística.

Por lo expuesto al criticar la hipótesis o tipo, este elemento o aspecto del tipo se encuentra manifiestamente desactualizado, en grado tal como para comprometer la figura delictual que consagra la ley.

- Que se haya omitido la declaración.

- Que la omisión sea maliciosa. Es decir, el contribuyente debe incurrir en la omisión con la intención positiva de privar al Fisco de la percepción de los tributos que legítimamente le corresponden.¹³⁴

Es útil recordar que el art. 97 N° 2 también castiga el retardo u omisión en la presentación de declaraciones. De este modo el ilícito recién mencionado consagra, en una de sus formas alternativas, la omisión en la presentación de declaraciones, pero esta omisión constituye una infracción civil o simple (inc. 1°) o una infracción administrativa (inciso 3°) que se sancionan, respectivamente con un recargo o con una multa; ambos términos entendidos en su significado propio, y no en el otorgado al primero cuando se hace un uso descuidado de nuestra lengua.

8.4.- Sujeto Activo.

Pueden ser sujetos activos: el contribuyente o su representante, y los gerentes y administradores de personas jurídicas o los socios que tengan el uso de la razón social. En otras palabras, puede cometer este delito quien, según las disposiciones fiscales, está obligado a presentar una declaración de impuesto, cuando no la presente con el fin de evadir impuestos.¹³⁵

El sujeto activo debe ser el contribuyente o su representante. En el caso de personas jurídicas, los sujetos activos son los gerentes y administradores o los socios que tengan uso de la razón social.¹³⁶ Lo dicho debe entenderse sin perjuicio de cumplirse con el requisito de culpabilidad (dolo), al cual nos referiremos pronto.

¹³⁴ Párrafo 5.730.11 del Manual SII. Una enumeración similar se encuentra en DUMAY Peña, Alejandro, Ob. cit. pp. 187-188. La misma enumeración es seguida, con un pequeño agregado por UGALDE Prieto, Rodrigo y GARCÍA Escobar, Jaime, Ob. cit., pp. 42-43.

¹³⁵ SANTAMARÍA, Baldassarre. Ob. cit., parte general p. 382.

¹³⁶ UGALDE Prieto, Rodrigo y GARCIA Escobar, Jaime, Ob, cit. p. 54.

Cuando existan diversos sujetos obligados a la presentación de la misma declaración, la declaración presentada por uno de ellos libera a los demás potenciales sujetos deber de presentación.

8.5.- Culpabilidad.

El término "maliciosa" indica que la omisión debe ser dolosa.

El delito exige malicia, expresión que implica la volición de algo malo, la elección de los medios encaminados a conseguirlo y la valoración consciente de la ilicitud.

La frase "impuesto que se trata de eludir", unida a la expresión "maliciosa", que se emplea en el tipo, nos lleva a la conclusión que, para la configuración del delito que analizamos, la omisión de las declaraciones debe estar dirigida precisamente a eludir impuestos, impidiendo a través de esa omisión, su determinación o liquidación.¹³⁷

No se manifestaría la malicia que el delito requiere, si, por ejemplo, el contribuyente ha realizado trámites para lograr una prórroga del plazo para presentar su declaración, o ha hecho gestiones a fin de obtener facilidades para el pago del impuesto respectivo. De este modo, el fin perseguido no es el de castigar siempre y de cualquier modo al contribuyente que no cumpla con el deber de declarar, sino aquel de perseguir aquellos comportamientos de omitida declaración, realizados con la estudiada voluntad de evadir.¹³⁸

Por consiguiente, las omisiones culpables por inadvertencia, olvido, error, o desinformación, están castigadas en el numerando segundo. La expresión maliciosa implica que el sujeto tenga la calidad de contribuyente, sepa que es un contribuyente, conozca en términos generales que está sujeto a un gravamen derivado de las operaciones que ha llevado a cabo y sepa que debe hacer algunas declaraciones que contengan la información

¹³⁷ DUMAY Peña, Alejandro, Ob. cit., p. 188.

¹³⁸ SANTAMARIA, Baldassarre, Ob. cit., parte general, p. 383.

necesaria para que el Fisco pueda cobrar el tributo y que, como consecuencia, esta omisión frustra el derecho del Fisco a dicho cobro.¹³⁹

En suma, no basta la simple omisión, olvido o retardo, se requiere que el agente haya tenido claramente el concepto de obligatoriedad, y a pesar de conocer cabalmente su deber de formular una declaración, la haya omitido, buscando una forma de evitar el pago del impuestos.¹⁴⁰

8.6.- Culpabilidad y personas jurídicas.

Según ya vimos, este delito exige malicia. No hay pues posibilidad de una omisión culposa, por negligencia del contribuyente o de su representante en el caso de personas jurídicas.

Por ello cobra relevancia hacer algunas reflexiones acerca de las personas jurídicas con distintos individuos habilitados para ejercer la administración y el uso de la razón social, particularmente cuando existe una disposición que se refiere a las sanciones corporales o privativas de libertad: el art. 99 CT.¹⁴¹

Pues bien, en estos entes colectivos, los distintos administradores que de hecho pueden o no haber actuado en las funciones de administrador, pueden estar frente a esta omisión tributaria con distintos grados de culpabilidad.

Unos, por ejemplo, pueden haber actuado culposamente, al delegar en otro coadministrador el cumplimiento del deber tributario de presentar las declaraciones omitidas. Otros, en cambio, estando conscientes de su deber, lo han incumplido, buscando

¹³⁹ ORTÍZ Quiroga, Luis, citado por VALLEJOS Castro, Eduardo, Ob. Cit., p 360.

¹⁴⁰ VALLEJOS Castro, Eduardo Ob. cit. p.364.

¹⁴¹ VALLEJOS Castro, Eduardo Ob. cit. p.366. Hemos seguido al autor citado, actualizando la parte final de su afirmación.

concretar una evasión tributaria. Es decir, en unos administradores puede estar presente la malicia, que hemos asimilado al dolo, y en otros no.

Este elemento subjetivo, este actuar doloso, por ser un aspecto de la culpabilidad, en uno de los grados más elevados de aquella, es siempre personal y no es transmisible, no es comunicable a los otros socios.

En consecuencia, debe probarse la “malicia” o el dolo respecto de cada uno de los sujetos involucrados, siendo imposible presumir una comunicabilidad de este elemento.¹⁴²

8.7.- Conducta.

Se trata de un delito de omisión que, como tal, se resuelve en un simple y puro no hacer. La violación de la ley consiste en la inobservancia de la norma, es decir, en no haber actuado en la forma que la ley exige.¹⁴³

En otros términos, se trata de un delito de omisión simple o propio, que se traduce en el hecho de no presentar declaraciones exigidas por las leyes tributarias para la determinación o liquidación de un impuesto.¹⁴⁴

Como delito de omisión permite que pueda operar, respecto del responsable, la circunstancia eximente o atenuante prevista en el art. 110 del Código.

Se ha dicho que, por ser un delito de omisión simple, no puede darse en este caso la tentativa, pues, no pudiendo fragmentarse en etapas, sólo se lo concibe en su grado de consumación. Por la misma razón, tampoco puede darse el delito frustrado. Pero, para

¹⁴² VALLEJOS Castro, Eduardo, Ob. cit., p. 366.

¹⁴³ DUMAY Peña, Alejandro, Ob. cit., p. 188.

¹⁴⁴ KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, Ob. cit., p. 114.

nosotros, éste es un rasgo común a la mayoría, si no a todos, los delitos e infracciones tributarios.

También se afirma que es un delito de peligro, por cuanto se entiende típicamente perfecto por el solo hecho de omitir la declaración, siendo indiferente para el legislador que el sujeto activo logre o no su propósito de evadir impuestos. Es por ello que la ley fija la sanción pecuniaria correspondiente a dicho delito en relación al impuesto que se trata de eludir.¹⁴⁵ Esta calificación supone que el bien jurídico protegido es el patrimonio fiscal, eventualmente afectado por la falta de pago del impuesto; pero ella puede variar, si se asume que el bien jurídico protegido es la "transparencia fiscal", entendida en la forma que hemos sostenido.

Lo importante es que el delito se entiende perfecto por el hecho de omitir la declaración, no importando que, en definitiva, se consiga o no la finalidad de evadir impuestos, lo que se ve confirmado por el uso de la expresión "que se trata de eludir".¹⁴⁶

Se ha afirmado que el delito se entiende cometido en la oportunidad en que vence el plazo fijado para presentar la declaración de que se trate.

Discrepamos de esta última afirmación, ya que puede tratarse de un simple retardo en la presentación de la declaración que, por lo demás, está expresamente sancionado en el art. 97 N° 2 del CT. En consecuencia, concordamos con Eduardo Vallejos cuando afirma que no comete delito el que presenta su declaración con retardo.¹⁴⁷

Cabe, sin embargo, indagar cómo se distingue el simple retardo de la omisión delictual. También concordamos con Eduardo Vallejos cuando dice que la omisión

¹⁴⁵ KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, Ob. cit., pp. 114-115.

¹⁴⁶ MCT 106, p. 400, citado por Vallejos, p. 362.

¹⁴⁷ VALLEJOS Castro, Eduardo, Ob. cit. p. 363.

maliciosa supone la no presentación absoluta.¹⁴⁸ Pero esta afirmación no nos soluciona los problemas prácticos que pueden presentarse.

Para ello debemos, a nuestro juicio, recurrir a dos elementos: (i) la presencia o ausencia de dolo (intención de eludir), y (ii) la oportunidad en que se presenta la declaración.

El hecho de que el presunto infractor presente una declaración espontánea (aunque sea extemporánea) está indicando la ausencia del dolo requerido por esta figura delictiva y excluyendo la omisión.

En cambio, si la declaración se presenta como consecuencia de una fiscalización de la administración tributaria, esta circunstancia muestra que existió una omisión y es un antecedente importante, aunque no necesariamente suficiente, para establecer el dolo propio de la misma.

Jurisprudencia: Un empleado de la notaría P.Z.M., en conjunto con otros empleados de diferentes entidades bancarias, se apropiaron indebidamente de dineros provenientes de la notaría antes señalada por concepto de tributos correspondientes a la Ley de Timbres y Estampillas. La investigación llevada a cabo concluyó que el mencionado empleado de notaría percibió (determinada renta), realizando gastos e inversiones (muy superiores a lo percibido), no declarando ante el SII la mayor parte de sus rentas, con el objeto de evadir el pago de los impuestos.

Los hechos antes descritos son constitutivos del delito de omisión maliciosa de las declaraciones exigidas por las leyes para la determinación o liquidación del impuesto, previsto y sancionado en el art. 97 N° 5 del CT.

¹⁴⁸ VALLEJOS Castro, Eduardo. Ob. cit., p. 362.

En efecto, se encuentra acreditado en autos que concurren los elementos señalados por el legislador para tener por configurado el delito, de omisión maliciosa de las declaraciones exigidas por las leyes tributarias para la determinación del impuesto, en especial teniendo presente que el art. 70 de la Ley de Impuesto a la Renta contiene la presunción de que toda persona disfruta de una renta a lo menos equivalente a los gastos de vida en que, incurre, así como de los que viven a sus expensas y el hecho de que el encausado realizó desembolsos, gastos e inversiones en los años comerciales 1996 y 1997 que excedían ampliamente sus ingresos acreditados. Es más, se entiende que la declaración se ha omitido una vez que ha vencido el plazo que la ley otorga para ello.¹⁴⁹

Comentario de Pedro Massone: Creemos que la presunción del art. 70 LIR tiene como objeto facilitar la determinación o liquidación del impuesto por parte del SII, y es sólo un indicio de la existencia de un delito, que debe ser probado con otros medios, incluyendo las presunciones judiciales, siempre que ellas reúnan los requisitos pertinentes.

Tampoco nos parece que pueda entenderse categóricamente que una declaración ha sido omitida por el solo hecho de haber vencido el plazo que la ley otorga para presentarla. Nuestra afirmación se basa en que la propia ley castiga el retardo en la presentación de declaraciones y evidentemente, el retardo se configura cuando la declaración se presenta fuera del plazo respectivo. Para distinguir la primera del segundo, sugerimos utilizar los criterios recientemente expuestos.

8.8.- Significado de "Declaración".

Para que exista este delito, es necesario que las declaraciones omitidas sean de aquellas exigidas por las leyes tributarias para la determinación o liquidación de un impuesto.¹⁵⁰

¹⁴⁹ 40 Juzdo. del Crimen San Miguel, 8 marzo 2007, considerando 4º, no indica rol, Boletín SII 642, mayo 2007, p. 104.

¹⁵⁰ KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, Ob. cit. p. 113.

Las declaraciones de impuestos que exigen las leyes tributarias son aquellas de que tratan los arts. 65, 67, 69, 78 y 79 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, art. 64, inciso 2°, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, arts. 50, 50 bis y 52 de la sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones. Pero, según hemos sostenido, estas declaraciones no son exigidas para la determinación o liquidación de un impuesto, sino para que, sin necesidad de intervención alguna de la administración, esto es, sin que la misma efectúe ninguna determinación o liquidación del impuesto, el contribuyente, junto con presentar la declaración pague el o los impuestos adeudados o, en el caso del impuesto a la renta anual, solicite la devolución que pueda corresponderle.

Ambas cosas; declaración y pago, constituyen un solo acto. Bastante más tarde, la administración tributaria fiscalizará lo obrado por el contribuyente y si procede, liquidará las sumas adeudadas, iniciando la vía que debe seguir para cobrar tales sumas.

Como sustento pormenorizado de lo que hemos dicho, citaremos las siguientes, normas, centrándonos en lo que interesa, sin mencionar los plazos que todas ellas contemplan: (i) Las personas obligadas a efectuar retenciones deberán declarar y pagar todos los tributos que hayan retenido en el mes anterior (art. 78 LIR), (ii) el pago del impuesto provisional mensual se realizara directamente en Tesorería (art 91, inc. 1° LIR), sin referencia alguna a la declaración, que en la práctica se exige; cuando la suma de los Impuestos anuales (a la renta) resulte superior al monto de los pagos provisionales, la diferencia adeudada deberá pagarse en una sola “cuota” al instante de presentar la respectiva declaración anual (art. 96, inc. 1°, LIR); (iv) los contribuyentes deberán pagar los impuestos devengados en el mes anterior; en el mismo acto deberán presentar una declaración jurada del monto de las operaciones realizadas en el mes anterior (art. 64, incs. 1° y 2°, LIVS), y (v) el impuesto deberá declararse y pagarse simultáneamente. (art. 50, inciso 1°, LIH).

Dentro del concepto de "declaraciones exigidas por las leyes tributarias", la Dirección del SII estima que deben entenderse incluidas aquellas declaraciones cuya

presentación exige el SII en uso de facultades que al respecto le hubiere conferido la ley¹⁵¹. Esta posición oficial es cuestionable, en cuanto va más allá de los términos empleados por el Código para describir el tipo o hipótesis de la norma.

En cuanto a la declaración que el CT llama "aviso" de término de giro a que se refiere el art. 69 del CT, el parecer de Alejandro Dumay es que también es posible su inclusión en esta disposición (art. 97 N° 5 CT), por cuanto su exigencia, en definitiva, tiene por objeto la determinación y liquidación de impuestos. Razón por la cual su omisión podría castigarse a través del delito que analizamos¹⁵²

Comentario Pedro Massone: Por las razones ya expuestas, ni la omisión de la declaración sobre iniciación de actividades, ni aquella del aviso de término de giro, pueden dar origen a este delito.

Debemos, eso sí, señalar que la omisión del aviso a que nos acabamos de referir es la forma más grave de atentar en contra del bien jurídico protegido por esta figura, ya que, gracias a esa omisión, el contribuyente podría, eventualmente, escapar a todo control posterior, en razón de que deja de desarrollar las actividades objeto de fiscalización, e incluso de tornarse inubicable o desaparecer.

8.9.- Pena o Sanción.

Este delito será sancionado con multa del 50% al 300% del impuesto que se trata de eludir y con presidio menor en sus grados medio a máximo.

¹⁵¹ Párrafo 57.30.09 (A) (1), v, Y, Manual SII, citado por KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, ob. cit., p. 113.

¹⁵² DUMAY Peña, Alejandro, Ob. Cit. pp. 187 – 188.

9.- ART. 97 N° 8, COMERCIO DE BIENES QUE NO HAN TRIBUTADO.

ART. 97 N° 8: *“El comercio ejercido a sabiendas sobre mercaderías, valores o especies de cualquiera naturaleza sin que se hayan cumplido las exigencias legales relativas a la declaración y pago de los impuestos que graven su producción o comercio, con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento de los impuestos eludidos y con presidio o relegación menores en su grado medio. La reincidencia será sancionada con pena de presidio o relegación menores en su grado máximo”.*

9.1.- Hipótesis o Tipo.

El comercio ejercido a sabiendas sobre mercaderías, valores o especies de cualquier naturaleza, sin que se hayan cumplido las exigencias legales relativas a la declaración y pago de los impuestos que graven su producción o comercio (art. 97, N° 8, CT).

Considerando el grado de culpabilidad exigido (dolo) y la sanción aplicable (multa y pena privativa de la libertad), se trata de un simple delito.

La reincidencia será sancionada con una pena mayor (art 97, N° 8, CT), pero sin multa.

9.2.- Requisitos.

Siguiendo básicamente al Manual del SII (5730:13, v. 5) y a Emilio Charad, quien también se apoya en ese manual; podemos decir que los elementos de este delito son:

- Que se ejerza el comercio

Por "comercio" debe entenderse la ejecución de uno o más actos de comercio. El Código de Comercio no define el concepto de acto de comercio, sino que se limita a enumerarlos, en su art. 3°.

Existe numerosa jurisprudencia de nuestros tribunales de Justicia, en el sentido de que la comercialidad de un acto nunca se presume, ni aun tratándose de actos entre comerciantes. Ella siempre debe ser probada y la prueba incumbe al que alega la comercialidad del acto.¹⁵³

- Que el objeto del comercio sea; mercaderías, valores o especies de cualquier naturaleza, cuya producción o comercio este gravada con algún tributo.

- Que no se ha hayan cumplido las obligaciones de declarar y pagar el impuesto de que se trata.

Para que se configure este delito, es necesario que no se hayan cumplido las exigencias legales relativas a la declaración y pago de los impuestos que gravan la producción o comercio de las mercaderías de que se trata. La presencia de la conjunción "y" significa que es necesario que no se haya declarado ni pagado el impuesto respectivo. Ambos elementos son copulativos. En consecuencia, el cumplimiento de cualquiera de estas "obligaciones" excluye el delito.¹⁵⁴

- Que el contribuyente tenga conocimiento que no se ha cumplido con las obligaciones señaladas.

9.3.- Sujeto Activo.

Alejandro Dumay estima que se trata de un delito de acción en el que la responsabilidad recae, no en el vendedor o industrial que debió cumplir la obligación, sino en el comprador que comercia con las mercaderías a sabiendas de que no se han cumplido las exigencias legales señaladas.¹⁵⁵

Para el autor recién citado, la disposición en estudio tiene por objeto sancionar al comprador de mercaderías o especies cuya producción o comercio esté afecta a impuestos que, teniendo la calidad de comerciante, las adquiera a sabiendas de que el vendedor no

¹⁵³ CHARAD Dahud, Emilio, El código tributario, Sociedad editora, Santiago, Chile. 1965. pp. 198-199.

¹⁵⁴ UGALDE Prieto, Rodrigo y GARCIA Escobar, Jaime, Ob. cit., p. 55.

¹⁵⁵ CHARAD Dahud, Emilio, ob. cit., pp. 198-199.

dará cumplimiento a las disposiciones que lo obligan a declarar y pagar el tributo correspondiente. Se dan los requisitos señalados, en el caso de un comerciante que compra mercaderías a otro comerciante o industrial, sin que éste le entregue las facturas a que está obligado.

Así, el sujeto activo de este delito no es la persona que no declaró ni pagó los impuestos que gravan la producción o comercio de los bienes ya mencionados, sino la persona que comercia con ellos con conocimiento de que el proveedor de quien los adquirió no ha cumplido con las obligaciones tributarias ya señaladas.

9.4.- Culpabilidad.

La disposición analizada sanciona el comercio ejercido "a sabiendas" sobre bienes muebles, (valores o especies) respecto de los cuales no se haya declarado ni pagado los impuestos que gravan su producción o comercio.¹⁵⁶

El contribuyente debe tener conocimiento de que no se ha cumplido con las obligaciones señaladas. La expresión "a sabiendas", que emplea el número 8° del Art. 97, significa que el contribuyente debe tener conocimiento de las circunstancias de no haberse declarado ni pagado el impuesto que grava la producción o comercio de las especies que, a su vez, son objeto del comercio.

El comercio sólo es ilegal en la forma descrita cuando se puede atribuir al autor el conocimiento que respecto de las mercaderías, valores o especies en cuestión no se han cumplido las exigencias legales relativas a declaración y pago de impuestos que graven su producción y comercio.¹⁵⁷

¹⁵⁶ KOGAN Rosenblut, Olga. FIGUEROA Araya, Jaime, Ob. cit., p. 116.

¹⁵⁷ VAN WEEZEL, Alex, Ob. cit. p. 65.

El conocimiento de esta circunstancia tan especial exigido al infractor es de difícil prueba, ya que debe establecerse este hecho mediante la concurrencia de otros hechos que lo dejen en evidencia.

Por otra parte, el hecho de que una persona adquiriera mercaderías de un comerciante y no se entregue la correspondiente factura o boleta puede ser un antecedente para presumir fundadamente que dicha venta no será declarada y, por consiguiente, que no se pagará el impuesto respectivo.¹⁵⁸

9.5.- Conducta.

El primer elemento del delito es el ejercicio del comercio. Esta expresión ha de entenderse en el sentido de realizar actos que nuestra ley califica como actos de comercio, los cuales no se encuentran definidos sino enumerados en el artículo 3° del Código de Comercio. Por ello, el ejercicio del comercio importa la ejecución de uno o más de los actos enumerados en dicha disposición legal.

El objeto del comercio ha de ser mercaderías, valores o especies de cualquier naturaleza. Dentro de esta enumeración queda comprendida cualquier cosa mueble. En efecto, la palabra "mercadería" es sinónimo de "mercancía" y ésta significa "cosa mueble que se hace objeto de trato o venta". En cambio, la definición de "valores" es: "Títulos representativos de participación en sociedades, de cantidades prestadas, de mercancías, de depósitos y de fondos monetarios, futuros, opciones, etc., que son objeto de operaciones mercantiles". Y la palabra "especie" está evidentemente usada en la acepción que le da el Diccionario cuando, refiriéndose a la expresión "en especie", le atribuye como significado "en frutos o géneros y no en dinero".¹⁵⁹

¹⁵⁸ CHARAD Dahud, Emilio, Ob. cit., p. 199.

¹⁵⁹ KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, Ob. cit., p. 116.

A pesar de la amplitud de los términos usados en la hipótesis o tipo, tenemos la impresión, por lo menos provisoria, de que los "valores" tienen bastante poca relevancia para la configuración del delito, si es que tienen alguna. Y es que ellos no pueden ser objeto de "producción" ni de impuestos que la graven. Además, entendemos que los "valores" representan derechos personales y el comercio de los mismos podría generar impuesto a la renta, pero éste no es un impuesto que grave a los derechos que interesan. Aparentemente, el interés de los "valores" quedaría reducido a los títulos representativos de deuda o, más precisamente, de operaciones de crédito de dinero, y al impuesto de timbres que los pueda gravar.

En todo caso, el comercio cuyo ejercicio se sanciona en la disposición que analizamos, ha de recaer sobre bienes muebles, valores o especies cuya producción o comercio esté afecto a impuestos y se requiere que no se hayan cumplido las exigencias legales relativas a la declaración y pago de dichos tributos. La falta de declaración y la falta de pago de los impuestos que gravan la producción o comercio, constituyen requisitos copulativos, por lo que la sola circunstancia de haber declarado el respectivo tributo aun cuando no se lo haya enterado en arcas fiscales, impide que se configure el delito en cuestión.

Desde el punto de vista de su efecto jurídico, se ha dicho que constituye un delito de peligro, por cuanto la lesión del bien jurídicamente protegido no es elemento del tipo. También en este caso, la calificación del delito depende de cuál sea el bien jurídico protegido, materia sobre la cual ya hemos expresado nuestra opinión.

9.6.- *Jurisprudencia.*

(i) El comercio ejercido por una empresa de cine no puede dar lugar a la configuración del delito del N° 8° del Art. 97 del CT, ya que para el nacimiento de esta figura delictiva se requiere de un presupuesto o elemento primordial cual es un comercio

que se haga sobre bienes muebles que deben ser mercaderías, valores o especies de cualquier naturaleza.

Faltando este elemento primario del tipo, no pueden darse los restantes que se basan en la omisión de declaraciones y pagos, y que suponen la existencia u ocurrencia de aquéllos para producirse.¹⁶⁰

(ii) El encartado prestó declaración indagatoria del siguiente tenor: Tengo locales de ventas de libros usados de los cuales Carabineros precedieron a incautar más de mil libros, al decir de ellos, plagiados, libros que compré a un señor, cuya identidad desconozco, que pasó al local a vendérmelos, diciendo que era representante de una liquidadora de libros.

Reconoce no haber inventariado los libros, no haber llenado el talonario que le entregó la Policía de Investigaciones sobre procedencia de especies, como también no haber ingresado la compra a sus libros de contabilidad, lo que permite tener por establecida su participación en el ilícito a que se refiere el Art. 97 del CT en su N° 8, en forma directa e inmediata, por lo que debe tenerse por autor del mismo.

El bien jurídico protegido en este delito es el orden público y no es exigencia del tipo el hecho de que se tenga conocimiento cabal de la identidad del vendedor de las especies, ya que lo que se está sancionando aquí es la conducta del comprador de éstas.

Ha resultado acreditado que el sentenciado adquirió a sabiendas libros sin documentación alguna de respaldo.

De ésta manera y ante los hechos que hacen claramente deducir un atentado al orden público económico, sumado a que potencialmente se puede encuadrar en el ilícito

¹⁶⁰ 7° Jdo. del Crimen de Stgo., 13 agosto 1965, Boletín SII 145, diciembre 1965, P. 4772, citada por DUMAY Peña, Alejandro, ob. cit. pp. 190-191.

manifestado en la norma legal en comento, se llega a la conclusión efectiva y por demás objetiva del hecho que el encartado no pretendía en algún momento subsanar dicha situación, llegando al punto de reconocer que el material no lo había inventariado.

Comentario de Pedro Massone: Un delito tributario como ciertamente lo es el contemplado en el numerando 8° citado por la sentencia no puede, a nuestro juicio, fundarse en la protección del orden público económico; entre otras razones, porque con ello se coloca al delito fuera de las facultades y competencia del SII, de su Director Nacional y de sus delegatarios.

(iii) La figura penal contemplada en el Art 97 N° 8 del CT; se refiere al comercio ejercido a sabiendas sobre mercaderías valores o especies de cualquier naturaleza, sin haber cumplido con las normas legales relativas a la declaración y pago de los impuestos que graven esa actividad, sin distinguir entre el carácter lícito o ilícito de las especies sobre las cuales recae dicho comercio.¹⁶¹

(iv) Para la configuración del delito del Art. 97 N° 8 del CT, es irrelevante el que las especies sobre las cuales recae el comercio tengan un origen lícito o ilícito, si se considera que, en cualquier forma, el sujeto activo estaría a sabiendas ejerciendo el comercio sobre mercaderías, valores o especies de cualquier naturaleza, sin haber cumplido con las normas legales relativas a la declaración y pago de los impuestos que gravan la actividad mercantil, por lo que su conducta se ubicaría en el supuesto de la norma prohibitiva.

Por ello, el sentenciador puede sancionar a los imputados T M M C. y C.D.M.M. como autores de los dos delitos por los cuales fueron acusados, sin que esto importe sancionar dos veces un mismo delito, puesto que un mismo hecho puede constituir dos delitos distintos, como ocurre en este caso en que se trata de dos tipos penales diversos, esto

¹⁶¹ CA Stgo. 22 jul. 2009, considerandos 1°, rol 1.259-2009, Boletín SII 673, dic. 2009, p. 252. En igual sentido, CA Stgo., 9 oct. 2009, cons. 30, rol 2.077-2009, GJ 352, oct. 2009, p.192.

es, las figuras del art. 79 letra c) de la Ley N° 17.336 sobre Propiedad Intelectual y del Art. 97 N° 8 del CT, máxime que los bienes jurídicos tutelados por ambas figuras son diferentes, esto es, la propiedad intelectual y el orden público económico, respectivamente.

Siendo T.M.M.C. y C.D.M.M, responsables de un hecho constitutivo de dos delitos, corresponde sancionarlos por ambos ilícitos de acuerdo con lo dispuesto en el inciso primero del art. 75 del CP, es decir, con la pena mayor asignada al delito más grave, en la especie, la del delito previsto en el Art. 97 N° 8 del CT.

9.7.- Pena o Sanción.

Este delito se sancionará con multa del 50% al 300% de los impuestos eludidos y con presidio o relegación menores en su grado medio.

La reincidencia en este delito será sancionada con una pena mayor a la que corresponde al primer delito, esto es, con presidio o relegación menores, en su grado máximo. Como contrapartida, en este caso, no hay multa, lo que sí sucede con el primer delito.

De ello resulta que la reincidencia no debe ser considerada en este caso una circunstancia agravante, sino un elemento del tipo de un determinado delito.¹⁶²

10.- ART. 97 N° 9, COMERCIO O INDUSTRIA CLANDESTINOS.

ART. 97 N° 9: “El ejercicio efectivamente clandestino del comercio de la industria con multa del treinta por ciento de una unidad tributaria anual a cinco unidades tributarias anuales y con presidio o relegación menores en su grado medio y, además, con el comiso de los productos e instalaciones de fabricación y envases respectivos”.

¹⁶² KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, Ob. cit., pp. 118-119.

10.1.- Hipótesis o Tipo.

El ejercicio efectivamente clandestino del comercio o de la industria (art. 97, N° 9°, CT).

Considerando el grado de culpabilidad exigido y la sanción aplicable, se trata de un simple delito.

Es un delito de acción, pues consiste en una conducta positiva que se traduce en ejercer el comercio en forma oculta para burlar la fiscalización del SII.¹⁶³

Considerado desde el punto de vista de su efecto jurídico, se ha dicho que es un delito de peligro, ya que la lesión del patrimonio fiscal no constituye un elemento del tipo del delito, el que se configura por el solo hecho de ejercer el comercio en forma clandestina.

En relación con el tiempo requerido para la consumación del hecho típico, debe clasificarse como un delito permanente. Como explica Eduardo Novoa, los delitos permanentes son aquellos en que el momento consumativo perdura en el tiempo. En ellos se produce también un instante en que la conducta típica está completa, pero entonces se origina un estado o situación susceptibles de ser prolongados en el tiempo, que constituyen subsistencia de esa conducta.¹⁶⁴

Los delitos permanentes presentan varias particularidades y, entre ellas, la prescripción de la acción penal correspondiente a ellos no empieza a correr sino una vez que ha cesado la duración de su estado consumativo.

¹⁶³ KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, Ob. cit., p. 120.

¹⁶⁴ NOVOA Monreal, Eduardo, Ob. cit., p. 269.

10.2.- Bien Jurídico Protegido.

La doctrina y la jurisprudencia son prácticamente unánimes en afirmar que, en el caso del presente delito, el bien jurídico protegido es el "orden público económico". No compartimos tal apreciación por diferentes razones.

Entre ellas, queremos destacar que las facultades y competencia del SII están limitadas a la aplicación y fiscalización de los impuestos fiscales internos. Dicho Servicio no puede tutelar intereses o bienes ajenos a este campo de acción, expresamente definido y delimitado en su Ley Orgánica, ni interponer querellas destinadas a castigar la violación de los referidos intereses o bienes, invadiendo, con ello, la esfera propia de otros organismos del Estado.

Todo aquello que pertenezca al orden público económico, pero no diga relación con impuestos fiscales internos, no es materia que competa al SII, ni a las querellas interpuestas por el mismo, sino a otros poderes u organismos del Estado.

10.3.- Conducta.

Son elementos de este delito y, en particular, de la conducta contemplada en la hipótesis o tipo:

- Que se ejerza el comercio o la industria.

Uno de los elementos de este delito es el ejercicio del comercio, esto es, la ejecución de uno o más actos de los enumerados en el artículo 3° del Código de Comercio. Si bien el N° 9° del artículo 97 del Código Tributario sanciona el ejercicio efectivamente clandestino del comercio "o de la industria", esta última frase resulta innecesaria, ya que para la ley chilena la expresión comercio comprende la industria. Así se desprende del artículo 3° del

Código de Comercio, que en su N° 5 califica como actos de comercio las empresas de fábricas y manufacturas.

- Que dicho ejercicio sea efectivamente clandestino.¹⁶⁵

En la lista anterior no se acostumbra hacer una referencia separada a la culpabilidad del agente que, para que exista delito debe, indudablemente, estar presente.

Entendemos que esa omisión descansa en el hecho que la clandestinidad con que actúa el agente, se ha considerado indicio suficiente del dolo con que realiza su acción. En otras palabras; el dolo aparece ligado a lo "efectivamente" clandestino del comercio.

Esto resulta claro por el significado de la palabra "clandestino", que será analizada a continuación.

10.4.- Clandestinidad.

La clandestinidad es el elemento más importante de este delito.¹⁶⁶

Según el Diccionario de la Lengua Española, la palabra clandestino significa: secreto, oculto, y especialmente hecho o dicho secretamente por temor a la ley o para eludirla.

El término "clandestino" está tomado en un sentido efectivo, por lo que se requiere que el comercio o industria se ejerza en forma oculta.¹⁶⁷

¹⁶⁵ Al elaborar esta lista, hemos reproducido lo dicho por DUMAY Peña, Alejandro, Ob. cit. pp. 193-194 y por UGALDE Prieto, Rodrigo y GARCÍA Escobar, Jaime, Curso, Ob. cit., p. 61. Ambas listas son idénticas, sin que ninguno de los autores cite al otro u otros.

¹⁶⁶ UGALDE Prieto, Rodrigo y GARCIA Escobar, Jaime. Ob. cit., p. 61.

¹⁶⁷ DUMAY Peña, Alejandro, Ob. cit. p. 194.

Según Rodrigo Ugalde y Jaime García, debe entenderse por "clandestino" el comercio o la industria ejercidos en forma secreta, con el claro objetivo de eludir el cumplimiento de la ley. A lo dicho, queremos agregar que, para nosotros, la ley referida debe ser una ley tributaria. Si, por ventura, se observara la ley tributaria, pero se procurara eludir leyes no tributarias, no se configuraría el presente delito.

Por el contrario, la sola existencia de un establecimiento abierto al público, determina la falta de este requisito del delito, aun cuando no se hayan cumplido las exigencias legales a que se refieren los Arts. 67 y 68 del CT.¹⁶⁸, sobre inscripción en registros especiales y declaración de inicio de actividades.

La exigencia de que el ejercicio de comercio sea "efectivamente" clandestino impide considerar tipificado el delito por la sola circunstancia de que un comerciante no haya presentado la declaración inicial de actividades en conformidad al Art. 68 del CT, si es que su establecimiento comercial está abierto al público.¹⁶⁹

Alejandro Dumay señala: Al discutirse el proyecto de Código Tributario, se dejó constancia que no caben dentro del delito que se establece en este número las personas que no tienen ánimo de clandestinidad, tales como los pequeños artesanos que trabajan en sus propios domicilios y que colocan algún letrero visible que anuncia su oficio.

10.5.- Jurisprudencia.

(i) El Diccionario de la Lengua Española define el término "clandestinidad" como lo que se hace secretamente para eludir el cumplimiento de la ley, por lo tanto, la norma legal citada apunta a la actividad que se realiza oculta, furtivamente, *fuera del sistema impositivo* y donde se requiere intervención de la autoridad, cautelándose, en definitiva, lo que se denomina orden público económico.

¹⁶⁸ DUMAY Peña, Alejandro, Ob. cit., p. 194.

¹⁶⁹ KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, Ob. cit., p. 120.

La actividad desarrollada por el acusado no la efectuaba de manera clandestina, secreta, oculta, sino que en un local comercial registrado en el SII como tal; razón por la que no se ha configurado el tipo penal contemplado en el N° 9° del art. 97 del CT. No obsta a la conclusión anterior la circunstancia de que no haya declarado como domicilio la "bodega" que mantenía en calle Las Lilas N° 817, comuna de Lo Prado, argumento dado por el SII para deducir acusación por dicha figura penal, porque lo que sanciona dicho precepto es la actividad comercial efectuada en forma escondida.¹⁷⁰

Comentario de Pedro Massone: Esta Sentencia señala que la norma legal de que se trata apunta a la actividad que se realiza "fuera del sistema impositivo lo que, para nosotros constituye todo un acierto que se ve frustrado cuando, muy pronto, agrega: "cautelándose, en definitiva, lo que se denomina orden publico económico".

(ii) El encartado prestó declaración indagatoria del siguiente tenor; Tengo locales de ventas de libros usados. De los cuales Carabineros procedió a incautar más de mil libros, al decir de ellos; plagiados, libros que compré a un señor, cuya identidad desconozco, que pasó al local a vendérmelos, diciendo que era representante de una liquidadora de libros. Reconoce no haber ingresado la compra a sus libros de contabilidad.

Ha resultado acreditado que el sentenciado adquirió a sabiendas libros sin documentación alguna de respaldo.

Tiene razón la jueza de primer grado cuando señala que en la descripción que se hizo de los hechos que se imputan al encartado, no se ha señalado un elemento del tipo de la infracción al N° 9 del art. 97, esto es que la actividad sea "efectivamente clandestina" y tal situación impide sancionar al sentenciado por infracción a este N° 9 del art. 97. Por lo demás, D.V fue sorprendido con los libros incautados en un local comercial, con patente autorizada; con inicio de actividades y sin que los libros estuvieran ocultos. Luego, no se

¹⁷⁰ CA Stgo., sentencia de reemplazo, 14 oct 2008, considerandos 2° y 4°, rol 328-2007, Gaceta jurídica 340, 2008, p. 287.

reúnen en el caso las exigencias del tipo y no se puede acoger la acusación particular formulada, en cuanto se pretende que se sancione a B.V también como autor de la referida infracción.¹⁷¹

10.6.- *Licitud de la actividad.*

Algunos han sostenido en sus defensas que, para que se configure el delito es necesario que la actividad desplegada por el agente sea lícita y que, si ella es ilícita, no existiría delito ni procedería la aplicación de sanciones.

Si bien los fundamentos invocados carecen de solidez, la alegación ha sido acogida en algún fallo, no obstante lo cual la Corte Suprema la ha desechado, como se puede ver en la jurisprudencia que citamos a continuación.

Jurisprudencia: (i) Lleva razón el recurrente cuando afirma que constituye un error de derecho por parte de la sentencia impugnada resolver que el artículo 97 N° 9 del CT sólo es aplicable al ejercicio efectivamente clandestino de actividades comerciales o industriales lícitas, pues, como se destacará a continuación, no existen razones valederas para operar esa reducción del ámbito de aplicación de la referida norma.

Las actividades clandestinas condenadas por la disposición en comento lesionan la transparencia que debe imperar en el desenvolvimiento de las actividades comerciales o industriales, únicas a las cuales se refiere el citado artículo 97 N° 9 del Código Tributario lo que, a su vez, vulnera determinados principios económicos tutelados jurídicamente, tales como la igualdad ante la ley en materia económica, la libre competencia, la protección al consumidor, y muchos otros cuya observancia es tarea de la autoridad administrativa (tributaria, de salud especialmente en este caso y municipal, entre otras). Y esto ocurre así, aunque las cosas que son objeto del comercio o industria clandestinos provengan de una

¹⁷¹ CA Concepción, 12 dic. 2007, considerandos 3º, 4º y 5º, rol 114-06, Boletín SII 652, marzo 2008, pp. 170-171.

actividad ilícita e incluso, es probable que la antijuridicidad del comportamiento sea más acentuada precisamente en este caso.

Sólo si se acoge el punto de vista brevemente expuesto, puede evitarse la consecuencia absurda del criterio acogido por la sentencia impugnada, y denunciada también por el recurrente, esto es, la que de acuerdo con él, viene a ser tratado en forma más severa quien realiza en forma clandestina una actividad comercial o industrial lícita, que el que ejecuta de esa forma una ilícita, pues, en efecto, la sola sanción prevista en este caso por la Ley de Pesca para el comportamiento antijurídico de los procesados, es más benévola que la prevista en el artículo 97 N° 9° del CT.¹⁷²

(ii) Como acertadamente resuelve el fallo del tribunal de primer grado, reproducido por el de alzada, el art. 2° del D.L. 825, de 1974, al precisar el concepto de venta, no distingue si los bienes corporales objeto de la convención tienen una procedencia; lícita o ilícita y, a su vez, el, artículo 2° N° 1 del D.L N° 824, del mismo año, al definir la noción de renta prescribe que son los ingresos que constituyen utilidad o beneficio que rinde una cosa o actividad, cualquiera sea la naturaleza, origen o denominación, de donde necesariamente se desprende que la legislación tributaria no diferencia entre entradas producidas por actividades legítimas o ilegales.

Ello es así porque no parece equitativo que el legislador grave las actividades mercantiles lícitas y libere de estas cargas aquellas realizadas al margen de la ley y por eso que el injusto previsto en el número 9° del art. 97 del Código del ramo, castiga “el ejercicio efectivamente clandestino del comercio”, en otras palabras, los actos de esta naturaleza realizados al margen de la legalidad, que es exactamente lo que acontece en la especie pues, en realidad, no se sanciona propiamente la elusión de los gravámenes como lo reclama el compareciente, sino el ejercicio furtivo del comercio, acción distinta de aquél, y cuya

¹⁷² CS, -11 abril 2006, considerandos 2°, 5° y 6°, rol 2.875-2003. Boletín SII 630, mayo 2006, pp. 159-161: En el mismo sentido y muy similar, CS, 18 dic. 2006, considerandos 2°, 4° y 5°, rol 3.665-05, FM 540, dic. 2005-2006, p. 3470.

clandestinidad se refuerza con la procedencia delictual de las mercancías, sin perjuicio de la penalidad que pudiera corresponderle por el delito que las originó.¹⁷³

(iii) Del mérito de los fundamentos dados por los jueces del fondo para justificar la absolución, se desprende que efectivamente existe un error de derecho en la resolución objetada, al concluir que el art. 97 N° 9° del CT sólo es pertinente al ejercicio efectivamente clandestino de actividades comerciales o industriales lícitas, sin que existan razones para reducir el ámbito de aplicación de la referida norma.

El libelo cuestiona el criterio del fallo de primer grado, hecho suyo por el de segundo, con arreglo al cual sería improcedente que el Fisco pretendiera obtener tributos provenientes de una actividad ilícita. A este respecto, el recurso observa, con razón, que esa alegación fracasa ya porque el propósito del tipo consagrado en el art. 97, N° 9, del CT no es evitar la evasión de los ingresos tributarios, sino cautelar lo que se denomina "orden público económico", el cual resulta conculcado por la clandestinidad de los negocios mercantiles, sean éstos lícitos o ilícitos.

Es así como las actividades clandestinas consideradas por la regla en análisis lesionan la "transparencia" que debe imperar en el desarrollo de los oficios comerciales o industriales, lo que violenta principios económicos, tales como la igualdad ante la ley en materia económica, la libre competencia, la protección al consumidor, cuya observancia es tarea de la autoridad administrativa. Y esto sucede con mayor razón cuando las cosas que son objeto del comercio o industria clandestinos provienen de una actividad ilícita.

Sólo si se acoge el punto de vista brevemente explicado en el considerando precedente, puede evitarse la consecuencia del criterio acogido por la sentencia criticada, y denunciada también por la recurrente, es decir, la de que, de acuerdo con él, viene a ser tratado en forma más severa quien realiza en forma clandestina una función comercial o

¹⁷³ CS, 19 octubre 2006, considerandos 6°, 7°, rol 990-2005, Boletín SII 636, nov. 2006, pp. 182-183.

industrial lícita, que el que ejecuta de esa manera una ilícita, pues, en efecto, la sola sanción asignada en este caso por la Ley de Pesca para el comportamiento antijurídico de los procesados, es más benévola que la descrita en el art. 97, N° 9, del CT.

Con lo dicho en relación al bien jurídico que se protege, puede dejarse de lado el tópico referente a si las actividades ilícitas generan o no impuestos. Puesto que de lo que aquí se trata no es de la evasión de los mismos, el asunto resulta irrelevante en esta sede.¹⁷⁴

Comentario de Pedro Massone: Frente a este clarísimo y contundente fallo de nuestro más alto tribunal, no podemos dejar de señalar que, si bien estamos totalmente de acuerdo con su decisión, discrepamos con la afirmación de que el propósito de este delito es cautelar el "orden público económico", invocando para ello las razones expuestas en este trabajo, al tratar el marco legal y el bien jurídico protegido por los delitos e infracciones tributarias.

Por otra parte, en éste último fallo y en otros citados, hemos descubierto un punto de contacto entre la referencia a la lesión de la "transparencia" que estos delitos envuelven y la tesis que venimos sosteniendo en este trabajo, en orden a que, en la mayoría de los delitos tributarios, el bien o interés jurídicamente protegido es la "transparencia fiscal", como expresión abreviada respecto de la particularización de los bienes e intereses que, en forma más concreta, se protegen. Por esta razón, nos hemos permitido destacar con comillas las referencias a la "transparencia" que algunos fallos contienen.

Sin perjuicio de lo ya dicho en el lugar apropiado, y con el riesgo de repetimos, diremos que, junto con reconocer que las actividades a que se refiere la decisión comentada atentan y lesionan los bienes y principios que se señalan en sus consideraciones 5ª y 6ª, su protección y resguardo sobrepasa los linderos de la competencia del SII, de sus denuncias y querellas y de la acción puesta en movimiento por las mismas.

¹⁷⁴ CS, 15 marzo 2007, considerandos 3º, 5º, 6º, 7º y 8º, rol 3.686-05, Gaceta Jurídica 321, marzo 2007, p. 350.

Paradójicamente, la única razón mencionada que podría validarlas a todas, por su evidente conexión con las referidas competencias, denuncias, querellas y acción, desechada, influida por una teoría que nos parece equivocada, en el considerando quinto, donde se afirma: "A este respecto, el recurso observa, con razón, que esa alegación fracasa ya porque el propósito del tipo consagrado en el artículo 97, N° 9°, del Código Tributario no es evitar la evasión de los ingresos tributarios, sino cautelar lo que se denomina "orden público económico", el cual resulta conculcado por la clandestinidad de los negocios mercantiles,...",

En suma, el quehacer del SII tiene que ver con aquella especie de ingresos tributarios que técnicamente se denominan "impuestos fiscales internos", pero no con la protección del orden público económico. Salvo que consideremos y demostremos que los impuestos mencionados forman parte de dicho orden, quedando, en tal caso, excluida aquella parte de tal orden que no tenga relación con los impuestos de que se trata. Con todo, llegaríamos así a la misma conclusión, por un camino más largo.

10.7.- Concurso.

En relación a este delito, cabe plantearse la posibilidad de dos tipos de concurso. Primero procede ver si cabe un concurso entre los números 8° y 9°, ambos del CT y que, para simplificar nuestra tarea llamaremos "concurso interno", en cuanto, de existir, se daría al interior del Código Tributario. Luego, es necesario analizar la posibilidad de un concurso entre el N° 9° del CT y las disposiciones de otras leyes que tipifican delitos que en parte coinciden o se tocan con el ilícito tributario que, en este momento, es objeto de consideración. A esta última clase la llamaremos "concurso externo" por cuanto rebasa los límites del Código Tributario y lo enfrenta con otras leyes.

Jurisprudencia sobre "concurso interno": Ante la realidad fáctica, cabe preguntarse si existe verdaderamente pluralidad de delitos, esto es, si en la especie se configuran las

infracciones de los numerales 8 y 9 del CT o si, por el contrario, sólo uno de los referidos tipos penales comprende las particularidades propias del hecho.

En la decisión que se adopte, debe tenerse presente que ambas disposiciones sancionan el ejercicio ilícito del comercio, pero bajo los supuestos que cada una contempla; así, la primera lo hace cuando se realiza a sabiendas sobre mercaderías, valores o especies de cualquier naturaleza sin que se hayan cumplido las exigencias legales relativas a la declaración y pago de los impuestos que graven su producción o comercio y la segunda el ejercicio efectivamente clandestino del comercio, que son los actos enumerados en el art. 3° del Código del ramo, conforme al criterio adjetivo en que se funda.

Como se advierte; el art. 97 N° 9 del texto legal citado, añade un elemento adicional cual es el ejercicio efectivamente clandestino del comercio, lo que viene a significar su realización secreta con el fin de eludir el cumplimiento de la ley, de manera que supone el incumplimiento de las exigencias legales relativas a la declaración y pago de los impuestos,

Al momento de calificar los hechos acreditados, a los que aparentemente son aplicables dos normas penales, debe preferirse, aquella que capture de manera especial la totalidad del injusto típico, comprendiendo con mayor especificidad y detenimiento, las particularidades de la conducta establecida (principio de especialidad), que en la especie resulta ser aquella del numeral 9° del art 97 del CT, de manera que no es posible su calificación como constitutivos, además, de la infracción del numeral 8° del mismo artículo.¹⁷⁵

Jurisprudencia sobre concurso “externo”: (i) Los hechos de la causa se enmarcan en las dos hipótesis que se han mencionado, esto es, en el art. 80 letra b) de la ley N° 17.336 y art. 97 N° 9 del CT, normas que no pueden estimarse en relación de especialidad desde

¹⁷⁵ CS, 29 enero 2007, considerandos 14°, 15°, 16° y 18°, rol 6.541-05, Boletín SII 640, marzo 2007, pp. 239-240.

que ellas protegen bienes jurídicos diversos, el primero dice relación con la protección de la creación intelectual en sus diversas formas y el segundo el orden público económico; si bien ambos emergen de las mismas conductas, y por tanto existen en razón de la unidad fáctica establecida en autos, no se excluyen y deben ser objeto de diversa valoración jurídica, y sujetas en su correcta calificación a las dos normas penales indicadas, cuya punitiva está dada por el art. 75 del CP, tal cual lo plantea el recurrente.¹⁷⁶

(ii) Conforme a la doctrina, para que se produzca un concurso aparente de leyes penales que pueda resolverse por el principio de la especialidad, se requiere que el bien jurídico protegido por ambas normas sea el mismo y que la ley especial, además de consignar las mismas exigencias que la general, agregue a estas una o más que la particularicen como sucede, por ejemplo, entre la falsificación de instrumento privado y la estafa.

Tal como lo señalan los recurrentes, en el caso de autos, no existe un concurso aparente de leyes penales, por cuanto ambas figuras sancionan conductas y protegen bienes jurídicos diferentes, en efecto, el art. 80 b) de la ley N° 17.336 sanciona la reproducción y venta, clandestina o no, de obras de arte sin la correspondiente autorización de su autor, protegiendo la propiedad intelectual de éste y el art. 97 N° 9 del CT, por su parte, castiga el comercio y la industria clandestina esto es, su ejercicio sin autorización de las autoridades respectivas, protegiendo el patrimonio fiscal y el orden público económico.

Acorde con lo razonado, en el caso *sub lite* nos encontramos ante dos delitos diferentes, que deben ser sancionados conforme a las normas contempladas por la ley para los concursos de delitos.

Al no haber resuelto el tribunal a quo, en la forma que se ha señalado y haber estimado en cambio, que en la especie existía un concurso aparente de leyes penales, la sentencia dictada por éste incurrió en error de derecho que influyó sustancialmente, en lo

¹⁷⁶ CS, 10 enero 2007, considerando 4°, rol 3.415-05, FM 541, enero 2007, p. 5.

dispositivo de la sentencia, toda vez que por ella se absolvió a los acusados respecto del delito contemplado en el artículo 97 N° 9 del CT, en circunstancias que debió haberlos condenado desde el momento en que la misma sentencia dio por establecida la existencia de ese hecho punible así como la participación que en calidad de autores del mismo cupo a los sentenciados.¹⁷⁷

(iii) No existe en el caso específico que se juzga un concurso aparente de leyes penales, que deba ser solucionado a través del principio de especialidad, pues se trata de hechos que afectan bienes jurídicos diversos. En efecto, el artículo 80, letra b) de la Ley N° 17.336, sobre Propiedad Intelectual, ampara el dominio del titular de un derecho de autor y el artículo 97, N° 8°, del Código Tributario resguarda al Fisco de Chile en su facultad de percibir tributos a raíz de la producción y comercialización de bienes.¹⁷⁸

(iv) Conforme a la doctrina para que estemos ante un concurso aparente de leyes penales que pueda resolverse por el principio de la especialidad, se requiere que el bien jurídico protegido por ambas normas sea el mismo y que la ley especial, además de consignar las mismas exigencias que la ley general, agregue a éstas una o más que la particularicen como sucede, por ejemplo, entre la falsificación de instrumento privado y la estafa. En este caso la norma general sanciona a título de estafa, a quien mediante engaño causa perjuicio a un tercero y la especial, sanciona a título de falsificación de instrumento privado al que causa el perjuicio mediante un engaño especial, consistente en la falsificación de un instrumento, siendo en ambos casos el bien jurídico protegido la propiedad.

Como señalan los recurrentes y lo ha sostenido la Corte Suprema en la materia, en el caso de autos, no existe un concurso aparente de leyes penales, por cuanto ambas figuras — art. 80 b) de la Ley 17.336 sobre propiedad Intelectual y el art. 97 N° 9 del CT— sancionan

¹⁷⁷ CA stgo. 19 julio 2007, considerandos 5° a 8°, rol N° 1.418-2007, Gaceta jurídica 325, julio -2007., pp. 307-308.

¹⁷⁸ CS, sentencia de reemplazo, 12 mayo 2008, considerando 3°, rol 6.327.2007, Gaceta jurídica 335, mayo 2008, p. 309.

conductas y protegen bienes jurídicos diferentes; en efecto, el art. 80 b) de la Ley 17.366 sanciona reproducción y venta clandestina o no de obras de arte sin la correspondiente autorización de su autor, protegiendo la propiedad intelectual de éste y el art. 97 N° 9 del CT, por su parte, castiga el comercio y la industria clandestina; esto es, su ejercicio sin autorización de las autoridades respectivas, protegiendo el patrimonio fiscal y el orden público económico

Conforme con lo razonado, en el caso *sub lite* nos encontramos ante dos delitos diferentes, que deben ser sancionados conforme a las normas contempladas por la ley para los concursos de delitos, esto es, de conformidad con lo dispuesto en el art. 75 del CP, sólo se impondrá la pena mayor asignada al delito más grave.

La pena mayor asignada al delito más grave es la de comercio clandestino previsto y sancionado en el art. 97 N° 9 del CT.¹⁷⁹

10.8.- Pena o sanción.

Este delito será sancionado con multa del 30% de una UTA a 5 UTA y con presidio o relegación menores en su grado medio y, además, con el comiso de los productos e instalaciones de fabricación y envases respectivos.

11.- ART. 97 N° 10, DOCUMENTOS TRIBUTARIOS.

ART. 97 N° 10: *“El no otorgamiento de guías de despacho, de facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas en los casos y en la forma exigidos por las leyes, el uso de boletas no autorizadas o de facturas, notas de débito, notas de crédito o guías de despacho sin el timbre correspondiente, el fraccionamiento del monto de las ventas o el de otras operaciones para eludir el otorgamiento de boletas, con multas del cincuenta por ciento al quinientos por ciento del monto de la operación, con un mínimo de 2 unidades*

¹⁷⁹ CA P. Montt, 2 julio 2008, considerandos 4° a 7°, rol 113-2008.

tributarias mensuales y un máximo de 40 unidades tributarias anuales. En el caso de las infracciones señaladas en el inciso primero, éstas deberán ser, además, sancionadas con clausura de hasta veinte días de la oficina, estudio, establecimiento o sucursal en que se hubiere cometido la infracción.

La reiteración de las infracciones señaladas en el inciso primero se sancionará además con presidio o relegación menor en su grado máximo. Para estos efectos se entenderá que hay reiteración cuando se cometan dos o más infracciones entre las cuales no medie un período superior a tres años.

Para los efectos de aplicar la clausura, el Servicio podrá requerir el auxilio de la fuerza pública, la que será concedida sin ningún trámite previo por el Cuerpo de Carabineros, pudiendo procederse con allanamiento y descerrajamiento si fuere necesario. En todo caso, se pondrán sellos oficiales y carteles en los establecimientos clausurados. Cada sucursal se entenderá como establecimiento distinto para los efectos de este número.

En los casos de clausura, el infractor deberá pagar a sus dependientes las correspondientes remuneraciones mientras dure aquélla. No tendrán este derecho los dependientes que hubieren hecho incurrir al contribuyente en la sanción”.

11.1.- Hipótesis o Tipo.

El no otorgamiento de guías de despacho, de facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas en los casos y en la forma exigidos por las leyes, el uso de boletas no autorizadas o de facturas, notas de débito, notas de crédito o guías de despacho sin el timbre correspondiente, el fraccionamiento del monto de las ventas o el de otras operaciones para eludir el otorgamiento de boletas (art. 97, N° 10, inc. 1°, CT).

En atención a la sanción aplicable, se trata de una infracción administrativa que, en este caso, está sancionada no sólo con una multa, sino también con una "clausura".

Por otra parte, la reiteración de esta infracción conduce a la configuración de un delito.

11.2.- Sujeto Activo.

El sujeto activo es quien tiene el deber de emitir los documentos enumerados en el tipo.

El mencionado deber recae, por regla general, en el contribuyente del Impuesto a las Ventas y Servicios, esto es, en el vendedor o en el prestador de servicios, conceptos ambos que están definidos en la ley respectiva.

11.3.- Cambio de sujeto.

Del mismo modo recién expuesto y por regla general, el sujeto pasivo del impuesto a las Ventas y Servicios es, según el caso, el vendedor o el prestador de servicios.

No obstante lo dicho, el tributo afectará al adquirente, beneficiario del servicio o persona que deba soportar el recargo o inclusión del impuesto en el precio o remuneración en los casos en que lo determine la ley o las normas generales que imparta la Dirección Nacional del SII, a su juicio exclusivo (art. 3°, inc. 3°. LIVS).

Esta última forma de cambiar un elemento esencial del impuesto (sujeto pasivo), representa, para nosotros, una verdadera e irregular potestad legislativa otorgada al SII, que es ejercida mediante resoluciones, normalmente complementadas a través de circulares, que emanan, todas ellas, de la ya referida Dirección Nacional y están entregadas "a su juicio exclusivo".

11.4.- Jurisprudencia.

El contribuyente reconoció que no emitió la factura de compra, la cual de conformidad con la resolución 3.721 de 28 de julio del año 2000 estaba obligado a cursar; sin embargo, alegó en su defensa el desconocimiento de la normativa antes señalada y con los documentos acompañados acreditó que el vendedor de la transacción dubitada, emitió una factura de venta por la operación mercantil llevada a cabo y, que se pagaron los tributos correspondientes.

De conformidad al art. 107 del CT, en la aplicación de las sanciones, se tomarán en consideración el grado de cultura del infractor, el conocimiento que hubiere o pudiere haber tenido de la obligación legal que se hubiere infringido y el perjuicio fiscal que pudiere derivarse de la infracción.

En consecuencia, estos sentenciadores estiman que el (reclamante) se encuentra dentro de las situaciones señaladas anteriormente, que faculta la rebaja de la sanción que se impondrá al contribuyente, porque no es frecuente el cambio del agente retenedor del impuesto al valor agregado, situación que modifica la regla general establecida en el decreto ley N° 825, que dice relación con que es el vendedor el agente retenedor del impuesto antes indicado, obligando en este caso al comprador a emitir una factura por esa operación.¹⁸⁰

Comentario de Pedro Massone: Sin perjuicio de que el fallo acepta implícitamente un cambio de sujeto que es totalmente irregular y, sobre esa base, la imposición de una sanción o castigo, nos parece inapropiado el uso del término "agente" retenedor, para designar a una persona que no es agente de nadie ni obra en beneficio de otro, sino en cumplimiento de un deber propio, que le impone, o debiera imponerle, directamente la

¹⁸⁰ CA S. Miguel, 9 nov. 2006, considerandos 2°, 3° y 4°, rol 228-2006, Boletín SII 641, abril 2007, p.141.

ley -en el presente caso, una simple resolución administrativa- y que, como tal, es intransferible.

En lo que interesa, para el Diccionario “agente” es: 1. Persona que obra con poder de otra. 2. Persona que tiene a su cargo una agencia para gestionar asuntos ajenos o prestar determinados Servicios.¹⁸¹

Con otra mirada, el supuesto "agente retenedor" (vendedor) no retiene nada; en cuanto vende, está en la absoluta imposibilidad de hacerlo, él no paga el precio, lo recibe, no tiene de donde descontar el impuesto.

11.5.- Conducta.

La conducta sancionada está representada por el no otorgamiento de los documentos, en los casos y en la forma exigidos por las leyes, el uso de documentos no autorizados o sin el timbre correspondiente o el fraccionamiento de las operaciones para eludir el otorgamiento de boletas.

La Dirección del SII determina el monto mínimo por el cual deban emitirse las boletas (art. 88, inc. 4°, CT), Esto puede dar ocasión para que el contribuyente divida o fraccione una operación por la cual, atendida la suma envuelta, debe otorgar boleta, en dos o más operaciones cuyo valor individual es inferior al mínimo señalado, como una manera de eludir el otorgamiento respectivo. Para desalentar esta práctica, el legislador la ha incluido en la hipótesis o tipo que estamos considerando.

Alejandro Dumay Peña luego de analizar varios fallos concluye: el N° 10 del art. 97 del CT sanciona el "no otorgamiento" de los documentos en referencia y, por extensión, la emisión de éstos en condiciones tales que sean equivalentes a su omisión -por ejemplo,

¹⁸¹ RAE, Diccionario de la Lengua Española.

extenderlos en formularios no timbrados-, en tanto que los errores sin mayor relevancia, es decir, la emisión simplemente defectuosa, escapa a la conducta tipificada en dicha norma y sólo puede ser sancionada, en cuanto resulte constitutiva de infracción, a través del artículo 109 del mismo Código¹⁸², esto es, como infracción residual.

En cuanto a la expresión “no otorgamiento”, cabe preguntarse cuándo se cumple con el otorgamiento de un documento y, en consecuencia, en que momento se produce la infracción. Al respecto existen tres posibilidades:

- El deber de otorgar el documento se cumple al escribirlo;
- Para cumplir el deber; no basta con escribir el documento, sino que este debe ser desprendido del talonario; y
- Para cumplir, hay que escribir, desprender el documento y, además, entregarlo al comprador.¹⁸³

Rodrigo Ugalde opina que la "obligación" se cumple cuando el documento se desprende del talonario, ya que el comprador beneficiario del servicio tiene la carga de retirar el documento y dicha carga presupone exigir la entrega. No estamos de acuerdo con la conclusión del autor citado; ni con sus fundamentos. El deber establecido en los artículos 52 y siguientes de la LIVS, consiste en "emitir" ciertos documentos y, según el Diccionario de la Lengua, emitir es "dar" y dar significa "entregar". Además, el art. 97 N° 10 del CT castiga el “no otorgamiento” y, según el mismo diccionario, "otorgamiento" es la "acción de otorgar un documento" y, "otorgar" es "dar algo" y, según ya vimos, dar es "entregar".

Por otra parte, los deberes (o, si se prefiere, las obligaciones) del vendedor o prestador de servicios y aquellas del comprador o cliente son independientes o autónomos, porque están establecidos en normas diferentes, y su violación o infracción también lo está. Pero los deberes (u obligaciones, si así agrada) de uno y otro deben guardar armonía entre

¹⁸² DUMAY Peña, Alejandro, "Penalidad que corresponde a la Infracción, Tributaria Consistente en la Emisión Defectuosa de Alguno de los Documentos que Establece el D.L. N° "825", Revista Impuestos N° 7, citado por Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, Ob. cit., p. 126.

¹⁸³ Ver UGALDE Prieto, Rodrigo y GARCIA Escobar, Jaime, Ob. cit., p. 138.

sí, ya que uno debe otorgar y entregar el documento y el otro exigir el otorgamiento y, en su caso, retirarlo del local o establecimiento del emisor.

Mal podría la ley establecer estos deberes opuestos, si el cumplimiento de uno pudiera llevar envuelto el incumplimiento y castigo del otro. Así, si el vendedor se limitara a escribir y desprender el documento sin entregarlo o, por lo menos, ponerlo a disposición del comprador, en forma que este último pueda retirarlo, estaría impidiendo u obstaculizando la satisfacción del deber que tiene el adquirente.

Esto resulta todavía más evidente en caso de que el vendedor postergue la emisión de una factura (art. 55, incisos 4° y 5°, LIVS) y la haga llegar al comprador por correspondencia, así como cuando se trata de facturas electrónicas.

11.6.- Infracción Relativa a la Cuarta Copia.

La ley N° 19.983, de 15 diciembre 2004, estableció: En toda operación de compraventa, de prestación de servicios, o en aquellas que la ley asimile a tales operaciones, en que el vendedor o prestador de servicio esté sujeto a la obligación de emitir factura, deberá emitir una copia sin valor tributario (o cuadruplicado) de la factura original, para los efectos de su transferencia a terceros o cobro ejecutivo, según lo dispuesto en la misma ley.

Por su parte, el SII dispuso que la emisión de facturas o guías de despacho sin dicho cuadruplicado, o sin las menciones que indica el mismo servicio, se debe sancionar de acuerdo al art. 97 N° 10° del Código Tributario.

Concordando en lo sustancial con Rodrigo Ugalde y Jaime García, creemos que las conductas mencionadas en la referida circular no pueden ser objeto de la sanción allí prevista, ni de aquella residual contemplada en el art. 109 del CT. Nos basamos en que la

emisión de la copia de que se trata no constituye un deber tributario, no está establecida en la legislación tributaria y, por el contrario, estamos frente a una copia que, por disposición legal expresa, se otorga "sin valor tributario".

Creemos, sin embargo, que la copia en cuestión debe llevar, en forma clara, la leyenda "sin valor tributario", para marginarla efectivamente del ámbito impositivo y de la sanción que se pretende aplicar, evitando así un posible mal uso que pueda comprometer el interés fiscal.

11.7.- Sanción.

La infracción que estamos tratando será castigada con multa del 50% al 500% de la operación, con un mínimo de 2 UTM y un máximo de 40 UTA.

Además, deberá ser sancionada con clausura de hasta 20 días de la oficina, estudio, establecimiento o sucursal en que se hubiere cometido la infracción.

11.8.- Reiteración.

La reiteración de las infracciones comentadas se sancionará además con presidio o relegación menor en su grado máximo. Para estos efectos se entenderá que hay reiteración cuando se cometan dos o más infracciones entre las cuales no medie un período superior a tres años (art. 97 N° 10°, inc. 3°, CT).

En atención a la sanción aplicable, la reiteración configura un simple delito. La pena prevista para éste debe entenderse sin perjuicio de la multa y clausura impuestas por la infracción administrativa.

Rodrigo Ugalde y Jaime García han dicho que aquí el delito nace y descansa en la frecuencia de simples infracciones administrativas y que este delito tributario tiene un tipo penal de raigambre objetiva.¹⁸⁴

Agregan que él se puede producir, a veces, por razones ajenas a la voluntad del contribuyente. En la mayor parte de ellas ocurre por irresponsabilidad o falta de diligencia de los colaboradores del mismo.

Pensemos en una sociedad de personas que delegue en un jefe de local, en un cajero u otros empleados la responsabilidad de emitir los documentos de que se trata y, sin embargo, la negligencia de éstos expone a los representantes o administradores de la sociedad a sufrir una pena privativa de la libertad por aplicación del art. 99 CT. Estamos, en este caso, frente a una sanción penal por "hecho ajeno", lo que importa salirse de los cauces normales de la responsabilidad subjetiva.

Rodrigo Ugalde Prieto estima que esta norma vulnera el inc. 6° del N° 3 del art. 19 de la Constitución Política, ya que, cometándose dos o más infracciones entre las cuales no medie un período superior a tres años, estaría configurado el delito¹⁸⁵, sin necesidad de acreditar la responsabilidad penal. La referida norma constitucional dispone que la ley no podrá presumir de derecho la responsabilidad penal (art. 19 N° 3, inc. 6, CPR).

Concordamos con la objeción planteada por Rodrigo Ugalde, pero creemos que, frente al problema; caben dos salidas:

Una es afirmar que la disposición cuestionada es inconstitucional, como lo hace el autor recién citado, a pesar de que, sí bien no menciona el dolo, tampoco señala que el mismo no sea necesario para configurar este delito, ni que la responsabilidad por el mismo sea objetiva.

¹⁸⁴ VALLEJOS Castro, Eduardo, Ob. cit., p. 266.

¹⁸⁵ UGALDE Prieto, Rodrigo y GARCIA Escobar, Jaime, Ob. cit., p. 69.

La otra es considerar que este delito exige la reiteración pero, además, la existencia de dolo por parte del infractor, esto último en virtud de las normas generales de Derecho Penal, de lo dispuesto en los arts. 1° y 2° del mismo y en la propia Constitución Política. Recordemos que el mencionado art. 1° del CP exige que la acción u omisión sea "voluntaria"; y esta palabra ha sido entendida como sinónimo de dolo, entre otras razones, por lo dispuesto en el art. 2° del mismo Código y por la historia fidedigna de ese cuerpo legal.

Nos inclinamos por esta última posición, ya que, frente a dos posibles interpretaciones de la ley, creemos que debe preferirse aquella que se concilia con nuestra carta fundamental. Creemos así, que la reiteración constituye delito siempre y cuando exista dolo de parte del infractor. Debe, eso sí, dilucidarse si el dolo debe existir respecto de cada una de las infracciones que conforman la reiteración o sólo respecto de una de ellas. Si bien el tema puede ser dudoso, nos inclinamos a favor de la idea de que por lo menos dos de las infracciones consideradas para sostener que hay reiteración deben ser dolosas, ya que ése es el número mínimo exigido en este caso para que haya reiteración.

Se ha destacado que las acciones que el SII ha llevado a la justicia del crimen son muy pocas, en relación al número de contribuyentes que han incurrido en la "reiteración" de que se trata. Ha sido pues, la prudencia del Director del SII en el manejo de esta herramienta penal lo que ha evitado su desprestigio. No obstante, ella debiera ser modificada o derogada.¹⁸⁶

11.9.- Pena o sanción.

La reiteración de que se trata será sancionada "además" con presidio o relegación menor en su grado máximo. La palabra "además" nos indica que esta pena es sin perjuicio

¹⁸⁶ VALLEJOS Castro, Eduardo, Ob. cit., p. 267.

de la multa y clausura que corresponda a cada una de las infracciones consideradas para configurar la reiteración.

11.10.- *Transferencia de establecimiento.*

En relación a la clausura, el SII afirma: si el infractor transfiere el establecimiento o constituye una sociedad para su explotación, con posterioridad a la notificación de la resolución que decreta la clausura, la sanción procederá de todos modos, aun contra el nuevo dueño, ya que éste ha adquirido el establecimiento con todos sus gravámenes y sanciones.¹⁸⁷

Si bien nada se dice, el único fundamento que puede aducir el SII es el art. 71 del CT. Esta disposición se refiere a las "Obligaciones tributarias" y no a sanciones, mucho menos si no son pecuniarias. En el caso de la clausura, ¿cuál es la obligación tributaria?. resulta imposible encontrarla.

Por otra parte, las sanciones o castigos administrativos sólo pueden aplicarse a la persona que incurrió en la conducta típica, y a ninguna otra. Si al nuevo adquirente se le aplicara la sanción de clausura impuesta a quien vendió o traspasó su negocio, se violarían principios básicos del Derecho Penal aplicables a este tipo de infracciones¹⁸⁸ y los derechos asegurados a todas las personas por nuestra Constitución.

12.- ART. 97 N° 12, VIOLACIONES DE MEDIOS DEL S.I.I., VIOLACION DE CLAUSURA.

ART. 97 N° 12: *“La reapertura de un establecimiento comercial o industrial o de la sección que corresponda con violación de una clausura impuesta por el Servicio, con*

¹⁸⁷ Párrafo 5730.07, v. V, Manual SII, citado por UGALDE Prieto, Rodrigo y GARCIA Escobar, Jaime, Ob. cit., p. 138.

¹⁸⁸ UGALDE Prieto, Rodrigo y GARCÍA Escobar, Jaime, Ob. Cit. pp. 138-139.

multa del veinte por ciento de una unidad tributaria anual a dos unidades tributarias anuales y con presidio o relegación menor en su grado medio”.

12.1.- Hipótesis o Tipo.

La reapertura de un establecimiento comercial o industrial o de la sección que corresponda, con violación de una clausura impuesta por el SII. (Art, 97, N° 12, CT)

Considerando la sanción aplicable, se trata de un simple delito.

12.2.- Casos en que procede la clausura.

El artículo 97 N° 10, inc. 1°, CT, sanciona con multa diversas infracciones relativas al deber de otorgar guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas.

En el caso de las infracciones señaladas, éstas deberán ser, además, sancionadas con clausura. (Art. 97, N° 10, inc. 2° CT).

12.3.- Imposición y aplicación de clausura.

Si bien el Código no es muy claro en este aspecto, incluso incurre en impropiedad y ambigüedad al usar la palabra “impuesta”, la aplicación de la clausura, al igual que cualquier sanción, supone dos pasos: (i) una resolución que, según el caso, puede ser administrativa o judicial, que la ordena o confirma y (ii) la aplicación que se hace para cumplir la resolución aludida en (i).

Desde un punto de vista jurídico, la clausura es “impuesta” por la resolución mencionada en (i), que puede emanar de la administración tributaria o de un tribunal (que la ordene o confirme), pero en este último caso, la sanción no cumple con el requisito de ser “impuesta por el SII”.

En cambio, la aplicación mencionada en (ii) es un simple cumplimiento de una orden previa, y este cumplimiento es siempre efectuado por el SII, pero ese solo hecho no hace que la clausura sea “impuesta por el SII”, cuando ella ha sido previamente ordenada, decretada o confirmada por un tribunal.

12.4.- Sujeto activo.

Sólo puede ser sujeto activo la persona a quien se ha condenado por resolución firme a sufrir la sanción de clausura. Es él y solamente él quien puede violar tal castigo, ya que es él y no otro el que debe acatarlo y cumplirlo.

12.5.- Elemento objetivo: conducta.

La sanción de clausura se aplica previa resolución que la ordene. Pero no basta que se haya dictado la resolución, que ésta se haya notificado al infractor y se encuentre firme o ejecutoriada. Debe, además, haberse iniciado el cumplimiento de la sanción, esto es, debe haberse clausurado materialmente el establecimiento comercial o industrial.¹⁸⁹

Además, este delito requiere que se haya clausurado materialmente un establecimiento comercial o industrial en cumplimiento de una resolución del Servicio de Impuestos Internos¹⁹⁰, ya que, para que sea punible, la reapertura del establecimiento debe hacerse "con violación de una clausura impuesta por el Servicio de Impuestos Internos".

En este aspecto, advertimos un eventual problema que no ha sido considerado en los trabajos y jurisprudencia consultados. El Director Regional, como autoridad administrativa, tiene facultades para dictar una resolución que aplique tanto la multa como la clausura.

¹⁸⁹ CHARAD Dahud, Emilio, Ob. cit., p. 222, UGALDE Prieto, Rodrigo y GARCÍA Escobar, Jaime, Curso, Ob. cit., p. 70.

¹⁹⁰ KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, Ob. cit., p. 121.

Pero esta facultad sólo podrá ser ejercida si el contribuyente no reclama de la notificación de la infracción o, más precisamente, de la denuncia que efectúa un funcionario del SII que tenga la calidad de ministro de fe.

Si el contribuyente reclama, haciendo uso del derecho que le concede el art. 165 N° 3° del CT, tanto la multa como la clausura deberán ser impuestas, no por el SII (Director Regional o su delegatario, actuando como órganos administrativos), sino por el tribunal tributario, sin perjuicio de la apelación que se concede en ambos efectos.

Entendemos por tribunal tributario, el Director Regional ejerciendo funciones jurisdiccionales, o el nuevo Tribunal Tributario y Aduanero establecido por la reforma procesal tributaria, dependiendo de la fecha y lugar en que se interponga el reclamo.

Surge, entonces, la duda acerca de si puede configurarse el delito cuando, a raíz de una reclamación interpuesta en virtud del art. 165 N° 3° del CT, la sanción es impuesta por el tribunal tributario (Director Regional ejerciendo sus facultades jurisdiccionales), y no por el SII; y no lo será, con mayor razón, cuando sea impuesta por uno de los nuevos tribunales, creados por la reforma procesal tributaria (Tribunal Tributario y Aduanero).

En nuestro concepto existe aquí un vacío que, en materia penal, no puede ser solucionado por vía de la analogía.

Considerando lo que acabamos de exponer, creemos que los requisitos objetivos de este delito pueden ser sistematizados y enumerados como sigue:

(i) Que se haya ordenado o decretado la aplicación de una sanción de clausura¹⁹¹. La sanción de clausura puede ser ordenada o decretada por el propio SII (Director Regional,

¹⁹¹ En estricto rigor, debiéramos decir "que se haya impuesto una (sanción de) clausura", pero lo hemos evitado para no ahondar la confusión que crea el uso inapropiado que hace el CT de la palabra "impuesta".

quien actúe por orden del mismo, en ejercicio de facultades administrativas), si el contribuyente no reclama, o bien, ordenada por el tribunal tributario (Director Regional, en el ejercicio de sus facultades jurisdiccionales, o Tribunal Tributario y Aduanero, una vez que éste haya entrado en funciones), cuando el contribuyente reclama. Si lo hace, la clausura ya no podrá ser ordenada o decretada (vale decir, "impuesta") por el SII —sino por el tribunal tributario— y, por ende, si nos atenemos a la letra de la ley, no tendrá cabida el delito que estamos considerando.

En cualquier caso, la sanción de clausura sólo puede aplicarse previa resolución que la ordene¹⁹² o decrete, y sólo cuando esa resolución se ha tornado inamovible o se encuentra ejecutoriada.

(ii) Que la resolución que ordena la clausura haya sido efectiva y materialmente aplicada, en cumplimiento de la resolución anterior. El Código alude a este requisito, en forma impropia y confusa, cuando, describiendo el tipo, dice: "con violación de una clausura 'impuesta' por el Servicio". En rigor, en esta etapa, el SII no "impone" nada, sólo cumple. Incluso los funcionarios que intervienen en esta aplicación o cumplimiento no tienen facultades para "imponer" una clausura o castigo alguno.

La aplicación o cumplimiento del cual hablamos se hace mediante la colocación de un letrero que indica que el local está "clausurado" y la causal por la cual se le ha sancionado. También se procede a la colocación de sellos en el local clausurado¹⁹³, acto al cual nos referiremos en su oportunidad.

(iii) Que la medida esté vigente. Si el período de la clausura se ha cumplido y, a pesar de ello, el SII no concurre a levantarla, no se configura la infracción, si el contribuyente procede a reabrir el establecimiento (supuestamente) clausurado, porque, jurídicamente ya no lo está.

¹⁹² CHARAD, Emilio, Ob. cit. p. 222.

¹⁹³ UGALDE Prieto, Rodrigo y GARCÍA Escobar, Jaime, Ob. cit., p. 70.

La violación de la clausura supone que dicha sanción esté material y jurídicamente vigente, es decir, que se haya iniciado su cumplimiento y que su plazo no haya expirado.¹⁹⁴

Tampoco estaría jurídicamente vigente, si ha sido ordenada mediante una resolución administrativa y el plazo para reclamar se encuentra pendiente y, menos todavía, si se ha hecho uso de ese medio de impugnación y todavía no se ha adoptado una decisión sobre el mismo que esté firme o ejecutoriada. De lo contrario se estaría haciendo efectiva una sanción por una infracción que, en definitiva, puede no serlo. Recordamos que, en este caso, el recurso de apelación en contra de la sentencia de primera instancia se concede en ambos efectos.

(iv) Que se viole la clausura mediante la reapertura del establecimiento o de la sección que corresponda¹⁹⁵, para ejercer la respectiva actividad.

12.6.- Violación de la clausura.

La acción constitutiva del delito consiste en violar la clausura, lo que implica reabrir el establecimiento comercial o la sección de él que corresponda mientras se encuentra vigente el período de clausura.¹⁹⁶

Por reapertura del establecimiento ha de entenderse el hecho de volver a ejercer el comercio o la industria en el establecimiento que fue clausurado.¹⁹⁷

¹⁹⁴ DUMAY Peña, Alejandro, Ob. cit., p. 195.

¹⁹⁵ En la confección de la lista precedente hemos considerado, sin seguirlas fielmente, aquellas contenidas en: 1) DUMAY Peña, Alejandro, Ob. cit., p. 195, y 2) UGALDE Prieto, Rodrigo y GARCÍA Escobar, Jaime, Ob. cit., pp. 70-71.

¹⁹⁶ KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, Ob. cit., p. 121.

¹⁹⁷ Párrafo 5730.13, v. v, Manual SII.

En forma más precisa, la reapertura con la cual se viola la clausura consiste en reanudar el ejercicio del comercio o la industria en el establecimiento clausurado, o en la parte de él que haya sido objeto de la sanción.¹⁹⁸

La violación debe ser voluntaria, de modo que el delito no se configura cuando ella ha tenido lugar por fuerza mayor o caso fortuito.

La simple circunstancia de abrir el local a raíz de un accidente, por ejemplo, no podría considerarse como constitutiva de esta infracción, pues faltaría el elemento culpabilidad¹⁹⁹; tampoco habría violación de la sanción.

El delito se acreditará normalmente con las actas que deben levantarse al iniciar y dar por terminada la clausura, en la última de las cuales el funcionario competente debe dejar constancia de cualquier indicio que pudiera indicar la violación de la medida aplicada. Pero esta prueba, siendo importante, no es suficiente por sí sola.

Se ha estimado pacíficamente que la apertura de un establecimiento clausurado implica destrucción o violación de los sellos puestos por el Servicio, infracción que se sanciona en el art. 97 N° 13 del CT. No obstante, para nosotros, el punto es, al menos, cuestionable, según lo explicaremos oportunamente. Por ahora, sólo será mencionado de paso.

Para cometer el presente delito es necesario destruir o violar los sellos puestos por el SII, cosa que haría aplicable el art. 75 del CP. Pero, la aposición de sellos no ha sido ordenada y tampoco aplicada por funcionario competente, ni en la forma prescrita por la ley, ello la torna ilegítima y nula (en base al art. 7° CPR), la degrada a un simple hecho que no puede ni debe producir consecuencias jurídicas, para la persona afectada por la medida.

¹⁹⁸ DUMAY Peña, Alejandro, Ob. cit., p. 195.

¹⁹⁹ Párrafo 5730.15, v. v., Manual SII.

En todo caso recordemos que, en principio, al culpable de dos o más delitos se le impondrán todas las penas correspondientes a las diversas infracciones (art. 74, inc. 1°, CP).

No obstante, la disposición anterior no es aplicable en el caso de que un solo hecho constituya dos o más delitos, o cuando uno de ellos sea el medio necesario para cometer el otro (art. 75, inc. 1°, CP).

En estos casos sólo se impondrá la pena mayor asignada al delito más grave (art. 75, inc. 2, CP).

12.7.- *Jurisprudencia.*

Si bien es efectivo que el delito materia de la acusación fiscal y particular corresponde a la violación de clausura impuesta por el SII, lo cual por cierto no es equivalente a la violación o rotura de sellos puestos para hacer efectiva la misma no está demás dejar en claro que estos últimos -colocados en los portones de la reja que corresponde a la entrada del establecimiento- estaban intactos al momento de constituirse allí los funcionarios del Servicio después que recibieron la correspondiente denuncia; y que, por el interior, esto es, por el patio, que también tenía conexión con el negocio; no se colocaron sellos; por imposibilidad física ante la presencia de perros guardianes, lugar este por el que habrían ingresado (sic) el representante legal de la empresa y sus acompañantes. Los elementos inculpatórios directos de la conducta ilícita investigada consisten en las declaraciones de los [4] funcionarios y entre ellos hay coincidencia en que los sellos estaban intactos, que en el Interior del local había alrededor de 10 personas que posiblemente estaban trabajando, habiendo sorprendido a una secretaria frente al computador y a los demás cuando bajaron del segundo piso con el acusado, que en la ventana se colocó un aviso que se estaba atendiendo público y en que se indicaba un número telefónico, y que también había perros guardianes al interior del patio.

No obstante, lo anterior no es suficiente para estimar que tales personas trabajaban en la "ejecución" de operaciones propias del giro ordinario de la empresa, por lo que no resulta posible que se ocasione perjuicio alguno al interés fiscal, sin que pueda descartarse de plano que se realizaban las actividades administrativas y de conservación a que se refiere el acusado. Por lo demás; la afirmación anterior se encuentra ratificada por los (4) testigos del plenario quienes declaran a fs. 121 contestes, en la circunstancia esencial que no realizaban actividad económica alguna propia del giro comercial del establecimiento. Se confirma la sentencia apelada (que absolvió al contribuyente).²⁰⁰

12.8.- Reapertura de oficina o estudio.

La disposición que estamos analizando no menciona la reapertura de la oficina o estudio objeto de la clausura, lo que deja a dicha reapertura al margen del tipo de que se trata y, por ende, libre de la respectiva pena. Tampoco procede la aplicación del artículo 109 del Código Tributario, ya que castiga toda infracción a las normas tributarias y la reapertura de una oficina o estudio no infringe ninguna norma tributaria.

Lo que sí podría configurarse, según el criterio predominante, es la destrucción o alteración de los sellos o cerraduras puestos por el SII, que será considerada después de referirnos a la sanción que corresponde a este delito.

12.9.- Pena o sanción.

El ilícito de que se trata se sanciona con multa del 20% o de una UTA a 2 UTA y con presidio o relegación menor en su grado medio.

²⁰⁰ 1606 CA Stgo., 7 agosto 2004, considerandos 1º, 2º y 3º, rol 48.315-2000, Boletín SII 612, nov. 2004, pp. 114-115.

13.- ART. 97 N° 13, DESTRUCCIÓN DE SELLOS O CERRADURAS.

ART. 97 N° 13: *“La destrucción o alteración de los sellos o cerraduras puestos por el Servicio, o la realización de cualquiera otra operación destinada a desvirtuar la aposición de sello o cerradura, con multa de media unidad tributaria anual a cuatro unidades tributarias anuales y con presidio menor en su grado medio. Salvo prueba en contrario, en los casos del inciso precedente se presume la responsabilidad del contribuyente y, tratándose de personas jurídicas, de su representante legal”.*

13.1.- Hipótesis o Tipo.

La destrucción o alteración de los sellos o cerraduras puestos por el SII, o la realización de cualquiera otra operación destinada a desvirtuar la aposición de sellos o cerraduras (art. 97 N° 13°, inc. 1°, CT).

Considerando la sanción aplicable, estamos en presencia de un simple delito.

Los elementos o requisitos de este delito son:

- Que el SII haya colocado sellos o cerraduras.
- Que dicha medida se encuentre vigente.
- Que se hayan destruido o alterado los sellos o cerraduras, o se haya realizado otra operación destinada a frustrar su colocación.

Los requisitos señalados se desprenden de la sola lectura del texto legal. A ellos debe agregarse, a nuestro juicio, uno más:

- Que la aposición de sellos sea legítima, esto es, que haya sido adoptada por funcionario competente, en los casos y en la forma prescrita por la ley.

13.2.- Sellos o cerraduras.

La aposición de sellos es una medida conservativa que consiste en cerrar un recinto o mueble colocando sellos en su entrada o tapa.

El primer elemento y supuesto básico de este delito es que se hayan colocado sellos o cerraduras en alguno de los casos en que la referida medida sea procedente. Su aposición tiene por objeto cerrar un recinto, establecimiento o sección del mismo o un mueble, baúl, caja de seguridad u otro continente apto para guardar documentación o libros, de tal modo que no puedan ser abiertos sin destruir el sello o cerradura.²⁰¹

Según el Diccionario de la lengua española y en cuanto interesa, "sello" es: precinto (cierre sellado).

Y "precinto" significa: Cierre sellado que se pone a los cajones, baúles, fardos; paquetes, legajos, puertas, cajas fuertes, etc., con el fin de que no se abran sino cuando y por quien corresponda legalmente.

A la vez, "sellar" es: Cerrar herméticamente algo, precintar. "Cerradura", por su parte, quiere decir: Mecanismo de metal que se fija en puertas, cajones, arcas, etc., y sirve para cerrarlos por medio de uno o más pestillos que se accionan con la llave.

En general, el SII está o ha entendido que está facultado para adoptar las mencionadas medidas en los siguientes casos:

(i) En uso de la facultad que el art. 161 N° 10, inc. 2°, del CT otorga al Director de Impuestos Internos, tratándose de infracciones que el mismo Código (u otra ley tributaria) sanciona con multa y pena "corporal" o privativa de la libertad. Así, con el objeto de llevar a cabo la recopilación de antecedentes que habrán de servir de fundamentos a su decisión de interponer la respectiva denuncia o querrella o enviar los antecedentes al Director Regional para que aplique la multa que correspondiere a través del procedimiento general para la aplicación de sanciones, el Director está expresamente facultado para ordenar la aposición de sellos y la incautación de los libros de contabilidad y demás documentos relacionados con el giro del negocio del presunto infractor.

²⁰¹ KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, Ob. cit., p. 122.

(ii) Dentro del procedimiento general para la aplicación de sanciones, establecido en el artículo 161 del Código Tributario. Pendiente este procedimiento, que para nosotros es jurisdiccional, se podrán tomar las "medidas conservativas necesarias para evitar que desaparezcan los antecedentes que prueben la infracción o que se consumen los hechos que la constituyen" (art. 161 N° 3° inc. 1° CT). El SII ha entendido que una de las medidas que pueden adoptarse con el referido objeto es la aposición de sellos o cerraduras.²⁰²

(iii) Con el fin de asegurar el cumplimiento de la clausura de una oficina, estadio, establecimiento o sucursal, ordenada en conformidad a lo dispuesto en el art. 97 N° 10 del Código Tributario. En este caso, al cumplir la orden que dispone la clausura, se ponen sellos oficiales y carteles en los establecimientos clausurados (art. 97, N° 10, inciso 4°, CT), sin que se haya planteado la necesidad de que la ley mencione cuál es el funcionario que tiene competencia para hacer la aposición ni la forma en que debe hacerlo. (art. 7° CPR).

Queremos destacar que, en este último caso, la ley sólo alude a los sellos, sin indicar quién es el funcionario competente para ordenar su aposición, como tampoco la persona competente para ejecutar esta medida, mucho menos señala la forma en que debe adoptarse o aplicarse, o los alcances que ella tiene o puede tener. Por regla general, tampoco goza del sustento otorgado por una resolución emanada de un tribunal o, por lo menos, de una resolución de la cual pueda ocurrirse ante un juez, cosa que sí sucede en las otras dos situaciones incluidas en la enumeración precedente. (art. 161 N°s. 3° y 10°, incisos 2° a 4°, CT).

Por ello creemos que, en este caso y en ausencia de los sustentos y resguardos mencionados, la aposición resulta ilegítima y no pasa de ser un simple hecho que al no estar amparado por el ordenamiento, es nulo (art. 7° CPR) y no produce efecto jurídico alguno. Aún más, en esas condiciones, la destrucción o alteración referida no constituye ni

²⁰² KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, Ob. cit. p. 122.

puede constituir infracción a disposición tributaria alguna y, en consecuencia, tampoco cumple el marco referencial establecido en el encabezamiento del art. 97 del CT. La legalidad de la medida se torna cuestionable y, como consecuencia, pone en entredicho el delito y la pena.

A lo dicho puede agregarse que, en los casos contemplados en el art 97, N° 10 del CT; la ley dispone, sin perjuicio de una multa, otra sanción (clausura), que es un castigo o pena (en sentido amplio), y este castigo o pena, no puede ir más allá de los términos fijados por la ley.

13.3.- Sujeto activo y culpabilidad.

Si bien este aspecto nos suscita dudas, nos inclinamos por pensar que puede ser sujeto activo de este ilícito cualquier persona que obre dolosamente.

El legislador estableció, para este caso una presunción legal de responsabilidad²⁰³, al disponer: Salvo prueba en contrario, se presume la responsabilidad del contribuyente y tratándose de personas jurídicas, de su representante legal. (Art. 97 N° 13, inc. 2°, CT). Se trata en todo caso, de una presunción relativa o simplemente legal.

Basta, por consiguiente, que se encuentre acreditada la materialidad de la destrucción de los sellos o cerraduras para que se presuma la responsabilidad del contribuyente o del representante legal, si aquél es una persona jurídica²⁰⁴.

Corresponderá al presunto infractor desvirtuar esta presunción, probando, si corresponde, que no tuvo intervención en el hecho.

²⁰³ Para algunos se trata de una presunción legal de "autoría". Ver KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, Ob, cit., p. 123.

²⁰⁴ KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, Ob. cit.

13.4.- Conducta.

La acción constitutiva del presente delito consiste en destruir los sellos o cerraduras o realizar cualquier otra operación destinada a desvirtuar dicha medida. Se puede, en efecto lograr el acceso al interior del recinto o mueble cercado no sólo mediante la destrucción del sello o cerradura, sino mediante cualquier otro arbitrio que lo permita, cual sería, por ejemplo, el de perforar un tabique para ingresar a una pieza cerrada, desfondar un baúl sin alterar las cerraduras o ingresar por el entretecho de un recinto cerrado.

De este modo, la infracción se comete no sólo cuando se destruyen materialmente los sellos o cerraduras, sino .también cuándo se desvirtúa o hace inoficiosa su colocación, burlando la finalidad de la medida sin alterarlos físicamente.²⁰⁵

13.5.- Pena o sanción.

Sin perjuicio de los cuestionamientos que pueden hacerse a la aposición de sellos o cerraduras en el tercer caso enumerado, la infracción que estamos considerando será sancionada con multa de media UTA a 4 UTA y con presidio menor en su grado medio.

14.- ART. 97 N° 14.

14.1.- ART. 97 N° 14, VIOLACIÓN DE MEDIDAS CONSERVATIVAS.

ART. 97 N° 14: *“La sustracción, ocultación o enajenación de especies que queden retenidas en poder del presunto infractor, en caso que se hayan adoptado medidas, conservativas, con multa de media unidad tributaria anual a cuatro unidades tributarias anuales y con presidio menor en su grado medio.*

²⁰⁵ DUMAY Peña, Alejandro, Ob. cit., p. 196.

La misma sanción se aplicará al que impidiere en forma ilegítima el cumplimiento de la sentencia que ordena el comiso”.

14.1.1.- Hipótesis o Tipo.

La sustracción, ocultación o enajenación de especies que queden retenidas en poder del presunto infractor, en caso que se hayan adoptado medidas conservativas (art 97, N° 14° CT)

Considerando la sanción aplicable, se trata de un simple delito.

Los elementos o requisitos de este delito son:

- Que se haya adoptado, cómo medida conservativa, la retención de especies en poder del presunto infractor.
- Que la medida haya sido adoptada por, funcionario competente, en los casos y en la forma prescrita por la ley.
- Que dicha medida se encuentre vigente.
- Que las especies retenidas sean sustraídas, ocultadas o enajenadas.

14.1.2.- Medidas Conservativas.

Se requiere, en primer término, que el SII haya adoptado medidas conservativas que consistan en dejar especies retenidas en poder del presunto infractor.²⁰⁶

Las medidas conservativas de que se trata, pueden adoptarse dentro del procedimiento general para la aplicación de sanciones, establecido en el art. 161 del CT.

También puede ordenarlas el Director Nacional del SII, haciendo uso de la facultad contemplada en el art. 161 N° 10, inciso 2° del CT, con el objeto de llevar a cabo la recopilación de antecedentes que habrán de servir de fundamento a la decisión del mismo

²⁰⁶ KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, Ob. cit., p. 124.

Director de interponer la respectiva denuncia o querella o enviar los antecedentes al Director Regional para que aplique la multa que correspondiere a través del procedimiento general para la aplicación de sanciones.

Normas antiguas: Un punto especialmente oscuro en la ley y la jurisprudencia, es la cuestión de si el Director Regional está facultado para ordenar "medidas cautelares" durante el procedimiento de reclamación. El Código Tributario no contiene normas de aplicación general al respecto.

La Corte de Apelaciones de Santiago ha sostenido que "la potestad cautelar es parte esencial del imperio jurisdiccional que el artículo 73 de la CPR deposita en los tribunales que la ley establece", en este caso el así llamado tribunal tributario.²⁰⁷

Normas Nuevas: Las medidas cautelares se contemplan y regulan en forma expresa, del modo que se explica a continuación:

Cuando las facultades del contribuyente no ofrezcan suficiente garantía o haya motivo racional para creer que procederá a ocultar sus bienes, el SII podrá impetrar, en los procesos de reclamación sometidos al procedimiento general de las reclamaciones, la medida cautelar de prohibición de celebrar actos o contratos sobre bienes o derechos específicos del contribuyente. La solicitud de medida cautelar deberá ser fundada (art. 137, inc. 1º, CT).

Fuera de los casos mencionados y de aquellos contemplados en el ámbito propiamente penal, no conocemos otros en que puedan adoptarse medidas conservativas.

²⁰⁷ CA Stgo., 19 junio 2001, mencionada por VAN WEEZEL, Alex, Ob. cit., p. 154.

14.1.3.- Sujeto activo.

En principio, el sujeto activo sólo puede ser la persona en cuyo poder el SII haya dejado retenidas las especies de que se trata.

Pensamos que, si el hechor fuere otra persona, no se configuraría este ilícito, sino otro diferente.

14.1.4.- Conducta.

Es un delito de acción, que consiste en sustraer, ocultar o enajenar especies que el SII ha dejado retenidas en poder del presunto infractor.²⁰⁸

En el derecho común, el depositario que se apropiare o distrajere las especies que ha sido objeto de alguna medida conservativa puede incurrir en responsabilidad penal en virtud del art. 470 N° 1° del CP.

Sin embargo, la disposición citada no tiene aplicación en el campo tributario, por cuanto el contribuyente que sustraiga, oculte o enajene las especies que le han sido confiadas o se encuentran retenidas en su poder, como medida conservativa, incurre en el delito específico que hemos analizado. Como consecuencia, esta conducta será sancionada conforme al art. 97 N° 14° del CT.²⁰⁹

14.1.5.- Concurso.

En los casos en que, habiendo el SII adoptado medidas conservativas, queden retenidas especies, documentos o libros en poder del infractor, se los deja bajo sellos o

²⁰⁸ KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, Ob. cit., p. 125.

²⁰⁹ DUMAY Peña, Alejandro, Ob. cit., p. 198.

cerraduras. Por ello, la sustracción, ocultación o enajenación de dichos objetos importará necesariamente (en la práctica) la comisión del delito previsto en el N° 13° del mismo art. 97 que sanciona la simple destrucción de los sellos o cerraduras o la realización de cualquiera otra operación destinada a desvirtuar la aposición de sellos o cerraduras.²¹⁰

Recordemos que al culpable de dos o más delitos se le impondrán todas las penas correspondientes a las diversas infracciones (art. 74, inc. 1°, CP).

La disposición del artículo anterior no es aplicable en el caso de que un solo hecho constituya dos o más delitos, o cuando uno de ellos sea el medio necesario para cometer el otro (art. 75, inc. 1°, CP). En estos casos sólo se impondrá la pena mayor asignada al delito más grave (art. 75, inc. 2°, CP).

14.1.6.- Pena o sanción.

Esta infracción será sancionada con multa de media UTA a 4 UTA y con presidio menor en su grado medio.

14.2.- ART. 97 N° 14, IMPEDIR CUMPLIMIENTO DE COMISO.

14.2.1.- Hipótesis o Tipo.

El hecho de impedir en forma ilegítima el cumplimiento de la sentencia que ordene el comiso (art. 97 N° 14°, inc. 2°, CT).

Considerando la sanción aplicable, se trata de un simple delito.

Creemos que cualquier persona puede ser sujeto activo de este ilícito, siempre que su obrar sea doloso.

²¹⁰ KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, Ob. cit., p. 124.

14.2.2.- Comiso.

Desde un punto de vista lógico, el primer elemento de este delito es la existencia de una sentencia ejecutoriada que ordene el comiso.²¹¹

El comiso es una pena accesoria prevista en el Código Penal y, en forma excepcional, en el propio Código Tributario.

Dentro del Código Penal, la pena de comiso está establecida como accesoria para crimen o simple delito en el art. 31, que dispone: Toda pena que se imponga por un crimen o un simple delito, lleva consigo la pérdida de los efectos que de él provengan y de los instrumentos con que se ejecutó, a menos que pertenezcan a un tercero no responsable del crimen o simple delito.

No obstante, creemos que, dentro del ámbito tributario, no puede aplicarse el comiso asilándose en la referida disposición del Código Penal, salvo en el caso en que la legislación tributaria lo contemple en forma expresa.

Nos apoyamos en que esta legislación prevé las sanciones aplicables a cada delito, tributario y, en el ámbito tributario, el recurso a otras leyes sólo procede bajo dos condiciones: (i) que se trate de lo no previsto en el Código Tributario y demás leyes tributarias, condición que no se cumple, ya que en los mencionados cuerpos legales se prevén las penas aplicables a los delitos que ellas contemplan, sin mencionar para nada el comiso, salvo en el caso que mencionaremos, y (ii) que las disposiciones que se pretende aplicar sean "normas de derecho común"; condición que tampoco se satisface, ya que las normas del art. 31 del CP no lo son.

²¹¹ KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, Ob. cit., p. 125.

Nuestro criterio se ve confirmado porque, cuando el legislador tributario ha estimado oportuno que se aplique el comiso, lo ha señalado en forma expresa.

En efecto, la única disposición legal que establece el comiso como sanción por infracciones tributarias está contenida en el art. 97 N° 9° del CT. Este precepto castiga el ejercicio efectivamente clandestino del comercio y de la industria y dispone que ese delito se sancionará, además (de otras penas), con el comiso de los productos e instalaciones de fabricación y envases respectivos.²¹²

Esta sanción debe ser impuesta por el respectivo tribunal. El cumplimiento material de esta medida se realiza mediante la incautación, por parte de los funcionarios autorizados al efecto, de los productos, instalaciones de fabricación y envases respectivos.²¹³

14.2.3.- Conducta.

El delito consiste en impedir, por cualquier medio que no sea de aquellos que franquea la ley, el cumplimiento de esta medida, o más propiamente, de la sentencia que impone el comiso.

La acción constitutiva del delito puede traducirse en ocultar, destruir o disponer de las especies sobre las cuales debe recaer dicha medida o emplear cualquier otro arbitrio destinado a imposibilitar la ejecución del fallo.²¹⁴

Solamente se configura el delito cuando se trata de impedir el cumplimiento de la sentencia por medios ilegítimos, esto es, contrarios a la ley. No ocurría esto si el

²¹² KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime Ob. cit., pp. 125-126.

²¹³ DUMAY Peña, Alejandro Ob cit., P. 198.

²¹⁴ KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime, Ob. cit., p. 126.

contribuyente deduce recursos en contra de la sentencia que ordena el comiso, dado que con ellos se trata de impedir en forma legítima el cumplimiento de la referida sentencia.²¹⁵

14.2.4.- Pena o sanción.

Esta infracción será sancionada con multa de media UTA a 4 UTA y con presidio menor en su grado medio.

15.- ART. 97 N° 16, PÉRDIDA DE LIBROS Y DOCUMENTOS.

15.1.- DEBER DE CONSERVACIÓN.

Según el art. 17, inc. 2° del CT, los libros de contabilidad deberán ser conservados por los contribuyentes, junto con la documentación correspondiente, mientras esté pendiente el plazo que tiene el Servicio para la revisión de las declaraciones.

El plazo recién referido es de tres o seis años, según el caso y está regulado en el art. 200 del CT.

ART. 97 N° 16: *“La pérdida o inutilización no fortuita de los libros de contabilidad o documentos que sirvan para acreditar las anotaciones contables o que estén relacionados con las actividades afectas a cualquier impuesto, se sancionará de la siguiente manera:*

a) Con multa de una unidad tributaria mensual a veinte unidades tributarias anuales, la que, en todo caso, no podrá exceder de 15% del capital propio; o

²¹⁵ UGALDE PRIETO, Rodrigo y GARCÍA ESCOBAR, Jaime, Ob. cit., pp. 73-74.

b) Si los contribuyentes no deben determinar capital propio, resulta imposible su determinación o aquél es negativo, con multa de media unidad tributaria mensual hasta diez unidades tributarias anuales.

Se presumirá no fortuita, salvo prueba en contrario, la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad o documentos mencionados en el inciso primero, cuando se dé aviso de este hecho o se lo detecte con posterioridad a una notificación o cualquier otro requerimiento del Servicio que diga relación con dichos libros y documentación. Además, en estos casos, la pérdida o inutilización no fortuita se sancionará de la forma que sigue:

- a) Con multa de una unidad tributaria mensual a treinta unidades tributarias anuales, la que, en todo caso, no podrá exceder de 25% del capital propio; o
- b) Si los contribuyentes no deben determinar capital propio, no es posible determinarlo o resulta negativo, la multa se aplicará con un mínimo de una unidad tributaria mensual a un máximo de veinte unidades tributarias anuales.

La pérdida o inutilización de los libros de contabilidad o documentos mencionados en el inciso primero materializada como procedimiento doloso encaminado a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, será sancionada conforme a lo dispuesto en el inciso primero del N° 4° del artículo 97 del Código Tributario.

En todos los casos de pérdida o inutilización, los contribuyentes deberán:

- a) Dar aviso al Servicio dentro de los 10 días siguientes, y
- b) Reconstituir la contabilidad dentro del plazo y conforme a las normas que fije el Servicio, plazo que no podrá ser inferior a treinta días.

El incumplimiento de lo previsto en el inciso anterior, será sancionado con multa de hasta diez unidades tributarias mensuales.

Para los efectos previstos en los incisos primero y segundo de este número, se entenderá por capital propio el definido en el artículo 41, N° 1°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, vigente al inicio del año comercial en que ocurra la pérdida o inutilización.

En todo caso, la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad suspenderá la prescripción establecida en los incisos primero y segundo del artículo 200, hasta la fecha en que los libros legalmente reconstituidos queden a disposición del Servicio”.

15.1.1.- Generalidades sobre el numeral 16 del Art. 97.

El Código comprende tres infracciones tributarias: dos infracciones administrativas y un delito. Hacemos notar que Rodrigo Ugalde y Jaime García han sostenido que el N° 16°, al cual nos estamos refiriendo, contiene no tres sino cuatro infracciones.²¹⁶ La diferencia de cómputo se origina porque lo que, para ellos constituye una "tercera infracción" no es, para parte de la doctrina, sino una modalidad agravada de la "primera infracción" que ellos mencionan. Las hipótesis de ambas son sustancialmente iguales; la diferencia está en la prueba y la sanción.

En todo caso, creemos que no se puede incurrir a la vez en las "dos" infracciones o modalidades y recibir simultáneamente las sanciones correspondientes a ambas, por una conducta que es básicamente la misma y que difiere sólo en cuanto a si se da o no el respectivo aviso o a la oportunidad del mismo, sin perjuicio de que la omisión del aviso constituye una infracción autónoma, sujeta una sanción específica.

Abona nuestra idea la marcada diferencia comparativa en la severidad con que se castiga la última modalidad que es reveladora de la voluntad legislativa de separar el tratamiento represivo de las dos figuras, de modo que no se apliquen las penalidades de ambas en forma simultánea, sino solamente la de una de ellas.

Para nosotros, no cabe en este caso *el bis in idem*, debiendo primar, de suponer que exista concurso, el carácter especial de la segunda modalidad referida.

²¹⁶ UGALDE Prieto, Rodrigo y GARCÍA Escobar, Jaime, "Análisis de las infracciones contenidas en el nuevo numeral N° 16 del artículo 97 del Código Tributario", Gaceta jurídica 317, noviembre 2006, pp. 31 y ss. Lo mismo se afirma en la 3ª ed. de la obra de los mismos autores Curso sobre Delitos e Infracciones Tributarias, Legal Publishing, Santiago 2008, pp. 143 y ss.

15.1.2.- Sujeto activo, en general.

Según ya adelantamos, el deber de conservación pesa sobre el contribuyente y, por ende, es él y sólo él quien puede violarlo e incurrir en una o más infracciones de aquellas que, en este momento desarrollamos.

En relación a los libros o registros de contabilidad, podrá ser sujeto activo de estas infracciones el contribuyente a quien la ley ha impuesto el deber de llevar contabilidad completa o simplificada o que, en los casos en que la ley lo autoriza, haya optado por llevarla. Esta materia está regulada por el código Tributario y en particular, por la LIR.

Tratándose en cambio de documentos, lo será quien tenga el deber de emitirlos o de exigirlos y conservarlos para acreditar sus anotaciones contables o en razón de estar relacionados con las actividades afectas a cualquier impuesto. Entre los documentos aludidos destacan aquellos relacionados con los impuestos a las ventas y servicios y con el impuesto a la renta. Las principales normas sobre este punto están en la LIRS.

15.2.- PÉRDIDA O INUTILIZACIÓN - OCULTACIÓN O DESTRUCCIÓN.

15.2.1.- Hipótesis o Tipo.

La pérdida o inutilización de los libros de contabilidad o documentos que sirvan para acreditar las anotaciones contables o que estén relacionados con las actividades afectas a cualquier impuesto, materializada como procedimiento doloso encaminado a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto. (art. 97, N° 16, incisos 1° y 3° del CT)

Ateniéndonos al orden que estamos usando, ésta constituye la tercera infracción contemplada en el N° 16°. Es también la tercera en el orden que le da el Código.

Considerando el grado de culpabilidad exigido (dolo) y la sanción aplicable; se trata de un simple delito.

15.2.2.- Problema terminológico.

Llama la atención que para el legislador, la "pérdida" pueda ser producto de un procedimiento doloso encaminado a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones o a burlar el impuesto.

Para el Diccionario de la Lengua Española; “perdida” es

1. Carencia, privación de lo que se poseía.
2. Daño o deterioro que se recibe en algo.

Si nos atenemos a lo que acabamos de decir; en este novel delito hay un contrasentido: La “pérdida” es algo que se sufre o padece, por obra del acaso o de un tercero, a lo más, por negligencia o descuido, pero no por propia voluntad o designio. De ello deducimos que la pérdida puede ser solamente fortuita o culpable pero no dolosa.

Si la "pérdida" a que se refiere la nueva hipótesis, no sólo es dolosa, sino incluso producto de un “procedimiento doloso”, no es pérdida, sino ocultación o destrucción.

No estamos cuestionando la viabilidad del tipo, sino sólo destacando lo que para nosotros es un error, siempre buscando su corrección, por morosa que sea.

La voluntad manifestada por el legislador resulta clara y procede castigar la conducta descrita por el Código, con su texto debidamente actualizado, Pero, lo que estará castigando no será propiamente hablando, una pérdida sino otra cosa: destrucción u ocultación.

15.2.3.- Rasgos y bien protegido.

Con el tipo de que se trata, el legislador ha confirmado el especial relieve que el sistema tributario confiere a la contabilidad obligatoria (y a los documentos), a los fines del control de la posición fiscal del contribuyente.²¹⁷

En el delito de que se trata, el interés tutelado es el correcto ejercicio de las funciones de fiscalización y determinación fiscal.²¹⁸

En un sistema tributario —como el chileno— basado en el otorgamiento de documentos que dan cuenta de operaciones y su posterior registro, resulta básico para el SII el poder revisar tanto éste como aquéllos, de forma tal que si el contribuyente hiciere desaparecer sus libros y documentos, se hace imposible para el ente fiscalizador determinar la obligación tributaria en forma real y correcta.²¹⁹

De lo anterior se colige que el bien jurídicamente protegido con esta infracción es la función fiscalizadora que la ley le encomienda al SII. Se sanciona al contribuyente que despliega una conducta negligente o incluso dolosa en el cuidado de sus libros y documentos, puesto que éste debe adoptar los cuidados razonables y necesarios para el resguardo de éstos.

Para nosotros, se trata de un aspecto más de la transparencia fiscal. El contribuyente, con su conducta, está destruyendo u ocultando la información que debe tener disponible para suministrar a la administración tributaria, cuando ésta la requiera para examinarla y revisar las declaraciones, conforme a los arts. 59 y 60 del CT.

²¹⁷ SANTAMARÍA, Baldassarre. Ob. cit., parte general, p. 414.

²¹⁸ SANTAMARÍA, Baldassarre. Ob. cit., parte general, p. 414.

²¹⁹ UGALDE Prieto, Rodrigo y GARCIA Escobar, Jaime, Análisis, Art. cit., p. 34.

15.2.4.- Conducta.

De acuerdo a lo ya expuesto, la conducta debe estar representada por la destrucción, inutilización u ocultación de los libros o documentos a que se refiere el tipo.

El objeto material del delito consiste en libros, registros de contabilidad o documentos cuya conservación es obligatoria²²⁰. Los documentos deberán además ser de aquellos que sirvan para acreditar las anotaciones contables, o que estén relacionados con las actividades afectas a cualquier impuesto.

Presupuesto indispensable para la realización de la conducta es que los registros contables o documentos cuya conservación es obligatoria hayan existido, por lo cual la ausencia de registros contables o documentos no permite que el tipo se perfeccione por inexistencia del objeto de la conducta. Si los registros o documentos no existían se configuraría la infracción señalada en el art. 97 N° 7° (el hecho de no llevar contabilidad) y, eventualmente, también aquellas del N° 19° del mismo artículo (no exigir el otorgamiento de factura o boleta) u otras contempladas en el mismo N° 16. En estos casos no existiría delito sino sólo una infracción administrativa.

Del mismo modo, una vez que cesa el deber de conservación, la pérdida o inutilización son lícitas.

La norma se refiere a los documentos verdaderos y originales, por lo cual la destrucción de las copias fotostáticas es totalmente legítima, en los límites que la ley no haga obligatoria su conservación.²²¹

²²⁰ SANTAMARIA, Baldassarre. Ob. cit., parte general, p. 417.

²²¹ SANTAMARIA, Baldassarre. Ob. cit., parte general, pp. 419-420.

15.2.5.- Pena o sanción.

Este delito será castigado con multa del 50% al 300% del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo.

No deja de llamar nuestra atención lo difícil que puede ser, en el caso del presente delito, probar el monto del tributo eludido, sobre el cual debe calcularse la multa. Al mismo tiempo, parece lógico dar el mismo tratamiento punitivo a este delito y a aquellos descritos en el art. 97 N° 4, inc. 1°.

Recordamos que hemos sostenido que las presunciones y tasaciones usadas para determinar o liquidar impuestos tienen finalidades propias que son ajenas al ámbito penal. No constituyen prueba suficiente para establecer un delito, en que la prueba está, y debe estar, sometida a cánones más estrictos, porque es mayor la gravedad de las consecuencias de un delito comparada con aquellas propias de un impuesto.

16.- ART. 97 N° 18.

ART. 97 N° 18: *“Los que compren y vendan fajas de control de impuestos o entradas a espectáculos públicos en forma ilícita, serán sancionados con multa de uno a diez unidades tributarias anuales y con presidio menor en su grado medio.*

La sanción pecuniaria establecida en el inciso precedente podrá hacerse efectiva indistintamente en contra del que compre, venda o mantenga fajas de control y entradas a espectáculos públicos en forma ilícita”.

16.1.- Hipótesis o Tipo.

Se establecen dos figuras: Se sanciona a los que compren y vendan fajas de control de impuestos, o entradas a espectáculos públicos en forma ilícita, serán sancionados con multa de 1 a 10 UTA y presidio menor en su grado medio.

16.2.- Sujeto Activo.

La sanción pecuniaria podrá hacerse efectiva indistintamente en contra del que compre, venda o mantenga fajas de control y entradas a espectáculos públicos en forma ilícita.

En la reventa de entradas a espectáculos se debe desarrollar una actividad de venta masiva en torno a ellas e ilegal, la reventa “institucionalizada” (se compran con ese fin) o puede ser porque son falsas.

Este simple delito carece -hoy por hoy- de importancia en la práctica, por cuanto no existen las fajas de control de impuestos. Aquellas se encontraban en el antiguo texto de la Ley de Impuesto a los Alcoholes y Bebidas Alcohólicas, eran utilizadas en las botellas de alcohol y en los cigarrillos y solo para indicar el impuesto.

16.3.- Pena o Sanción.

La sanción es multa de 1 hasta 10 UTA y presidio menor en su grado medio. Se sanciona el comercio de estas especies y se puede aplicar la sanción pecuniaria tanto al que compra como al que vende.

17.- ART. 97 N° 22.

ART. 97 N° 22: *“El que maliciosamente utilizare los cuños verdaderos u otros medios tecnológicos de autorización del Servicio para defraudar al Fisco, será sancionado con pena de presidio menor en su grado medio a máximo y una multa de hasta seis unidades tributarias anuales”.*

17.1.- Hipótesis o Tipo.

El que maliciosamente utilizare los cuños verdaderos u otros medios tecnológicos de autorización del SII para defraudar al Fisco (art. 97, N° 22° CT).

Considerando el grado de culpabilidad exigido (dolo) y la sanción aplicable, se trata de un simple delito

17.2.- Sujeto Activo.

El sujeto activo puede ser cualquier persona y debe obrar maliciosamente.

Al usar los términos “el que”, la disposición de que se trata manifiesta la voluntad del legislador de castigar a cualquier persona que en forma maliciosa, incurra en la conducta sancionada, apartándose así de lo dispuesto en los arts. 98 y 99 del CT.

17.3.- Conducta.

La acción maliciosa debe consistir en utilizar los cuños verdaderos u otros medios tecnológicos de autorización del SII con la finalidad específica de defraudar al Fisco. De este modo, si no se acredita esta precisa finalidad no se configura el delito²²² (Ej: utilizar

²²² UGALDE Prieto, Rodrigo y GARCÍA Escobar, Jaime, Curso, Ob. Cit. pp. 74.

certificados, boletas con sello de agua del servicio falso, cuños falsos autorizaciones para términos de giro, disminución de sociedades, etc).

17.4.- Pena o sanción.

Este delito será sancionado con presidio menor en su grado medio a máximo y con multa de hasta 6 UTA.

18.- ART. 97 N° 23, FALSEDADES EN DECLARACIONES VARIAS.

ART. 97 N° 23: *“El que maliciosamente proporcionare datos o antecedentes falsos en la declaración inicial de actividades o en sus modificaciones o en las declaraciones exigidas con el objeto de obtener autorización de documentación tributaria, será sancionado con la pena de presidio menor en su grado máximo y con multa de hasta ocho unidades tributarias anuales.*

El que concertado facilitare los medios para que en las referidas presentaciones se incluyan maliciosamente datos o antecedentes falsos, será sancionado con la pena de presidio menor en su grado mínimo y con multa de una unidad tributaria mensual a una unidad tributaria anual”.

18.1.- Proporcionar medios para falsedades.

18.1.1.- Hipótesis o tipo.

El que maliciosamente proporcionare datos o antecedentes falsos, en la declaración inicial de actividades o en sus modificaciones o en las declaraciones exigidas con el objeto de obtener autorización de documentación tributaria (art. 97. N° 23, inc. 1°, CT).

Considerando el grado de culpabilidad exigido (dolo) y la sanción aplicable, se trata de un simple delito.

18.1.2.- Sujeto activo.

En atención a los términos empleados por el Código (El que... proporcione...), el sujeto activo puede ser cualquier persona. Para cometer el delito, el sujeto activo debe obrar "maliciosamente", vale decir, con dolo.

18.1.3- Conducta.

La conducta consiste en proporcionar datos o antecedente falsos, en forma maliciosa, es decir, con dolo. El que obra por error no comete delito.

El suministro de datos falsos debe hacerse en la declaración inicial de actividades, en sus modificaciones o en las declaraciones exigidas con el objeto de obtener autorización de documentación tributaria.

La declaración inicial de actividades está prevista en el artículo 68 del CT. Conforme a él, las personas que inicien negocios o labores susceptibles de producir rentas gravadas en la primera y segunda categorías a que se refieren determinados números de la LIR, deben presentar al SII, dentro de los dos meses siguientes a aquel en que comiencen sus actividades, una declaración jurada sobre dicha iniciación (art. 68, inc. 1º, CT).

Además, los contribuyentes deben poner en conocimiento de la oficina del SII que corresponda las modificaciones importantes de los datos y antecedentes contenidos en la declaración inicial de actividades (art. 68, inc. final, CT). Esta comunicación se hace utilizando los formularios diseñados por el SII.

Del mismo modo el SII exige declaraciones con el objeto de obtener autorización de documentación tributaria. Entre los documentos tributarios que deben ser autorizados pueden nombrarse los siguientes: facturas, boletas, rollos de máquinas registradoras, guías de despacho, notas de débito, notas de crédito, boletas de honorarios, boletas, entradas de espectáculos, libros de compraventas, etc.²²³

18.1.4.- Pena o sanción.

Este delito será sancionado con la pena de presidio menor en su grado máximo y con multa de hasta 8 UTA.

18.2.- Facilitar medios para falsedades.

18.2.1.- Hipótesis o Tipo.

El que concertado facilitare los medios para que en la declaración inicial de actividades, en sus modificaciones o en las declaraciones exigidas con el objeto de obtener autorización de documentación tributaria, se incluyan maliciosamente datos o antecedentes falsos (art. 97, N° 23, inc. 2°, CT).

Considerando el grado de culpabilidad exigido (dolo) y la sanción aplicable, se trata de un simple delito.

18.2.2.- Sujeto Activo.

El uso de la expresión "el que" revela que el sujeto activo de este delito puede ser cualquier persona, contribuyente o no.

²²³ UGALDE Prieto, Rodrigo y GARCÍA Escobar, Jaime, Ob. cit., p. 76.

Al usar los términos "el que", la disposición de que se trata manifiesta la voluntad del legislador de castigar a cualquier persona que, en forma maliciosa, incurra en la conducta sancionada, apartándose así de lo dispuesto en los arts. 98 y 99 del CT.

18.2.3.- Conducta.

Para cometer este delito, el actor debe concertarse con quien se apresta para cometer el delito contemplado en el inciso primero del mismo numerando y artículo, vale decir, suministrar datos o antecedentes falsos en la declaración inicial de actividades, en alguna de sus modificaciones o, por último, en las declaraciones exigidas con el objeto de obtener autorización de documentación tributaria.

El concierto debe tener por objeto la facilitación de los medios para cometer las falsedades de que se trata y tales medios deben efectivamente suministrarse, conociendo el uso que se les va a dar, ya que si se ignora el uso proyectado faltaría la culpabilidad representada, en este caso, por el dolo.

18.2.4.- Pena o sanción.

Este delito será sancionado con la pena de presidio menor en su grado mínimo y con multa de 1 UTM a 1 UTA.

18.2.5.- Jurisprudencia emanada de Tribunales Orales Penales.

Así, en la parte pertinente del considerando noveno de la sentencia de fecha 2 de enero de 2005, pronunciada por el juzgado de garantía de Rancagua, RIT 927-04, se señala, "Que los hechos descritos en los números uno, dos y cuatro del considerando precedente configuran sendas infracciones a lo dispuesto en el artículo 97 numerando 23 del Código

Tributario en grado consumado, pues se presentaron documentos o antecedentes falsos para obtener declaraciones de iniciación de actividades, ya que los acusados nunca prestaron los servicios a que se referían tales documentos y su objetivo simplemente era obtener tal documentación tributaria para posteriormente crear una capacidad de crédito que les permitiera obtener los mismos ante la autoridad bancaria pertinente. Que, por su parte, los hechos descritos en los números 3, 5 y 6 configuran igualmente tal infracción legal, no existiendo el concurso indicado por el Fiscal en su requerimiento, pues la figura del artículo 160 de la Ley General de Bancos requiere como elementos del tipo el perjuicio, y sí bien de los antecedentes de investigación aparece que los créditos obtenidos no han sido pagados a la fecha, no es menos cierto que debido a la oportunidad en que ellos fueron obtenidos en relación a la fecha en que se descubrió el ilícito y se detuvo a los imputados y las condiciones de pago de aquéllos, surge la duda razonable de si iban o no a ser cubiertos, pues no está del todo claro que la intención -elemento subjetivo que con que lo obrado resulta imposible de precisar- hubiere sido no pagarlos”.

“Que esto aparece corroborado tanto por la totalidad de la documentación que se ha acompañado a la carpeta investigativa como por las diligencias realizadas por el personal policial tanto aprehensor como investigativo y por las pericias adjuntadas”.

En cuanto a la participación, en el considerando 10° los sentenciadores establecen:

“Que en cuanto a la participación de los acusados en calidad de autores los hechos establecidos puede desprenderse, no sólo de la aceptación que han efectuado de los hechos de la acusación y de los antecedentes de investigación fiscal, sino de la imputación que aparece de sus propias declaraciones según se ha establecido en la carpeta judicial investigativa, de donde puede darse por establecido que se han coludido para la obtención y tramitación ante el Servicio de Impuestos Internos de documentación que no corresponde a la realidad, la que tenía por fin respaldar las solicitudes de crédito que posteriormente iban a tramitar en el Banco del Estado, actuando como cabecillas Univaso Pérez y Latorre de la

Barra, quienes instruyeron a los otros en la ejecución de los ilícitos que materializaron” (fallo obtenido desde la página Internet www.sii.cl).

19.- ARTICULO 97 N° 24, ABUSO DE BENEFICIOS Y VENTAJAS FISCALES.

19.1.- Donaciones y beneficios tributarios.

19.1.1.- Generalidades.

Existen diversas infracciones que están ligadas a donaciones que reciben beneficios fiscales y al mal uso o abuso de estos últimos.

Por esta razón, se impone una breve referencia general a las donaciones, como antecedente necesario o por lo menos, útil para poder abordar con mejor ilustración las infracciones que nos aguardan.

Sobre el particular, cabe señalar que hay diversos textos legales que establecen beneficios tributarios para las donaciones que efectúen las empresas o los contribuyentes, todas ellas destinadas a fines específicos definidos en la ley y sujetas al cumplimiento de determinados requisitos o condiciones.

El derecho chileno contiene varias leyes que otorgan beneficios tributarios a las donaciones que se efectúan con determinados fines que, en forma general y aproximada, podríamos calificar como fines de interés social. A ellas se unen otras leyes que otorgan incentivos tributarios que persiguen otros propósitos, entre las cuales destacamos los que favorecen a ciertas regiones. Incluso, a veces, estas leyes se superponen y de allí, que existan algunas disposiciones puntuales que impiden hacer uso simultáneo de los beneficios

contenidos en leyes diversas o que limitan, en ciertos casos, el monto combinado del beneficio.

Por otra parte, la existencia misma de los beneficios o incentivos tributarios ha sido repetidamente cuestionada, particularmente en la doctrina extranjera, no sólo porque complica el sistema tributario, sino porque, a la par, favorece el abuso y dificulta el control.

La legislación, chilena ha establecido ciertos delitos que se tratarán a continuación y que reprimen algunas, y sólo algunas formas de abuso que, en cuanto ahora interesa, dicen relación todas ellas, con donaciones dignas de estímulo.

ART. 97 N° 24: *“Los contribuyentes de los impuestos establecidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta, que dolosamente reciban contraprestaciones de las instituciones a las cuales efectúen donaciones, en los términos establecidos en los incisos primero y segundo del artículo 11 de la ley N° 19.885, sea en beneficio propio o en beneficio personal de sus socios, directores o empleados, o del cónyuge o de los parientes consanguíneos hasta el segundo grado, de cualquiera de los nombrados, o simulen una donación, en ambos casos, de aquellas que otorgan algún tipo de beneficio tributario que implique en definitiva un menor pago de algunos de los impuestos referidos, serán sancionados con la pena de presidio menor en sus grados mínimo a medio. Para los efectos de lo dispuesto en el inciso precedente, se entenderá que existe una contraprestación cuando en el lapso que media entre los seis meses anteriores a la fecha de materializarse la donación y los veinticuatro meses siguientes a esa data, el donatario entregue o se obligue a entregar una suma de dinero o especies o preste o se obligue a prestar Servicios, cualquiera de ellos valuados en una suma superior al 10% del monto donado o superior a 15 Unidades Tributarias Mensuales en el año a cualquiera de los nombrados en dicho inciso.*

El donatario que dolosamente destine o utilice donaciones de aquellas que las leyes permiten rebajar de la base imponible afecta a los impuestos de la Ley sobre Impuesto a la Renta o que otorgan crédito en contra de dichos impuestos, a fines distintos de los que

corresponden a la entidad donataria de acuerdo a sus estatutos, será sancionado con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo”.

19.2.- Contraprestaciones por donaciones (delito 1 del inciso 1).

19.2.1.- Hipótesis o Tipo.

Los contribuyentes de los impuestos establecidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta que, dolosamente y en forma reiterada, reciban contraprestaciones directas o indirectas o en beneficio de sus empleados, directores o parientes consanguíneos de éstos, hasta el segundo grado, de parte de las instituciones a las cuales efectúen donaciones, de aquellas que otorgan algún tipo de beneficio tributario que implique en definitiva un menor pago de alguno de los impuestos referidos, en el año inmediatamente anterior a aquel en que se efectúe la donación o con posterioridad a ésta, en tanto la donación no se hubiere utilizado íntegramente por la donataria (art. 97 N° 24°; inc.1°, CT).

Nota: Hemos separado dos delitos o variantes incluidos en la misma disposición, a fin de examinarlos en forma individual y también alterado el orden del discurso, en un intento por alcanzar mayor claridad. Nos referiremos al primer delito y después de terminar con éste abordaremos el segundo.

Considerando el grado de culpabilidad exigido (dolo) y la sanción aplicable, se trata de un simple delito. Este es uno de los casos en que la legislación tributaria solo impone una sanción corporal.

19.2.2.- Sujeto activo.

Pueden ser sujetos activos de este delito los contribuyentes de cualquiera de los impuestos establecidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta. Para cometer este delito, el agente debe actuar dolosamente.

19.2.3.- Donación.

El contribuyente del Impuesto a la Renta debe efectuar una donación que otorgue algún tipo de beneficio tributario que implique, en definitiva, un menor pago de alguno de los impuestos a la renta.

El beneficio consistirá, normalmente, en una deducción efectuada en el cálculo de la base imponible, o en un crédito o imputación realizado directamente en contra del impuesto

El artículo 11 de la ley N° 19.885 de 6 agosto 2003 establece que las instituciones donatarias que reciban donaciones acogidas a normas legales que otorguen un beneficio tributario al donante, no podrán realizar ninguna contraprestación a esta última persona, entre las cuales menciona a las siguientes: otorgamiento de becas de estudio, cursos de capacitación, asesorías técnicas u otras, directa o indirectamente, en forma exclusiva, en condiciones especiales o exigiendo menores requisitos que los que se exigen en general, a favor del donante, de sus empleados, directores o parientes consanguíneos de éstos, hasta el segundo grado, en el año inmediatamente anterior a aquel en que se efectúe la donación ni con posterioridad a ésta, en tanto la donación no se hubiere utilizado íntegramente por la institución donataria.

19.2.4.- Conducta y culpabilidad.

En forma aproximada, podemos decir que este delito se comete cuando se infrinjan o frustren las condiciones o requisitos establecidos para obtener el beneficio tributario ya descrito.

Según hemos adelantado, existen dos delitos o variantes. Para que se configure el primer delito, es necesario.

(i) Que el contribuyente reciba contraprestaciones directas o indirectas, o contraprestaciones que beneficien a sus empleados, directores o parientes consanguíneos de éstos, hasta el segundo grado;

(ji) Que las contraprestaciones se reciban de las instituciones a las cuales ha efectuado donaciones, de aquellas que otorgan algún tipo de beneficio tributario que implique, en definitiva, un menor pago de alguno de los impuestos establecidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta;

(iii) Que las contraprestaciones se reciban en el año inmediatamente anterior a aquel en que se efectúe la donación o, con posterioridad a ésta, en tanto la donación no se hubiere utilizado íntegramente por la donataria;

(iv) Que las contraprestaciones se reciban dolosamente y en forma reiterada.

Para estos efectos se entenderá que existe reiteración cuando se realicen dos o más conductas de las que sanciona el inciso que estamos citando, en un mismo ejercicio comercial anual (art. 97 N° 24°, inc. 1°, CT). De este modo, no incurre en este delito quien recibe la contraprestación sólo una vez. Lo curioso es que, como acertadamente señala Alex Van Weezel, parece bastante fácil burlar la norma; es cuestión de que se verifique una sola contraprestación cuantiosa. Tampoco lo comete quien recibe contraprestaciones en el mismo año en que efectúa la donación y antes de hacerla, ni quien las recibe después que la donación ha sido totalmente utilizada por la donataria.

Si bien no se funda en el texto expreso de la ley, nos parece que habría un quinto requisito obtenido mediante una simple deducción.

(v) Que el contribuyente, pudiendo hacer uso del beneficio tributario que implique, en definitiva, un menor pago de alguno de los impuestos a la renta, haya hecho efectivamente uso de él, en el plazo u oportunidad que le concede la ley.

El motivo de nuestra afirmación es que no vemos cómo podría imputársele dolo al agente si no hace uso del beneficio. Sería posible contra argumentar que el contribuyente podría hacer uso de la ventaja tributaria, dolosamente, después de transcurrir el plazo u oportunidad para hacerlo. Efectivamente, puede darse esa posibilidad, pero creemos que, en ese caso, no se estaría cometiendo el delito que comentamos, sino otro que puede ser el del inciso final del mismo numerando o alguno de aquellos contemplados en el art. 97 N° 4 del CT.

Leyendo y revisando los requisitos de este ilícito, recordamos una expresión que suponemos de origen colonial y que, sujeta a adaptaciones, hoy reza: ¡un saludo a la bandera! No creemos que este delito sea mucho más que eso.

19.2.5.- Pena.

Este delito será sancionado con presidio menor en sus grados medios a máximo, pero sin multa.

19.3.- Simulación de donaciones (Delito 2 del Inciso 1).

19.3.1.- Hipótesis o tipo.

Los contribuyentes de los impuestos establecidos en la Ley sobre impuesto a la Renta que dolosamente y en forma reiterada, simulen una donación, aquellas que otorgan algún tipo de beneficio tributario que implique en definitiva un menor pago de alguno de los impuestos referidos. (Art. 97 N° 24°, inc. 1°, CT).

Considerando el grado de culpabilidad exigido (dolo) y la sanción aplicable, se trata de un simple delito. Este es uno de los casos en que la legislación tributaria sólo impone una sanción corporal.

19.3.2.- Sujeto activo.

Pueden ser sujetos activos de este delito, los contribuyentes de cualquiera de los impuestos establecidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

19.3.3.- Conducta y culpabilidad.

La conducta consiste en simular una donación, de aquellas que otorgan algún tipo de beneficio tributario que implique, en definitiva, un menor pago de alguno de los impuestos referidos.

Ese comportamiento debe ser doloso. El concepto mismo de simulación envuelve dolo. Además, la propia ley comienza mencionando a ciertos contribuyentes e inmediatamente después de esa mención, agrega: "que dolosamente", para después continuar su descripción del tipo. Por último, la sanción misma que se aplica no puede sino descansar en el dolo.

Hemos postergado un tanto el hecho de que la ley no sólo dice, refiriéndose al agente, "que dolosamente" sino, "que dolosamente y en forma reiterada," realicen el comportamiento correspondiente al primer delito "o simulen una donación". Nos parece que la letra de la ley exige que la simulación sea realizada no sólo "dolosamente", sino también "en forma reiterada". Esto es lo que resulta de mezclar la descripción de dos delitos que, a nuestro juicio, son diferentes, en una sola disposición.

Pero, para nosotros, esta interpretación, que no puede descuidar la letra de la ley, frustra en gran medida, los propósitos del legislador. Nos parece casi irracional que para castigar a quien "dolosamente" "simula" (hay casi una doble exigencia de culpabilidad), se exija, además, que lo haga "en forma reiterada" con el significado que, en este caso, tiene el

concepto de reiteración. Pensamos que el resultado será inversamente proporcional al dolo. Mientras mayor sea el dolo, más grande la premeditación, más fácil será encontrar la forma de evitar la configuración de la hipótesis y eludir la pena.

En qué queda, entonces, este delito: sólo los incautos podrán cometerlo.

19.3.4.- Pena.

Este delito será sancionado con presidio menor en sus grados medios a máximo, pero sin multa.

19.4.- Mal uso de donaciones recibidas, (delito del inciso 2).

19.4.1.- Hipótesis o Tipo.

El que dolosamente destine o utilice donaciones de aquéllas que las leyes permiten rebajar de la base imponible afecta a los impuestos de la Ley sobre Impuesto a la Renta o que otorgan crédito en contra de dichos Impuestos, a fines distintos de los que corresponden a la entidad donataria de acuerdo a sus estatutos (art 97 N° 24°; inc. 2° CT).

Considerando el grado de culpabilidad exigido (dolo) y la sanción aplicable, se trata de un simple delito. Este es uno de los casos en que la legislación tributaria sólo impone una penal corporal.

19.4.2.- Sujeto activo.

El uso de la expresión "el que" revela que para la ley puede cometer este delito cualquier persona.

En la práctica, no obstante este ilícito esta destinado a reprimir el mal uso de la donación recibida por parte de la institución donataria o más bien, de parte de quienes la administran o pueden disponer de los recursos recibidos por ella.

19.4.3.- Conducta.

La configuración del delito supone el cumplimiento de los siguientes requisitos:

(i) Recibir donaciones de aquellas que las leyes permiten rebajar de la base imponible afecta a los impuestos; de la Ley sobre Impuesto a la Renta o que otorgan crédito en contra de dichos impuestos;

(ii) Destinar o utilizar esas donaciones para fines distintos de los que corresponden a la entidad donataria de acuerdo a sus estatutos;

(iii) Esa destinación o utilización, debe realizarse dolosamente.

Si bien los requisitos enumerados se desprenden de la letra del código; advertimos cierta imperfección en la hipótesis o tipo, si la miramos a la luz de las conductas que se procura sancionar. Estamos pensando que quedan al margen del tipo algunas conductas merecedoras de sanción, tanto o más que las ya señaladas. Se trata de las siguientes conductas, siempre que, claro está, estén acompañadas por el dolo.

(iv) Recibir las donaciones incentivadas sin cumplir los requisitos que la ley establece para ello, y

(v) Destinar o utilizar esas donaciones para fines que corresponden a los que señalan los estatutos de la donataria, pero no a los que establece la ley. En relación a este punto, nos parece que lo que importa no es tanto el uso de las donaciones para los fines distintos a los

que señalan los estatutos, sino el uso de las mismas para fines distintos a los que señala la ley que concede los beneficios.

En estos últimos dos casos, sin embargo, el delito no estaría tipificado, a pesar de frustrarse los propósitos de la ley.

19.4.4.- Pena.

Este delito será sancionado con presidio menor en sus grados medios a máximo, pero sin multa.

19.5.- Deducción ilegítima de donaciones, (delito del inciso 3).

19.5.1.- Hipótesis o tipo.

Los contribuyentes del impuesto de primera categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta que dolosamente y en forma reiterada deduzcan como gasto de la base imponible de dicho impuesto, donaciones que las leyes no permiten rebajar. (art. 97 N° 24°, inc. 3° CT)

Considerando el grado de culpabilidad exigido (dolo) y la sanción aplicable se trata de un simple delito. Este es uno de los pocos casos en que la legislación tributaria sólo impone una pena corporal.

19.5.2.- Sujeto activo.

Los potenciales sujetos activos de este delito son los contribuyentes del impuesto de primera categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

19.5.3.- Conducta y culpabilidad.

El agente debe deducir como gasto de la base imponible del impuesto de primera categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta donaciones que las leyes no permiten rebajar.

Llama la atención que el uso de créditos o imputaciones generados por donaciones, no contemplados en las leyes en que se pretende ampararlos, no configuran este delito.

Para destacar la relevancia de esta omisión, basta señalar que, por regla general, estas donaciones gozan precisamente, de créditos y la deducción que tipifica este delito es comparativamente marginal y tiene menor incidencia en el monto del impuesto. Está deducción improcedente debe hacerse dolosamente y en forma reiterada.

En este caso, la ley no define el concepto de reiteración, por lo que debe aplicarse la norma del art.112 del CT, de modo que sólo comete el delito quien realiza deducciones indebidas en más de un ejercicio comercial anual: la “deducción” como tal, sólo se realiza una vez al año. Así lo entiende también el SII, quien además acota que, para que se configure la conducta penada y que entre ambos hechos no hayan transcurrido más de cinco años.²²⁴

Como bien dice Van Weezel, ello apunta claramente a los plazos de prescripción, lo que es desacertado, pues lo que prescribe es la acción penal por el delito “cometido” y no el primer acto constitutivo de ejecución. Por medio de esta circular, el Servicio establece una especie de "prescripción del principio de ejecución" del delito.

²²⁴ Circular 55 de 16 oct. 2003, Bol SII 599, oct. 2003, p. 87.

19.5.4.- Pena.

Este delito será sancionado con presidio menor en sus grados medios a máximo, pero sin multa.

20.- ART. 97 N° 25, USUARIO DE ZONA FRANCA NO HABILITADO O DEFRAUDADOR.

ART. 97 N° 25: El que actúe como usuario de las Zonas Francas establecidas por ley, sin tener la habilitación correspondiente, o teniéndola, la haya utilizado con la finalidad de defraudar al Fisco, será sancionado con una multa de hasta ocho Unidades Tributarias Anuales y con presidio menor en sus grados medio a máximo.

Se sancionará con las penas establecidas en el inciso anterior a quien efectúe transacciones con una persona que actúe como usuario de Zona Franca, sabiendo que éste no cuenta con la habilitación correspondiente o teniéndola, la utiliza con la finalidad de defraudar al Fisco”.

Estos delitos fueron incorporados al Código Tributario por Ley 19.946, publicada en el Diario Oficial de 11.05.2004.

20.1.- Hipótesis o Tipo.

En relación con las zonas francas, el C. Tributario contempla dos delitos, a saber:

(i) El que actúe como usuario de las zonas francas establecidas por ley, sin tener la habilitación correspondiente, o teniéndola, la haya utilizado con la finalidad de defraudar al Fisco (art. 97 N° 25°, inc. 1°, CT).

(ii) Quien efectúe transacciones con una persona que actúe como usuario de Zona Franca, sabiendo que éste no cuenta con la habilitación correspondiente o teniéndola, la utiliza con la finalidad de defraudar al Fisco (art. 97 N° 25°, inc. 2°, CT).

Por la íntima conexión que existe entre ellas, las dos figuras ya descritas serán analizadas conjuntamente.

20.2.- Zonas francas y abuso de las mismas.

Las zonas francas actualmente existentes son la zona franca de Iquique, la zona franca de Punta Arenas, ambas reguladas por el D.F.L. N° 341 de Hacienda, de 25 de abril de 1977, cuyo texto refundido está contenido en el D.F.L. N°2 (D.O. 10 agosto 2001) y la zona franca industrial de Tocopilla, establecida por ley N° 19 709 D.O. 31 enero 2001.

La ley N° 19.946 (D.O. 11 mayo 2004) incorporó al art. 97 del CT un nuevo número 25, en el cual se tipifican como delitos tributarios, determinadas conductas realizadas por quienes efectúen transacciones al alero de las zonas francas, haciendo un uso abusivo de ellas.

Sobre esta materia, el SII emitió la circular 26 (3 junio 2004), cuyas explicaciones seguiremos o consideraremos en los párrafos siguientes.

20.3.- Sujeto activo.

El nuevo número 25 persigue sancionar específicamente como delito tributario ciertas acciones ejecutadas por usuarios de zonas francas o de quienes simulen serlo, así como la de personas que efectúen transacciones con los anteriores.²²⁵

También el número 25 modifica, por lo menos en parte, las normas sobre responsabilidad establecidas en los arts. 98 y 99 del CT.

²²⁵ Circular 26, de 3 junio 2004, Bol. SII 607, junio 2004, p. 35.

Tratándose de las zonas francas de Iquique y Punta Arenas, es "usuario" de las mismas toda persona natural o jurídica que haya convenido con la sociedad administradora el derecho a desarrollar actividades instalándose en la zona franca.²²⁶

Respecto de la zona franca industrial de Tocopilla, el "usuario" no está expresamente definido, pero, para la incriminación del delito y de acuerdo al art. 10 de la ley N° 19.709, deberá entenderse que lo es quien cuenta con la certificación dada por el Intendente de la II Región de Antofagasta para actuar como tal y que le indica los lugares donde debe instalarse.

20.4.- Conducta.

El sujeto activo puede cometer delito de las siguientes maneras:

- (i) Actuando como usuario de zona franca, sin tener la habilitación correspondiente;
- (ii) Si teniendo la calidad de usuario de zona franca, la utiliza con la finalidad de defraudar al Fisco;
- (iii) Efectuando transacciones con quien actúe como usuario de zona franca, sabiendo que no cuenta con la habilitación correspondiente, o
- (iv) Efectuando transacciones con quien tiene la calidad de usuario de zona franca, sabiendo que la utiliza con la finalidad de defraudar al Fisco.

Veremos separadamente cada una de las variantes anteriores:

- (i) Actuar como usuario de zona franca, sin tener la habilitación correspondiente.
- Incurrir en este ilícito, cualquier persona que, careciendo de la habilitación a que ya nos hemos referido, efectúe transacciones propias de un usuario de zona franca.

²²⁶ Circular N°26, ya citada, p. 36.

Para la tipificación del ilícito no se requiere que los actos, materializados por el sujeto activo impliquen una evasión efectiva de la tributación fiscal interna.

Si bien, estamos de acuerdo, en este punto, con lo expresado en la circular del SII, nos parece necesario puntualizar que, a nuestro juicio, para que haya delito en este caso, es necesario que se lesione la transparencia fiscal o, más concretamente, las facultades del SII destinadas a determinar los impuestos fiscales internos; y que se infrinja el consiguiente deber que tiene el contribuyente de proporcionar la información veraz que exige la ley lo que concierne a los impuestos recientemente mencionados.

Pero, a la vez, debemos destacar que la conducta descrita en el punto (i) lleva implícita la lesión de los intereses y facultades a que nos hemos referido. El usuario aparente de la zona franca está accediendo a beneficios tributarios que no le corresponden. Sólo en forma excepcional no los estará lesionando y cumpliendo, sus deberes tributarios, cosa que deberá demostrar quien lo invoque.

(ii) Si teniendo la calidad de usuario de zona franca, la utiliza con la finalidad de defraudar al Fisco.

Este delito es de aquellos que la doctrina denomina "delito propio", en que la ley exige en el sujeto activo una calidad especial: que sea usuario de zona franca.²²⁷

Al usar la expresión "con la finalidad de defraudar al Fisco"; el legislador está aludiendo a un elemento subjetivo que indica que el sujeto activo del delito actúa con un ánimo preconcebido de lesionar patrimonialmente al Fisco. En este sentido, para entender configurada la infracción se requiere demostrar que el sujeto activo ejecutó actos que incidieron directamente en perjuicio del interés fiscal o, por lo menos, que los actos ejecutados estaban destinados a ello, aún cuando la acción no haya arribado a ese resultado.

²²⁷ Circular 26, ya cit., pp. 35-36.

Para nosotros, sin embargo; el "interés fiscal" que protegen los ilícitos tributarios, si es que podemos llamarlo "interés fiscal" sin inducir a equívocos, no es un interés patrimonial, sino que es, lo hemos dicho muchas veces y de variados modos, un interés en la "transparencia fiscal", como síntesis de algo que debe particularizarse del modo que ya hemos explicado.

El perjuicio al interés fiscal debe, en todo caso relacionarse con una lesión a la tributación fiscal interna, cuya fiscalización sea, de acuerdo con la ley, de competencia del SII.²²⁸ En esta parte, la circular que estamos citando nos da, en gran medida, la razón sobre uno de los puntos que venimos sosteniendo, vale decir, que los delitos contemplados en el art. 97 requieren necesariamente, como regla general, una infracción a las disposiciones tributarias, más precisamente, a las disposiciones sobre impuestos fiscales internos.

De igual modo, debemos reiterar que la competencia del SII no se refiere a los "tributos" (concepto genérico) que no sean "impuestos" (concepto específico). En verdad, la competencia del SII abarca los "impuestos fiscales internos" y no los "tributos" que no cumplan con cualquiera de los elementos reflejados en las tres palabras incluidas en la expresión que hemos privilegiado.

(iii) Efectuar transacciones con quien actúe como usuario de zona franca, sabiendo que no cuenta con la habilitación correspondiente.

Esta figura que es la contrapartida de la analizada en el punto (i) precedente, sanciona al sujeto que realiza transacciones comerciales con quien aparenta ser usuario de zona franca, sabiendo la simulación que éste desarrolla.

²²⁸ Idem nota anterior.

La prueba de la materialidad de las transacciones y del conocimiento de la simulación corresponde, en todo caso, al SII, y ella se traduce en demostrar que el sujeto activo del delito estaba en antecedentes o, por lo menos, que atendidas las circunstancias en que se efectuó la transacción, no podía menos que saber que su contraparte en la transacción no tenía autorización para actuar como usuario de la Zona Franca.

(iv) Efectuar transacciones con quien tiene la calidad de usuario de zona franca sabiendo que la utiliza con la finalidad de defraudar al Fisco.

Este ilícito está ligado al analizado en el punto (ii) precedente, sanciona a la persona que realiza negocios, con el usuario de la zona franca, sabiendo que éste utiliza dicha calidad con el propósito de defraudar al Fisco.²²⁹

En esta situación, corresponde SII probar la materialidad de las transacciones efectuadas y la prueba del conocimiento que debe tener el sujeto activo sobre las actividades defraudatorias que realiza su contraparte.

Considerando el grado de culpabilidad exigido (dolo) y la sanción aplicable, todas las conductas contempladas en las disposiciones recién citadas constituyen simples delitos.

20.5.- Pena o sanción.

En cualquiera de las cuatro formas que puede asumir, este delito será sancionado con una multa de hasta 8 UTA y con presidio menor en sus grados media a máximo.

²²⁹ Circular 26, ya cit., pp. 37-38.

21.- ART. 97 N° 26, ABASTECIMIENTO CLANDESTINO DE GAS.

Art. 97 N° 26: “La venta o abastecimiento clandestinos de gas natural comprimido o gas licuado de petróleo para consumo vehicular, entendiéndose por tal aquellas realizadas por personas que no cuenten con las autorizaciones establecidas en el inciso cuarto del artículo 2° de la ley N° 18.502, será penado con presidio menor en su grado mínimo a medio y una multa de hasta cuarenta unidades tributarias anuales”.

21.1.- Hipótesis o Tipo.

La venta o abastecimiento clandestino de gas natural comprimido o gas licuado de petróleo para consumo vehicular, entendiéndose por tal, aquellas realizadas por personas que no cuenten con las autorizaciones establecidas en el inciso cuarto del art. 2° de la ley N° 18.502 (art. 97 N° 26° CT).

La ley N° 18.502 (D.O. 3 abril 1986), modificada por la ley N° 20.052 (D.O.27 septiembre 2005) establece, a beneficio fiscal, un impuesto específico al consumo vehicular y a la utilización de los combustibles gas natural comprimido y gas licuado de petróleo.

21.2.- Regulaciones sobre gas.

Sólo podrán utilizar los combustibles gas natural comprimido o gas licuado de petróleo los vehículos que cumplan con las condiciones técnicas que establezca el Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones (art. 2°, inc. 1°, ley N° 18.502).

El Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones establecerá las condiciones de rotulación que permitan una adecuada fiscalización de los vehículos autorizados para utilizar gas natural comprimido o gas licuado de petróleo (art. 2°, inc. 2°, ley N°18.502).

Ninguna instalación de combustible podrá surtir gas natural comprimido o gas licuado de petróleo a vehículos motorizados si no se encuentran debidamente registrados por la Superintendencia de Electricidad y Combustibles, organismo que informará al Servicio de Impuestos Internos los registros realizados (art. 2°, inc. 4°, ley N° 18.502).

La Superintendencia de Electricidad y Combustibles fiscalizará el cumplimiento de las disposiciones del inciso precedente y deberá informar al Servicio de Impuestos Internos de los resultados de estos procedimientos cuando se detecten infracciones a esta ley (art. 2°, inc. 5°, ley N° 18.502).

El Servicio de Impuestos Internos podrá solicitar a la Superintendencia de Electricidad y Combustibles practicar o participar en procesos de fiscalización del cumplimiento de las disposiciones de este artículo. (art. 2°, inc. 6°, ley N° 18.502).

Los distribuidores o vendedores de gas natural comprimido o gas licuado de petróleo para el consumo vehicular, que vendan estos combustibles para su consumo en cualquier vehículo que no cuente con el medio de rotulación que al efecto establezca el Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones establecido en el inciso segundo del artículo 2° de esta ley, serán sancionados con una multa a beneficio fiscal, de entre 20 UTM hasta 50 UTM por cada vehículo en el que se detecte dicha infracción y la clausura del establecimiento hasta por 20 días (art. 3°, Inc. 5°, ley N° 18.502).

Los organismos fiscalizadores, deberán informar periódicamente al Servicio de Impuestos Internos los casos en que se detecten infracciones a los dos artículos precedentes, según el plazo y forma que éste determine (art. 4°, inc. 1°, ley N° 18.502).

Las empresas vendedoras de gas natural comprimido o gas licuado de petróleo sólo podrán vender dicho combustible a aquellos vehículos que cuenten con el medio de rotulación que al efecto establezca el Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones, debiendo informar a este Ministerio, en la forma y plazo que éste determine, de aquellos

vehículos que no cumplan con dicho requisito y soliciten la venta (art. 4º, inc. 2º, ley N° 18.502).

21.3.- Sujeto activo.

Puede cometer este delito cualquier persona, aunque no sea contribuyente. Al hacer esta afirmación, concordamos con Rodrigo Ugalde y Jaime García. Ella encuentra su fundamento en la descripción del tipo y en la regulación del uso del gas, varias veces mencionado.

21.4.- Conducta.

La conducta que integra el tipo es la venta o abastecimiento de gas natural comprimido o gas licuado de petróleo para consumo vehicular.

"Abastecimiento" significa acción y efecto de abastecer lo que, a su vez, es proveer de víveres u otras cosas necesarias.²³⁰

La amplitud del significado atribuido a la palabra recién analizada, torna casi superflua la mención de la "venta". No obstante, resulta justificado que en la descripción legal de un delito se busque la precisión por sobre otras consideraciones.

En todo caso, para que esa venta o abastecimiento pueda constituir delito, es menester que ellos sean "clandestinos" con el sentido particular que le da la ley.

Conforme a ella, se entienden por "clandestinos" la venta o abastecimiento realizados por personas que no cuenten con las autorizaciones establecidas en el art. 2º, inc. 40, de la ley N° 18.502, a la cual ya nos hemos referido.

²³⁰ RAE, Diccionario de la lengua española.

En atención a la pena aplicable y a la clandestinidad exigida estamos en presencia de un simple delito.

21.5.- *Pena o sanción.*

Este ilícito será penado con presidio menor en su grado mínimo a medio y una multa de hasta 40 UTA.

CAPITULO TERCERO

LA PENALIDAD DEL DELITO TRIBUTARIO

22.- Introducción.

No siempre fue considerado justo, a través de los tiempos y por los miembros de una colectividad, el pago de tributos para sostener el funcionamiento del ente gobernante, hubo incluso casos en que por estar los pueblos bajo el dominio de extranjeros, se considero que pagar tributos era contribuir a la persistencia de dicho dominio y en consecuencia, una traición a la propia patria.

También fue resistido el tributo porque se le consideraba fruto de la desigualdad, de los privilegios y de la injusticia (las cargas fiscales mal distribuidas precipitaron la revolución francesa).

Con posterioridad, si bien es cierto que decisivos acontecimientos como la primera guerra mundial, cambiaron el modo de pensar de las colectividades, quedó arraigada en la mente de los ciudadanos la impopularidad del impuesto y su deseo de eludirlo en cualquiera forma, no siendo mal vistas las maniobras efectuadas en tal sentido, ni los infractores que las realizaban.

En realidad, el gran público, principal víctima de estos delincuentes, no los reprueba en la medida que lo merecen.

Héctor B. Villegas²³¹, señala: "Mucha gente que se horrorizaría si se le propusiera un delito de orden común, no tiene, sin embargo, empacho en interesarse por conocer la manera de eludir las reglamentaciones económicas e impositivas, porque no excluye la

²³¹ VILLEGAS, Héctor. Ob. Cit.

posibilidad de hacerlo. Ello lleva a que conocidos infractores en estas materias, lejos de ser repudiados por los círculos en que actúan, suelen ser más bien envidiados por el éxito económico que los acompaña y son muchos los que no esperan más que una oportunidad propicia para imitarlos".

Pero, modernamente, la doctrina ha reaccionado contra esa tendencia. Se considera en la actualidad que el estado requiere imprescindible e impostergablemente contar con los fondos provenientes del respectivo poder de imposición como base insustituible para alcanzar las altas y significativas funciones públicas a su cargo, hasta esta saludable reacción ha llevado incluso a dar categoría de delito al fraude fiscal.

23.- Generalidades.

Al disponer el Estado que los ciudadanos contribuyeran pecuniariamente a su sostenimiento mediante el pago de tributos, debió también tomar las medidas coactivas necesarias para el cumplimiento de dicha disposición. La extraordinaria importancia que en los tiempos modernos ha adquirido el gasto público, al extremo que hoy se estima que solo mediante él puede el Estado llevar a la práctica sus elevados fines y en general, la absoluta necesidad de contar con medios financieros idóneos que le den capacidad suficiente para atender las necesidades públicas, justifica sobradamente, la adopción de cualquiera medida represiva que pueda tomarse en tal sentido, ya que la mayor fuente de ingresos de que el Estado se vale para hacer frente a los gastos públicos son precisamente los impuestos, cuya justificación se cimienta en la compensación a las prestaciones y beneficios realizados por el mismo, en pro de sus habitantes.

En consecuencia, reconocido al Estado el derecho de percibir coactivamente sumas de dineros de los gobernados, debe también, necesariamente, acordarse al mismo, el medio de defensa suficiente para que se cumplan sus disposiciones sobre la materia.

En virtud de ello el estado está facultado para reprimir al transgresor que por cualquier medio perturbe el ejercicio de su poder financiero, para herirlo a su vez, en retribución a la herida que produjo en las arcas fiscales, de tal modo que según señala Villegas²³², el castigo, en primer lugar, retribuye al infractor el mal que ha causado, y en segundo lugar, tiende a evitar infracciones futuras, tales son, en concepto de este autor, las finalidades de la pena.

Sin embargo, debe primar, sobre estas consideraciones, el carácter de sanción penal que tienen las penas del delito tributario. Estas penas, tanto la pecuniaria como la corporal, son esencialmente sancionatorias y su finalidad es intimidar y ejemplarizar, mas que proporcionar recursos al Fisco. Esto que al menos en doctrina es indiscutible, por tratarse de penas establecidas para un delito en su carácter de tal, significa que tienen plena vigencia en materia de penalidad del delito tributario, los principios del derecho penal relativos a la personalidad, intransmisibilidad, prescripción, convertibilidad, legalidad, etc.

La aplicación de las penas corporales puede ser hecha únicamente por la autoridad judicial y su imposición debe necesariamente ajustarse a los principios fundamentales del derecho penal común. Así, la pena no podrá recaer sobre otra persona que no sea el autor material de la infracción, no pudiendo admitirse la responsabilidad indirecta ni obviamente, la de la persona jurídica, ni su transmisión a los herederos en caso de fallecimiento del infractor (principio de la personalidad de la pena). El elemento subjetivo adquiere relevancia esencial y debe ser valorado a objeto de determinar con toda exactitud su naturaleza (culpa, dolo, malicia), sin que sea posible la utilización de presunciones más allá de lo que el Código Penal permite.

No podrá prescindirse de las causales de justificación, inculpabilidad o impunidad en la misma forma que las concibe la ley penal, debiendo asimismo, conservarse las causales de extinción de la responsabilidad penal y de la pena, del derecho penal común. Las garantías constitucionales no deben ser lesionadas en ningún aspecto, ya que,

²³² VILLEGAS, Héctor. Ob. Cit.

cualesquiera que sean las peculiaridades que se reconozcan al delito tributario, éstas tendrán, necesariamente, la limitación aludida.

En Derecho Penal, es principio fundamental aquél por el cual fallecido el condenado, el proceso queda clausurado y las penas privativas de libertad extinguidas; no ocurre otro tanto, sin embargo, respecto a la sanción pecuniaria o multa.

Al respecto, la opinión más generalizada en la doctrina extranjera es que la multa penal no debe ser traspasada a los herederos, pero aquí se manifiestan precisamente las particularidades del delito tributario, y es así como Villegas²³³ estima que "la pena pecuniaria, por su carácter compensatorio, hace nacer un crédito a favor del Estado que relativamente significa una disminución del patrimonio del fallecido, debiendo, por tanto, los herederos recibir un patrimonio disminuido". Esta es también la opinión de Bielsa²³⁴, el que justifica su posición señalando que la justicia de tal proceder puede apreciarse si se considera que dichos herederos resultarían beneficiados (lo mismo que el infractor) si la violación no se descubriese, puesto que en ese caso recibirían un patrimonio dolosamente incrementado; agrega textualmente: "no se trata de condenar a un muerto, sino al titular de un patrimonio que por medio de la trasgresión fiscal logró un incremento irregular".

Este criterio general de la transmisibilidad de las sanciones pecuniarias, en el caso de delitos tributarios presenta modalidades y es así como un sector es partidario de este criterio sólo en el caso de un deceso ocurrido con posterioridad a la sentencia, rechazando, por tanto, la posibilidad de traspasar la multa a los herederos cuando el delito no ha sido definitivamente juzgado, es decir, no hay sentencia, firme a la fecha del fallecimiento.

Andreozzi²³⁵, por el contrario, no es partidario de diferenciar la situación del procesado y del condenado, sostiene que es más consecuente con la lógica jurídica aceptar

²³³ VILLEGAS, Héctor. Ob. Cit.

²³⁴ BIELSA Rafael. Ob. Cit.

²³⁵ ANDREOZI Manuel. Derecho Tributario Argentino. Buenos Aires, Argentina, Tipográfica editora Argentina, 1951.

que cualquiera sea el estado del proceso la tramitación en, lo que a la aplicación de la sanción pecuniaria se refiere, no se paraliza con la muerte del condenado y por tanto, los herederos son en todo caso responsables de su pago.

En nuestro derecho, por aplicación de las reglas generales (Art. 93 inciso 1 del Código Penal) a falta de disposición expresa en nuestro Código Tributario, la responsabilidad penal del condenado se extingue respecto de las penas pecuniarias, sólo cuando a su fallecimiento no hubiere recaído sentencia ejecutoria.

No existe pronunciamiento de los autores acerca del problema que se origina por insolvencia, la multa se sustituye por reclusión; pero, es preciso concluir que en este caso recobran plena vigencia los principios penales de la intransmisibilidad de las penas privativas de libertad.

En cuanto a la convertibilidad de la multa, ella consiste en que, si el condenado no la paga en el término que fija la sentencia, sufrirá por vía de sustitución, reclusión que no excederá de un año.

Este sistema también lo establece el Código Penal argentino en el Art. 21 y ha provocado en ese país una interesante polémica, dando lugar a argumentos que podrían ser aplicables en nuestro ordenamiento. La doctrina y jurisprudencia argentinas contrarias a la inconvertibilidad, han sustentado principalmente que si bien las multas por delito tributario son penales, su índole especialísimo hace que no le sean aplicables las disposiciones del Código Penal, ya que la convertibilidad llevaría a la contradicción de que cuando la pena principal se declara en suspenso (libertad condicional), el condenado, en caso de insolvencia, deberá cumplir la conversión en reclusión, que podría resultar mayor que la sanción corporal impuesta en forma principal,

La sustitución de la multa por reclusión, en conformidad al artículo 49 inciso 1 del Código Penal, tiene plena aplicación en materia de delito tributario, ya que se trata de una

sanción de tipo penal, que ha sido impuesta por los tribunales de justicia, y porque el Art. 2º del Código Tributario establece la vigencia supletoria del Código Penal.

Por el contrario, la convertibilidad a que hacemos referencia no tiene fugar tratándose de sanciones pecuniarias impuestas por el Servicio.

Sin embargo, el carácter represivo de las multas por delito tributario no es aceptado unánimemente por la doctrina, algunos autores lo consideran como una medida cuyo fin es exclusiva o principalmente, reparatorio.

Para esta tendencia, la multa constituye una ventaja para el tesoro público, el Fisco se beneficia con ella, constituye una indemnización por los gastos de vigilancia a que su labor fiscalizadora le obliga y por las pérdidas que sufre en virtud de los fraudes que se logran cometer. El criterio parece ser: quien es atrapado una vez, pagará igualmente por todos los otros.

También Bielsa²³⁶ considera a la multa como una indemnización, en su concepto, las multas fiscales equivalentes a varias veces la suma debida, compensan en el patrimonio fiscal las evasiones ilícitas no descubiertas. Hay mediante ellas una especie de reintegración de lo que el Fisco debe percibir normal y legalmente.

Pero, en general, los autores rechazan esta tesis civilista de reparación de daño que se pretende atribuir a la multa; se la mira, en cambio, como un castigo, cosa distinta del impuesto y los recargos accesorios que sí tienen un fin reparatorio, como unánimemente lo reconoce la doctrina.

²³⁶ BIELSA Rafael. Ob. Cit.

Pertenece a esta corriente mayoritaria Mazinni²³⁷, quien expresa en una parte de su obra: "Se puede decir que el Fisco razona así: Si consigo atrapar a uno, éste paga por todos, criterio que carece de toda base jurídica y de todo contenido racional y ético".

Por estas mismas razones se estima, en general, que la responsabilidad objetiva, en materia de delito tributario, sólo puede tener cabida en lo que se refiere a los impuestos y recargos y no en lo relativo a las multas.

En todo caso, lo que caracteriza al delito tributario, desde el punto de vista de su penalidad, es el hecho de estar sancionado con penas corporales, que son desconocidas en el campo administrativo de las meras infracciones.

Estas penas corporales consisten en penas privativas de libertad, que se cumplen mediante la internación del condenado en un establecimiento cerrado en el cual debe permanecer durante el tiempo que la sentencia determina, (presidio reclusión), o con la traslación del condenado a un punto habitado de la república, con prohibición de salir de el, pero permaneciendo en libertad (relegación).

En consecuencia, la libertad de que priva la pena, es fundamentalmente la libertad ambulatoria. Sin perjuicio de otras restricciones u obligaciones que impone la reclusión y especialmente, el presidio. La naturaleza mixta de la sanción (pecuniaria y corporal) se ha pretendido justificar con el argumento de que la multa es de carácter resarcitorio y la sanción corporal, de orden penal.

Sin embargo, según expresábamos más arriba, no parece ser ésta la buena doctrina ya que si la sanción pecuniaria puede transformarse en corporal, en virtud de la convertibilidad que establece para los casos de insolvencia el artículo 49 del Código Penal, es solamente porque su finalidad es represiva y no indemnizatoria.

²³⁷ MANZINNI, Vicente. Tratado de derecho penal. Volumen I. Buenos Aires, Argentina, Editorial Ediar. 1948. Tomo I.

Uno de los aspectos que conviene dejar en claro, al hablar de las sanciones; es que la pena corporal en materia tributaria no constituye un atentado a la prohibición de la prisión por deudas.

Creemos que las sanciones que lleva aparejadas el delito tributario, no atentan contra la prohibición de la prisión por deuda; ello, en primer lugar, porque los créditos que tiene el estado en virtud de su poder de imperio, no originan deudas sino que cargas públicas, en segundo término y principalmente, porque las sanciones no van impuestas con motivo de falta de pago, sino que a raíz de las maquinaciones fraudulentas o en general, del comportamiento del contribuyente atentatorio en contra de los legítimos intereses del Estado.

La coactividad es elemento esencial de la noción de lo jurídico y es por eso que se incluye en todas las definiciones de derecho como inherente a su naturaleza misma.

La sanción constituye el contenido o esencia de la coactividad, que para el jurista Luis Legaz²³⁸ y Lacambra²³⁹ consiste en “la posibilidad de aplicar una sanción, posibilidad que representa una fuerza espiritual, una presión psíquica, que debe constreñir al cumplimiento del derecho y que, cuando es ineficaz, se lleva a la práctica, aplicándose las sanciones que restauran el orden perturbado”.

La sanción es, por lo tanto, un concepto jurídico fundamental. En el plano lógico-jurídico, puede definirse como la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado.

A ello puede agregarse el carácter desfavorable que es propio de la sanción.

²³⁸ LEGAZ y LACAMBRA. Introducción a la ciencia del derecho. Barcelona, España, Editorial Bosch. 1943.

²³⁹ LEGAZ y LACAMBRA. Ob. Cit.

La sanción puede revestir diversas modalidades, normalmente va dirigida a reestablecer el orden violado y cuando esto no es posible, a aplicar al delincuente la pena que tiende a evitar la repetición de hechos ilícitos similares, mediante la intimidación y la ejemplaridad.

Vicente Manzinni²⁴⁰ se refiere a esta materia en los siguientes términos: "El concepto de obligatoriedad jurídica implica el de sanción, y por eso el cumplimiento del deber jurídico respecto de la administración pública viene asegurado mediante la potestad de coerción; con efectos jurídicos sancionatorios similares a los del derecho privado (multas, nulidades, etc.), o con verdaderas y propias sanciones penales que, sin embargo, no excluyen la concurrencia de otras consecuencias jurídicas".

En el derecho comparado encontramos diversos sistemas de penalidad para el delito tributario. Existen sistemas que como el nuestro, aplican sanciones mixtas (corporales y pecuniarias); otros contemplan la sanción pecuniaria como regla general reservando la sanción corporal sólo para casos excepcionales. También encontramos sistemas de penalidad exclusivamente corporal y otros, (como el ruso), en que el régimen de sanciones varía según si el delito se haya cometido en tiempos de paz o de guerra. A su vez, la sanción pecuniaria que integra la pena mixta se regula según criterios que suelen variar fundamentalmente de un país a otro.

En cuanto al período que comprenden las sanciones corporales, no existe uniformidad.

Entre los factores que la determinan, presentan especial importancia la reincidencia y el monto o cuantía del tributo evadido. Existen además penas accesorias como la publicación de la sentencia (Italia), la clausura del establecimiento (Francia), el comiso de los productos (Chile), etc.

²⁴⁰ MANZINNI, Vicente. Op. Cit.

El tiempo de prescripción de la acción penal y de la pena, por tratarse de un simple delito, es de 5 años, conforme a los Art. 21, 94 y 97 del Código Penal y 114 del Código Tributario.

Dicho lapso empieza a correr, conforme al Art. 95 del Código Penal, desde el momento en que se hubiere cometido el delito.

La prescripción como atenuante, está reglamentada en el Art. 103 del Código Penal.

24. Responsabilidad.

En términos generales, la responsabilidad es la situación en que se encuentra aquél que debe sufrir las consecuencias de un hecho que le es imputable y que causa daño.

En el caso de la responsabilidad civil, la nota característica es su carácter de fuente de obligaciones; reparación del daño, que se traduce en la obligación de restablecer las cosas a su estado anterior o indemnizar perjuicios, si lo anterior no fuera posible.

La responsabilidad penal, en cambio, es la situación en que se encuentra la persona que de acuerdo con la ley y la declaración judicial respectiva, debe sufrir las consecuencias de un hecho ilícito, el delito, que le es imputable en concreto, por dolo o culpa de su parte. Las consecuencias del delito son: la pena y la reparación del daño. De modo que, sintetizando, podemos decir que el delito tiene su fuente en el dolo y su principal consecuencia es la pena, sanción represiva de carácter personal por ser ésta la característica fundamental de la responsabilidad penal.

La responsabilidad administrativa tiene por objeto la aplicación de la pena impuesta por el estado en el ejercicio de su potestad administrativa y compete a la administración

pública. Este carácter tiene la responsabilidad por infracción a las disposiciones tributarias, que podemos denominar responsabilidad fiscal.

El derecho tributario establece una gran variedad de obligaciones. Las principales son aquéllas cuyo contenido es una prestación fiscal y las accesorias tienen por objeto asegurar el pago de estos créditos fiscales. El incumplimiento de cualquiera de estas obligaciones y la consiguiente infracción del precepto, producen responsabilidad fiscal.

Dado el carácter eminentemente patrimonial de las obligaciones fiscales, se ha considerado por Rafael Bielsa²⁴¹, que "La responsabilidad por infracción a las leyes tributarias es simple y objetiva; simple porque para el Fisco no importa la imputabilidad del sujeto, para él sólo hay contribuyentes; y objetiva porque no sólo surge de la conducta del sujeto sino que de la existencia misma de un bien o acto jurídico gravado, de manera análoga a la responsabilidad objetiva del derecho civil".

Pero, en verdad, no siempre las normas tributarias se desentienden de las condiciones del sujeto infractor, ni admiten, en general, la responsabilidad objetiva por infracciones fiscales. En este sentido, agrega Bielsa²⁴² cual defensa de la eficacia del derecho fiscal no pueden sacrificarse principios de justicia y ciertos postulados éticos que dan coherencia y virtud a todo sistema legal, la objetivación y simplicidad fiscal pueden justificar la exclusión de toda excepción a su régimen de percepción de contribuciones, pero, en la ordenación penal, sea, en el régimen de las penas, el derecho fiscal debe fundarse en algunos principios no precisamente en las expresas disposiciones del derecho penal común, pues, aunque el derecho fiscal tenga caracteres singulares, no puede excluirse de la órbita del derecho, o sea, de sus principios fundamentales que informan el derecho justo.

²⁴¹ BIELSA Rafael. Ob. Cit.

²⁴² BIELSA Rafael. Ob. Cit.

Las desviaciones al principio de la responsabilidad personal y subjetiva, que presenta el derecho penal tributario, han sido explicadas por el profesor argentino. Francisco L. Menegazzi²⁴³, como una consecuencia de ciertas características, propias del derecho penal primitivo, que éste poseería; en efecto, en el derecho penal antiguo, la responsabilidad era objetiva y de carácter colectivo; sin embargo, estima Menegazzi²⁴⁴, que la responsabilidad del derecho represivo fiscal tiende a la subjetividad.

En verdad, el derecho penal fiscal conserva algunos rasgos de primitivismo; es así como, en ciertos casos, impone una responsabilidad de carácter colectivo para sancionar, por ejemplo, al grupo integrado por el fabricante, el poseedor, etc., del producto gravado.

En general, puede decirse que la responsabilidad por infracciones fiscales presenta las siguientes características:

1. Deriva de un hecho ilícito.
2. Supone violación de una norma de derecho tributario.
3. Da lugar a una responsabilidad que comprende no sólo la obligación de reparar el daño causado al Fisco (pago de impuestos e intereses), sino que también una pena.
4. Se rige por dolo o culpa.
5. Es, en principio personal, sin perjuicio, de excepciones basadas en presunciones de culpabilidad; derivadas de relaciones, especiales entre el responsable directo y terceras personas.
6. Se rige por normas de derecho público.

En consecuencia, esta responsabilidad que hemos denominado fiscal, se asemeja a la responsabilidad penal.

²⁴³ Citado por M. Lomeli.

²⁴⁴ Citado por M. Lomeli.

El derecho tributario establece una gran variedad de obligaciones, las principales son aquéllas cuyo contenido es una prestación fiscal y las accesorias tienen por objeto asegurar el pago de los créditos fiscales.

El incumplimiento de cualquiera de estas obligaciones y la consiguiente infracción del precepto, producen la responsabilidad fiscal.

En el caso de delito tributario, tal responsabilidad, por su carácter penal, debe estar basada en el dolo y referirse a un sujeto imputable, esto es, vivo, mayor de 16 o 18 años, que goce de razón y voluntad y no esté favorecido por ninguna causal de exención de responsabilidad penal.

El Art. 99 del Código Tributario señala los responsables, es decir, las personas a quienes deberán aplicarse las sanciones, según se trate de delito de acción o de omisión.

También se refiere al responsable del delito el Art. 1º, inciso 3º, del Código Penal, para reglamentar, específicamente el llamado "aberratio ictus", que puede presentarse sin inconvenientes respecto del delito tributario.

Ya expresaremos que la responsabilidad penal por el delito tributario puede verse impedida en su generación por las circunstancias eximentes. Además, existen en el Código Tributario y en el Código Penal, circunstancias que modifican esta responsabilidad, sea atenuándola o agravándola.

También las condiciones objetivas de punibilidad son un factor indispensable para que surja la responsabilidad penal de los casos en que la ley la establece.

Ellas hacen que un acto típico, antijurídico, imputable a su autor y culpable, no origine sanción penal.

Estas circunstancias, en efecto, no eliminan la antijuridicidad del hecho, ni excluyen ninguno de los factores en que se asienta el juicio de reproche, el legislador las establece por causas de utilidad o conveniencia práctica y no por razones de carácter jurídico.

Se caracterizan porque el hecho delictual a que se refieren, conserva todas las notas necesarias para que normalmente se genere una responsabilidad penal, son circunstancias externas que nada tienen que ver con el acto delictuoso mismo, son personales; benefician a individuos determinados y son exigidas sólo para que pueda aplicarse la sanción penal, pero no para que se configure el tipo.

En el caso del delito tributario, estas circunstancias, que están más allá de la culpabilidad del agente, se encuentran detrás de la querella.

En esta materia, es también posible separar el delito de la infracción tributaria, en la cual, la responsabilidad no es necesariamente la del acto personal (por hecho propio), pues la ley puede establecerla por hechos de otro, en cierta clase de infracciones.

Hay quienes piensan que en el derecho fiscal, considerado en su integridad, lo predominante o esencial es el elemento patrimonial, que el derecho tributario contempla una responsabilidad desplazada de todo elemento ético, de toda sustancia moral y que solo puede satisfacer a aquellos que consideran al derecho como una norma técnica y no como un imperativo categórico de conducta moral, pero, tal concepción debe desecharse, ya que en el derecho penal tributario la voluntad libre y consciente es, al igual que en todos los delitos, la base de la imputabilidad.

Es por eso que la norma penal tributaria, a pesar de su objetividad y obligatoriedad, no puede prescindir de todo factor moral del contribuyente, en especial de sus antecedentes morales con respecto al Fisco.

Bielsa²⁴⁵, expresa que en su opinión, el Derecho Penal es uno y se funda en principios generales que son comunes a todos los hechos de bienes jurídicos, de modo que aplicada la sanción a infractores de normas fiscales, ella no deja de formar parte del Derecho Penal general, en el sentido de Derecho común.

En su opinión; la pena que se impone al infractor de la norma fiscal, tiene la base ética y jurídica de toda pena del sistema represivo general.

La conceptualización del Derecho Penal Tributario como una rama especial del Derecho Penal común, carente de autonomía, significa consiguientemente, que corresponde resolver los casos no previstos por el Código o legislación tributaria, a base de la aplicación de los principios generales del Derecho Penal y Procesal Penal, con todas las consecuencias que ello origina en el campo de la responsabilidad.

En relación con la opinión anterior, Fonrouge²⁴⁶ señala: Concibiendo el derecho fiscal como un todo orgánico, con aspectos diversos por anterior conectados, estimamos que las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica -ilícito fiscal- y que no puede hablarse de sanciones fiscales de tipo penal, que corresponderían al caso de dolo o fraude y de administrativas en el supuesto de infracciones formales. Todo ello sin que el concepto unitario importe desconocer las diferentes características de unas y otras".

En cuanto al procedimiento conforme al cual han de aplicarse las sanciones, el Código Tributario se remite al Código Procesal Penal, limitándose a señalar algunas normas para iniciar el procedimiento.

²⁴⁵ BIELSA Rafael. Ob. Cit.

²⁴⁶ FONROUGE, Ob. Cit.

Se ha discutido la naturaleza o carácter de la multa por delito tributario, se estima que ella no sólo tiene por objeto castigar al culpable, sino también indemnizar al Fisco por las pérdidas resultantes de las evasiones ilícitas.

En general, en el delito tributario rigen todos los principios básicos del Derecho Penal clásico, legalidad, veda de la analogía, irretroactividad de la ley penal, de que no hay delito sin culpa y de estricta individualización de las penas.

Esto se explica porque la infracción y transgresión de disposiciones fiscales a través de acciones dolosas, no importa una mera desobediencia a órdenes de la autoridad, sino que quebranta un verdadero deber social al sustraerse el infractor al pago de los tributos esenciales para el mantenimiento del Estado, alterando así el orden jurídico de la colectividad y configurando un delito que, no por ser de orden tributario, escapa de las características básicas de las violaciones que sanciona el Derecho Penal común.

La vigencia supletoria del Código Penal, en materia de delito tributario, que se explica por las razones que estamos comentando, se encuentra consagrada en el Art. 2° del Código Tributario. Pero, es necesario señalar que los vacíos de la legislación tributaria penal o si se prefiere, del Código Tributario, no pueden llenarse con cualquiera norma del Código Penal, sino solamente con las normas de derecho común contenidas en dicho cuerpo legal.

La remisión al Código Penal suele ser expresa, como ocurre en materia de procedimiento y prescripción.

Fonrouge²⁴⁷ expresó; "La posibilidad de convertir la multa fiscal en prisión ha originado controversias doctrinales que ponen de manifiesto graves vacilaciones en la apreciación jurídica de la materia".

²⁴⁷ FONROUGE, Ob. Cit.

Partiendo del principio de que las multas fiscales son de índole penal, una parte de la doctrina se pronuncia en sentido afirmativo, pero ese criterio ha sido impugnado por quienes ven otras características especiales en tales multas.

Frente a la falta de disposición expresa respecto de la ley tributaria, nos parece que pierden su independencia al transformarse, de manera que no resulta congruente, por cuanto, un arresto por infracción leve puede prolongarse más allá de lo justo a través de este expediente.

Al inconveniente que señala Fonrouge²⁴⁸; creemos que puede agregarse el que se presenta al relacionar esta figura, convertibilidad, con la transmisibilidad de las multas. Asimismo, debe considerarse que esta convertibilidad habrá de adolecer, en todo caso, de una serie de limitaciones; valga como ejemplo, además de la situación recién señalada, (transmisibilidad), el caso de aplicación de penas pecuniarias a sujetos que no intervinieron efectivamente en el hecho punible y a los cuales, sin embargo se les aplican multas en su calidad de sujetos del impuesto o más exactamente, de favorecidos patrimonialmente con la evasión o fraude.

Por ultimo, la negativa a la transmisibilidad ha de ser rotunda, en el caso de sanciones pecuniarias aplicadas por la autoridad administrativa.

25.- Sanción.

Eduardo García Maynes²⁴⁹ lo define como "la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado". A este concepto puede

²⁴⁸ FONROUGE, Ob. Cit.

²⁴⁹ Citado por M. Lomeli.

agregarse una nota que es propia de toda sanción; su carácter desfavorable, desagradable o adverso al que la sufre.

Dentro de este concepto general, la sanción penal puede conceptuarse como la reacción aflictiva que instituye el ordenamiento jurídico; sea porque la perturbación del orden social es tan grave, que una reparación de orden civil no es suficiente, sea porque el mal no es reparable, sea aún porque es el único medio de prevenir la reincidencia e intimidar.

En el delito tributario encontramos sanciones en sentido estricto, es decir, de tipo aflictivo o represivo, que tienen un propósito de castigar las violaciones cometidas sin perseguir, un fin de restitución o independientemente de la satisfacción del interés protegido por la norma.

Asimismo, el Derecho Penal y el Derecho Administrativo emplean formas de sanción que son en ocasiones, las mismas; verbigracia, la sanción pecuniaria penal y la multa administrativa.

Tanto las sanciones penales como las administrativas son de tipo represivo o punitivo y la diferencia principal entre ellas no está en un elemento sustantivo, sino en una nota de carácter adjetivo o de procedimiento, las penas propiamente dichas se aplican por las autoridades judiciales mediante un procedimiento establecido en las leyes administrativas.

La generalidad de la doctrina estima, que son penas administrativas y no sanciones penales, todas aquellas cuya aplicación reserva la ley a la autoridad administrativa.

La responsabilidad por delitos tributarios es en todo sentido una responsabilidad penal, en efecto, deriva de un hecho ilícito requiere de la violación dolosa de una norma es

personal se rige por normas de Derecho Público (existiendo aún cuando no se haya producido un daño concreto), etc., caracteres todos que son propios y típicos de la responsabilidad penal.

A lo anterior debe agregarse que las sanciones del delito tributario tienen precisamente por su naturaleza penal, un carácter eminentemente represivo, aún en lo que se refiere a las pecuniarias. Ello permite aplicar la regla de la convertibilidad que contempla el Código Penal para las multas penales, es decir, no resarcitorias sino que represivas.

La circunstancia de entrar de lleno en el campo penal nos explica el rechazo de la responsabilidad objetiva en materia de delito tributario y nos sugiere también de inmediato la aplicación a su respecto de los principios que informan nuestro Código Penal.

Suissos Michele²⁵⁰ nos dice: "La sanción pecuniaria no constituye un fin en sí misma, sino que únicamente un medio de lograr la doble finalidad que representa el restablecimiento del orden legal y la enmienda del culpable, a quien se afecta en razón de su comportamiento ilícito".

Las sanciones corporales por delito tributario las aplica la justicia del crimen, en conformidad a las reglas que para el efecto da el Código Penal, en el Libro I, Título III, párrafo 4: "De la aplicación de las penas", Art. 50 y siguientes.

Pero, cabe preguntarse ¿sobre qué base se aplica la sanción pecuniaria por el delito tributario? Soluciona esta interrogante el Art. 105 inciso 2° del Código Tributario, al establecer: "la aplicación de las sanciones pecuniarias, por la justicia ordinaria, se regulará en relación a los tributos cuya evasión resulte acreditada en el respectivo juicio".

Esta disposición nos merece el siguiente comentario:

²⁵⁰ SUISSOS Michele. Las infracciones fiscales y en represión en la doctrina y en la legislación. Lausanne, Suiza. Editorial F. Rouge & Cia. 1953.

1° Ha sido, hasta el momento, ignorada por los jueces del crimen, sin que los abogados hayan hecho nada por exigir su cumplimiento. Ello aparece de manifiesto cuando observamos fallos condenatorios por delitos tributarios, como el siguiente "Se condena al imputado a pagar una multa a beneficio fiscal equivalente al cincuenta por ciento de los tributos eludidos... según determinación que practicará el Servicio de Impuestos Internos en cumplimiento de este fallo..."

2° Su aplicación exige algunas reservas, como consecuencia de su falta de armonía con otras disposiciones del mismo Código Tributario, sobre el particular, en efecto, no es aplicable, esta regla respecto de los delitos contemplados en los números 9, 12, 13 y 14 del Art. 97, por cuanto en ellos la sanción pecuniaria está fijada en términos de unidades tributarias y no en relación a los impuestos evadidos, como sería menester para que operara el Art. 105 en estudio.

3° En relación con el Art. 65 del Código Tributario. Esta disposición expresa en su inciso 1°: "En los casos a que se refiere el N° 4 del Art. 97, el Servicio tasaré de oficio y para todos los efectos tributarios el monto de las ventas u operaciones gravadas sobre las cuales deberá pagarse el impuesto y las multas".

¿Significa esto que la multa debe regularse de acuerdo al tributo eludido que resulte de la tasación? Creemos que la tasación del artículo 65 es conforme lo señala esa disposición, válida "para todos los efectos tributarios"; en tanto que el artículo 105 rige para los efectos penales.

En todo caso, supuesto un conflicto entre estas dos disposiciones, debe primar el artículo 105, de modo que, podemos concluir que la tasación del artículo 65 tiene eficacia para fines administrativos, pero, en lo que se refiere a la aplicación de las sanciones pecuniarias por la justicia ordinaria, lo que debe considerarse es el monto de los impuestos cuya evasión se haya logrado acreditar en el juicio criminal.

4° ¿se acreditan en el juicio criminal los impuestos evadidos? Lo primero que debe tenerse presente es la independencia, que existe entre el juicio criminal y la situación contencioso-administrativa entre el Servicio y contribuyente. A base de esto, pensamos que las cantidades de impuesto evadido que se tengan en cuenta en el juicio criminal pueden diferir sustancialmente de las señaladas en la sentencia que falla el reclamo civil del contribuyente, es decir, el juez en lo criminal no está obligado a atenerse a las diferencias de impuestos determinados a través del Procedimiento General de Reclamaciones establecido en los Arts. 123 y siguientes del Código Tributario.

Sin embargo, es evidente que en la práctica la forma más categórica de acreditar, en el juicio criminal, el monto de los impuestos evadidos, será sobre la base de los antecedentes que proporcionan las sentencias del Director en una Corte de Apelaciones, en las cuales aparecen los antecedentes de la tasación efectuada por el Servicio y los que el contribuyente hizo valer para atacar dicha liquidación. En este sentido, es innegable la relación entre el juicio criminal y el procedimiento general de reclamaciones y confirma esta afirmación la premura del Servicio por fallar las reclamaciones interpuestas por contribuyentes en contra de los cuales se ha deducido querrela.

Procede también tener presente el Art. 25 del Código Tributario, que comienza diciendo: "toda liquidación de impuestos practicada por el Servicio tendrá carácter de provisional mientras no se cumplan los plazos de prescripción..."

En conclusión, la forma más equitativa en que el Servicio puede acreditar en el juicio criminal el monto de los impuestos evadidos la constituye la sentencia firme con que culmina, el procedimiento de reclamación relativo a los mismos impuestos.

5° Aplicación del Art. 105 en relación con el delito que sanciona el N° 5 del Art. 97 del Código Tributario.

Señalábamos anteriormente, que la pauta o criterio para la aplicación de multas que señala el Art. 105, gira en torno a los tributos cuya evasión resulta acreditada en el juicio, esta era la razón de que resultara inaplicable a aquellos casos (como los de los números 9, 12, 13 y 14 del Art. 97, en que la multa está establecida en escala de unidades tributarias anuales. Ahora bien, en la figura del N° 5, la sanción pecuniaria es una multa, del 50 al 300 por ciento del impuesto que se trata de eludir ¿Hace ello inaplicable el Art. 105?

Creemos que estos dos preceptos (97 N° 5 y 105) pueden armonizarse de la siguiente manera: opera el número 5 del Art. 97, en cuanto a que la multa se aplica a base del impuesto que se trata de eludir y también el Art. 105, que es su complemento necesario, en cuanto nos indica que es el Servicio quien deberá acreditar en el juicio criminal la cuantía de la evasión.

Al hablar de maliciosa, respecto de declaraciones e impuesto que se trata de eludir, el Código Tributario sólo puede estarse refiriendo al caso de delito frustrado, por cuanto, sabemos que los delitos de omisión se consuman instantáneamente, de modo que en el caso en análisis, todo lo que debe hacer el contribuyente mira que el simple delito se consume es omitir la declaración y si esto no se traduce en una evasión de impuestos, ha de ser necesariamente por causas independientes a su voluntad, como son las revisiones o investigaciones que practica el Servicio (concepto de delito frustrado del Art. 7 del Código Penal)

26.- Penalidad, unidad y pluralidad de delitos tributarios.

La duración y características de las penas que se asignan al delito tributario están reglamentadas en el Código Penal, bajo el título "Naturaleza y efecto de algunas penas", el Código Penal se refiere, al presidio, prisión, reclusión y relegación en los artículos 3° y siguientes.

Podemos decir, sin embargo, contra lo que pudiera pensarse; esta regla es del todo esencial en el Código Tributario, como consecuencia de la interpretación que el Servicio ha hecho del Art. 97, N° 4, de acuerdo a ese criterio, la disposición citada contempla una figura genérica, comprensiva de los demás delitos, en cuanto sanciona: "el empleo de otros procedimientos dolosos..."; de modo que el infractor que incurre en cualquiera de las figuras sancionadas en otros números u otras disposiciones está, simultáneamente, delinquiriendo a través del N° 4 y en consecuencia, por una misma acción se le imputan dos delitos y podrían aplicársele, por tanto, injustamente, penas agravadas, a no mediar la regla del Art. 112, que precisamente evita esta posible irregularidad, repitiendo la regla del Art. 75 del Código Penal, con la variante de que ni siquiera exige que se le aplique la pena mayor.

En otro aspecto, la regla que comentamos no impide que en sus querellas el Servicio incluya todas las figuras delictivas que en su concepto se configuran respecto del querellado, por el contrario, normalmente se imputan al infractor todos los delitos posibles, no con el objeto de procurarle una sanción mayor, pues según lo que hemos expresado esto sería ilusorio, sino que con el fin de asegurar la prosperidad de la acción, dando al juez un amplio campo posible de responsabilidades, dentro del cual el tribunal puede precisar aquellas que se configuran en su totalidad, es decir, respecto de las cuales concurren todos los elementos necesarios para configurar el delito.

El Art. 112 no se opone a la acumulación de sanciones pecuniarias, cuando el tribunal es el propio Servicio (Director Regional), ya que en tal caso no se trata de "juicios criminales" Nos limitamos a este comentario por no ser, en este caso, las infracciones materia de nuestro estudio.

El Art. 112 del Código Tributario comparte los Arts. 74 y siguientes del Código Penal, que se refieren al procedimiento en caso de acumulación de delitos, en forma tal, que tratándose de vanos delitos tributarios (reiterados, continuados o acumulados), que son

motivo de una misma querella, se impondrá al infractor las penas correspondientes a las diversas infracciones, estimadas como un solo delito.

En el derecho argentino, la Corte Suprema reconoció por mayoría, la posibilidad de sumar las sanciones correspondientes a infracciones administrativas declarando que: "Si por reiteración de la falta se acumularon cantidades muy respetables ello es imputable al infractor y no a la ordenanza ni a quienes la hacen cumplir". La minoría disidente invocó en este fallo a la jurisprudencia norteamericana, según la cual, la autoridad administrativa debe ejercer el poder de castigar las violaciones de una manera razonable y sin que pueda dividir una falta en dichas e imponer multa o prisión por cada una.

En lo que respecta al criterio a seguir en caso de concurrencia del delito tributario con otros delitos comunes como por ejemplo, los sancionados en los artículos 180, 114, 196, 197, 198, 470, N° 5, 471 N° 2, 473, 488, etc., del Código Penal; la solución definitiva sólo puede darse luego de un estudio de las circunstancias que concurren en el caso concreto a la luz de los conceptos penales de concurso aparente, concurso ideal, o material, aberratius ictus, delito preterintencional, actos preparatorios, conexión ideológica u ontológica, cúmulo jurídico, etc., y de las disposiciones legales pertinentes, especialmente los artículos 74 y 75 del Código Penal, sin perder de vista que el delito tributario supone, por lo común, una finalidad específica a la que se refiere el Código Tributario con la expresión malicia".

Solucionado el problema esencial deben abordarse, además, algunos otros que pueden surgir como consecuencia, ejemplo: ¿qué sucede con la pena pecuniaria del delito tributario en los casos en que, conforme al Art. 75 del Código Penal, se decida que corresponde aplicar la pena del delito común por ser ella más grave?

27.- La cosa juzgada.

La cosa juzgada llevada al campo del delito tributario, se ve complementada con el principio penal expresado en el aforismo "non bis in ideen", todo lo cual permite afirmar que el contribuyente en favor del cual se ha pronunciado sentencia absolutoria en el proceso por delito tributario, no podrá ser objeto de sanciones por parte del Servicio, el cual deberá limitarse al cobro de los impuestos adeudados, más los intereses que estrictamente correspondan. Lo que queremos afirmar es que, en el caso propuesto, no podrá entenderse que la facultad que el Código Tributario otorga al director para que aplique las sanciones pecuniarias, sin necesidad de recurrir a la justicia del crimen, revive en los casos en que el juez absuelve al contribuyente.

En verdad, esto no es posible, ya que la decisión del director de entregar el asunto a la justicia del crimen lo elimina automáticamente como tribunal, por cuanto queda entregado el asunto, en su totalidad, (sanción pecuniaria y corporal) a la justicia ordinaria.

A la inversa, la aplicación al contribuyente de la sanción pecuniaria por el Servicio; conforme al artículo 161 del Código Tributario, significa conforme a la mecánica del Código, que el contribuyente está liberado de toda posibilidad de sufrir sanción corporal, o si se prefiere, de ser objeto de querrela.

Estos conceptos, a la luz de la redacción actual del Código Tributario (que ha dejado obsoleta en esta materia a la circular 107 del Servicio), no merecen mayor comentario, sin embargo entrando al término casuístico, podría plantearse el siguiente problema: El Servicio presenta una querrela por "declaración maliciosamente incompleta". (97 N° 4). En el juicio se acreditan las omisiones de que adolece la declaración, no obstante lo cual el contribuyente es absuelto por no haberse logrado probar la malicia. ¿Puede entonces el Servicio aplicar la sanción pecuniaria del Art. 97 N° 3, según el procedimiento del Art. 161? ¿Hay cosa juzgada?

En relación con la triple identidad que la excepción requiere, podría sostenerse que se trata de un proceso que tiene por origen una infracción diferente, es decir, la sanción tendría una fuente diversa. En todo caso, parecería que el afectado estaría siendo objeto de dos juicios por un mismo acto. Además, el Servicio estaría retomando a un contribuyente que había salido de su esfera de acción, desde el momento que fue entregado a la justicia ordinaria.

Y, como según hemos venido sosteniendo, cuando el Director decide perseguir la responsabilidad criminal del contribuyente infractor, la represión o juzgamiento del delito tributario queda entregada a la justicia ordinaria, escapando definitivamente de la competencia del Servicio, según lo establece el Art. 162 del Código Tributario, no es lícito que el Servicio aplique sanción alguna al contribuyente a quien el juez del crimen ha liberado de responsabilidad.

En la práctica, este tipo de problemas no se presentan por el criterio del Servicio en el sentido de interponer querellas sólo en aquellos casos en que los antecedentes acumulados garanticen la prosperidad de la acción, prefiriéndose, en los casos dudosos, asegurar la aplicación de las sanciones pecuniarias por la vía administrativa, es decir, a través del procedimiento del Art. 161 del Código Tributario.

Sobre el problema de acumulación de sanciones, expresa Fonrouge²⁵¹ : El principio "non bis in ideen", importante en Derecho Penal ordinario ya que impide aplicar dos sanciones por una misma infracción; no ha recibido una estricta aplicación en materia fiscal, es así como, a veces, de la disposición expresa de la ley tributaria resulta una pluralidad, de sanciones al prever varias penas por el mismo hecho.

En otros casos, la superposición de las penas es consecuencia del encadenamiento que presentan las leyes tributarias, o de remisión de estas a distintos textos positivos.

²⁵¹ FONROUGE, Ob. Cit.

La mecánica que establece el Código Tributario en el Art. 162, es muy similar a la que señala el Art. 66 inciso 1 del Código Procesal Penal, disposición que expresa: "Cuando sólo se ejerciere la acción civil, respecto de un hecho punible de acción privada, se considera extinguida, por esa circunstancia, la acción penal". En efecto, igual cosa ocurre, a nuestro parecer, en el Art. 162 del Código Tributario, donde la aplicación de la sanción pecuniaria con arreglo al procedimiento del Art. 161, significa que se renuncia a la posibilidad de deducir querrela o denuncia; es decir, hace que deba entenderse extinguida la acción penal, ya que equivale a una renuncia de dicha acción.

28. El sujeto pasivo en el delito tributario.

El delito no siempre es obra de una sola persona, a menudo son varios los individuos que intervienen en la comisión del hecho punible. Puede suceder que la participación de todos ellos no sea la misma, de ahí la triple división de grados de responsabilidad de acuerdo, precisamente, a la participación que establece el artículo 14 del Código Penal, que distingue: autores, cómplices y encubridores, distinción que, como decimos, se traduce en penalidades diferentes.

En cuanto a las personas jurídicas, el problema doctrinario acerca de su posible responsabilidad criminal, excede con mucho de los límites de este trabajo.

Sin embargo, podemos afirmar que tratándose de responsabilidad penal, en el caso de personas jurídicas, responden en los delitos de omisión el gerente, administrador o socio al cual correspondía el cumplimiento de la obligación cuya inobservancia originó el delito tributario, En los delitos de acción, el que haya intervenido en el acto punible.

Nuestros tribunales se han pronunciado reiterada e invariablemente en el sentido de que las personas jurídicas no son responsables criminalmente.

Es principio fundamental, en doctrina penal, el que la responsabilidad penal es de carácter personalísimo e intransmisible, por tanto, la acción penal no puede dirigirse sino contra el personalmente responsable del delito.

Sólo hacen excepción a esta regla, las penas pecuniarias en los términos del Art. 93 del Código Penal, que dispone que la responsabilidad penal se extingue por la muerte del imputado o condenado, siempre en cuanto a las penas personales, y respecto a las pecuniarias, sólo cuando a su fallecimiento no hubiere recaído sentencia ejecutoria.

El Código Tributario, por su parte, también reglamenta esta materia en los Art. 98 y 99. El Art. 99 del Código Tributario señala expresamente a quien, debe aplicarse la sanción en los delitos de omisión.

No cabe duda de que el Art. 99 modifica substancialmente las normas sobre la coautoría, al señalar, precisamente sobre quién debe recaer la pena y con ello, al que es responsable de los hechos debidos y omitidos.

Esta es una regla de absoluta lógica, ya que el único que puede ser autor de un delito por omisión es el que se abstiene de cumplir con una obligación y éste no puede ser otro que el que está obligado a realizar la acción que se omite.

Pero, el citado artículo, ¿es modificadorio de todas las normas del Código Penal sobre coparticipación o sólo se refiere a las normas sobre coautoría, dejando a salvo lo referente a complicidad? El Servicio ha estimado que quienes han cooperado a sabiendas para la ejecución de tales acciones, no pueden quedar impunes.

La citada disposición debe relacionarse con los Art. 15 N° 3 y 16 del código Penal, ya que ellos describen circunstancias en las que generalmente puede hacerse calzar a aquellas personas que han tenido alguna participación en algún delito.

El Art. 15 comprende los casos de autoría y el 16 los de complicidad, pero debe tenerse en cuenta que nuestro Código Penal confunde estos conceptos y es así como, entre los casos de coautoría, incluye precisamente en el Art. 15 N° 3, un caso de complicidad.

En cuanto a la responsabilidad de los representantes o administradores de una firma, señala una querella presentada por el Servicio; "Es responsable de la evasión tributaria en referencia, el socio Sr. N. N., en su calidad de único administrador de la empresa, no obstante que entre los impuestos eludidos, cierta cantidad corresponde a su socio, por concepto de Impuesto Global Complementario, sin embargo, la responsabilidad penal de éste no resulta comprometida por no tener este socio ninguna ingerencia en los negocios sociales y por lo tanto su evasión, fue el involuntario resultado de los manejos del socio administrador".

En la legislación tributaria chilena no se reconoce como sujeto pasivo a la Asociación o Cuentas en Participación, ya que el Art. 28 del Código Tributario establece que, en tal evento, el gestor es el responsable exclusivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Tampoco se reconoce como sujeto a la sociedad de hecho.

De modo que, en el caso de Asociación o Cuentas en Participación, el responsable es el gestor. Ello se desprende de las reglas generales sobre autoría del Código Penal, de los Art. 28, 98 y 99 del Código Tributario.

Sabemos, conforme a las normas del Código Penal y Código Tributario, que en el caso de una asociación o cuentas en participación, sólo el gestor es responsable ante el Fisco de los impuestos adeudados para dicha sociedad.

Sin embargo, en materia de delito tributario, creemos que es perfectamente factible el caso de que no sea posible atribuir al gestor responsabilidad penal por falsas

declaraciones de la asociación, y que a la inversa, pueda probarse al otro socio (participe) maquinaciones dolosas e imputársele el cargo de haber proporcionado al socio gestor datos falsos, incompletos o adulterados, antecedentes que permitirían atribuirle la calidad de autor del delito tributario de que se trata, en conformidad al Art. 15 N° 2 del Código Penal, esto es, inculparle como autor por inducción, ya que ella no sólo consiste en valerse de otro para la comisión de un delito, dando a conocer al agente material la ilicitud del acto o teniendo éste conocimiento de ello por cualquiera otra vía, sino que también se presenta esta figura, cuando el tercero de que se vale el agente (en este caso el socio gestor), está absolutamente inocente de que el acto es injusto, y lo cree, por el contrario, perfectamente legítimo. Desde luego que el caso propuesto es sumamente excepcional y de muy difícil ocurrencia práctica, más no por eso deja de tener valor doctrinario.

Por otra parte, debe recordarse que en los delitos de acción, la responsabilidad penal recae directamente sobre quien realiza la conducta prevista y sancionada por la ley represiva, de modo que no debe pensarse que el partícipe de la asociación está ajero a toda posibilidad de responsabilidad por delito tributario, basta pensar para demostrar este aserto, que el mencionado participe podría incurrir en la ejecución de los siguientes actos reprochables, que sanciona el Art. 97 del Código Tributario: "reapertura del establecimiento comercial", "destrucción o alteración de sellos", "sustracción, ocultación o enajenación de especies" (Nos 12, 13 y 14), etc., o en general, incurrir en cualquiera de los delitos tributarios por la vía de la "acción".

En los delitos de omisión, en principio sólo es posible imaginarse la responsabilidad del gestor, ya que a éste corresponde el cumplimiento de las obligaciones tributarias, es decir, tiene el carácter de responsable ante el Servicio, para los efectos de la declaración, pago, etc. Sin embargo, como señalábamos recientemente, la responsabilidad de él en un delito de omisión tampoco puede descartarse a priori.

En la doctrina extranjera, la responsabilidad penal de las personas jurídicas es un tema de candente discusión, así Fonrouge²⁵², sostiene: "A pesar de que algunos autores, llevando hasta sus últimos extremos la teoría de la subjetividad de la culpa, sostienen la incapacidad de delinquir de las personas jurídicas o colectivas, de modo que la responsabilidad por infracciones tributarias incumbiría a las personas físicas que actúan como órganos o administradores de aquéllas, la mayor parte de la doctrina se pronuncia en favor de la responsabilidad de las personas colectivas. Desde el momento que éstas tienen autónoma capacidad como sujetos de obligaciones tributarias, indudablemente debe reconocérseles capacidad tributaria especial, aun en los casos de entidades que no reúnan los caracteres de personas jurídicas, según el derecho privado".

En la posición contraria, que es la de nuestra legislación, se encuentran algunos tratadistas extranjeros como Blumaustein.²⁵³

Como conclusión, en los delitos de omisión la responsabilidad recae en quien debió cumplir la obligación.

A falta de responsabilidad penal de las personas jurídicas, responden penalmente por ellas, en este tipo de delitos, los gerentes, administradores o socios a quienes corresponda dicho cumplimiento. (Art. 99 del Código Tributario).

Los delitos de omisión son aquellos que se resuelven en un simple y puro no hacer, de modo que la violación de la ley consiste en la inobservancia de la norma, es decir, en no haber actuado en la forma que la ley exigía.

Estos delitos se entienden cometidos en el lugar y fecha en que debió cumplirse la obligación.

²⁵² FONROUGE, Ob. Cit.

²⁵³ BLUMENSTEIN. Sistema de Derecho Impositivo. Milán, Italia, Editorial Giuffré, 1954.

Respecto de estos delitos procede una circunstancia eximente o atenuante que les es propia y exclusiva, cuanto no es aplicable a los delitos de acción, nos referimos a la contemplada en el Art. 110 del Código Tributario.

Otra particularidad de estos delitos, es que a su respecto no procede la tentativa. En los delitos de acción, la responsabilidad recae en quien realiza el acto prohibido. Ellos se entienden cometidos en el momento en que se dio comienzo a su ejecución.

Con el delito de acción se viola una ley prohibitiva y no una ley imperativa como ocurre con los delitos de omisión.

Art. 98.- “De las sanciones pecuniarias responden el contribuyente y demás personas legalmente obligadas”. En su redacción primitiva, esta disposición expresaba: "Las sanciones corporales establecidas en este Código se aplicaron a quienes sean legal o personalmente responsables de la infracción respectiva. De las sanciones pecuniarias responden en todo caso el contribuyente y las demás personas legalmente obligadas".

La modificación experimentada por esta disposición, tuvo por objeto volver al sistema de la estricta personalidad de las penas, en los términos que señala el Código Penal.

Puede ocurrir que sean varias las personas que tomen parte en la ejecución del hecho o que el trasgresor vea favorecida su actividad ilícita por la intervención de terceras personas, en tales casos, la participación de cada una de ellas debe analizarse y ser determinada con exactitud, ya que, de la calificación de esta participación va a depender, entre otros factores, el monto de la sanción que a cada uno corresponda.

La contribución al accionar del infractor puede ser prestada en cualquiera de las formas en que una persona puede concurrir con otras al logro del fin propuesto, o sea, con comisiones u omisiones, aportes físicos o morales, directos e indirectos, inmediatos o

mediatos, principales o secundarios, anteriores, concomitantes o ulteriores al hecho, siempre que, en este último caso, estén ligados al mismo por promesa o compromiso anterior.

Esta pluralidad de personas intervinientes puede tener diferentes calidades, según la forma en que se produce la participación. Según los artículos N° 14 al 17 del Código Penal, puede haber copartícipes, cómplices y encubridores.

Los copartícipes, coautores o ejecutores son aquellos que cooperan en los actos directamente productivos del evento dañoso, es decir, las personas que voluntaria y conscientemente, toman parte directa en los actos que concretan los elementos materiales característicos del delito y las circunstancias agravantes del mismo.

Dice Soler²⁵⁴, que la acción de los copartícipes se caracteriza, en que no depende de la acción de otros sujetos, de modo que, si hipotéticamente se suprimiera toda otra acción, el copartícipe seguiría siendo autor.

Objetivamente, los actos de los copartícipes deben ser consumativos, aunque en el caso de la tentativa serán sólo ejecutivos y deberán ser realizados en cooperación para la ejecución del delito; esto es lo que caracteriza los actos de los copartícipes.

A los coautores corresponde la pena asignada al delito, sin distingo o graduación de responsabilidad en relación con el grado de participación, por lo tanto, responden del hecho criminal con todas sus consecuencias. Ello, sin perjuicio de las variaciones que pueda sufrir la pena, en cada caso particular, como consecuencia de las circunstancias modificatorias de responsabilidad que puedan afectar o favorecer individualmente a cada uno de ellos.

²⁵⁴ SOLER, Sebastián. Ob. Cit.

En síntesis, todos los copartícipes responden como autores. Así, en una querrela interpuesta por el Servicio, se lee:

2°.- De acuerdo con los antecedentes acumulados, aparece que los socios intervinieron material, inmediata y directamente en las infracciones tributarias que se les imputan, en razón por la cual procede calificar su participación en el grado de "autores", de acuerdo a lo dispuesto en los N° 1 y 3 del Art. 15 del Código penal.

29.- Responsabilidad del sujeto del impuesto que no ha intervenido en el hecho punible.

Con respecto a las sanciones patrimoniales, la extensión de la responsabilidad a su respecto se funda en el criterio de que debe considerarse autor de la infracción, no sólo a quien viola efectivamente la ley, sino también a quien sea el verdadero sujeto fiscal, que obtiene un beneficio patrimonial de la violación.

A ello obedece que los sujetos pasivos de la obligación fiscal deban soportar las consecuencias pecuniarias -jamás las penales-, de los actos u omisiones punibles en que incurren sus subordinados ya sean agentes, factores dependientes, mandantes, representantes, etc. En todo caso, la responsabilidad de estas personas se limita a las sanciones de tipo indemnizatorio y no punitivo.

Esta situación es consecuencia del carácter compensatorio y objetivo de las multas fiscales (en contraposición a la personalidad de las sanciones de tipo penal), lo que hace viable que para asegurar su percepción, se extienda la responsabilidad pecuniaria, a terceros no autores de la ilicitud. Estas circunstancias explican también el que pueda responsabilizarse de las penas pecuniarias, incluso a las personas jurídicas o colectivas.

Como dice Bielsa²⁵⁵: "Las personas jurídicas son punibles con penas fiscales, aunque, naturalmente, éstas deben ser pecuniarias, ya que si bien es cierto que dichas penas pueden presentarse como ilógicas respecto a sujetos carentes de voluntad propia, sin embargo, la obligación tributaria y las sanciones por incumplimiento surgen del principio según el cual la capacidad de hecho no cuenta como elemento esencial"

También Fonrouge²⁵⁶ y la doctrina tributaria en general, se inclinan por la responsabilidad de las personas colectivas, en materia de sanciones pecuniarias reconociéndose que desde el momento que éstas tienen autonomía y capacidad como sujetos de obligaciones impositivas, indudablemente debe reconocérseles capacidad tributaria penal, aun en los casos de entidades que no reúnan los caracteres de personalidad jurídica según el Derecho Privado.

El principio de la personalidad de las penas impide, por ejemplo, que la clausura que se hubiere aplicado a un comerciante infractor se haga extensiva a los adquirentes posteriores del establecimiento clausurado.

30.- Personas a quienes se aplica la sanción corporal.

Hay que distinguir si la infracción dice relación con un acto o una omisión del contribuyente.

En los delitos de acción a la persona que sea legal y personalmente responsable de la infracción respectiva. En los delitos de omisión, la sanción corporal se aplica a quien debió cumplir la obligación (99 del Código Tributario).

²⁵⁵ BIELSA Rafael. Ob. Cit.

²⁵⁶ FONROUGE, Ob. Cit.

De las sanciones pecuniarias responden el contribuyente y demás personas legalmente obligadas según lo expresa el Art. 98 del Código Tributario.

En el contrato de mandato, hay quienes sostienen que debe sancionarse como autor de la infracción, no solo a quien viola efectivamente la ley (representante) sino también, a quien sea el verdadero sujeto fiscal y que obtiene un beneficio material del fraude; es el caso de la ley argentina, en la que cumplidos ciertos supuestos, se establece la responsabilidad del mandante (Art. 51, Ley 11.683). Pero la generalidad de la doctrina, estimando injusta esta posición, se inclina por limitar la responsabilidad del representado a las sanciones de tipo indemnizatorio y no punitivo.

El encubrimiento del delito tributario, suele sancionarse como delito independiente.

En nuestro Código Tributario, la complicidad sólo tiene un tratamiento especial cuando el que facilita el fraude es un funcionario del Servicio de Impuestos Internos. (Art. 101 N° 2).

31.- Otros principios relacionados con la responsabilidad del delinciente tributario.

Aparte de la personalidad de las penas, merecen mención especial los relativos a la irretroactividad y territorialidad de la ley tributaria.

En cuanto al problema de la irretroactividad, el Código Tributario en el artículo 3° señala una regla general que coincide con la que establece el Código Civil, pero en la última parte del inciso primero, el artículo citado da para las infracciones y sanciones, una norma similar a la que contempla el Código Penal en su artículo 18. La citada regla se traduce en la aplicación de la ley más benigna (principio pro reo). La validez de la regla anterior, en materia penal tributaria, se ve reforzada por la vigencia supletoria del Código Penal, que se desprende del Art. 2° del Código Tributario.

Es principio esencial de la ley penal aquel según el cual nadie puede ser sancionado sin ley anterior al hecho que motiva el proceso.

La ley posterior, como hemos dicho, se aplica solamente en aquellos casos en que es más benigna, siendo en tal evento, de rigurosa aplicación, precisamente porque traduce la voluntad del estado de reducir su crédito contra el administrado.

Andreozzi²⁵⁷ señala; "Una de las mayores preocupaciones en todo estado de derecho es asegurar la libertad y los bienes de los ciudadanos y fuera de toda duda, aquélla ni éstos quedarían protegidos si una ley posterior pudiera transformar en punible un hecho que antes no lo era o que agravara la pena fijada por una ley anterior".

De manera que aun en el caso de leyes tributarias con efecto retroactivo, lo que nunca puede admitirse es que esta retroactividad se extienda a las sanciones.

Tampoco puede considerarse a un hecho como punible si la violación aparece como tal sólo en virtud de una norma interpretativa posterior.

Luego, la norma tributaria penal no puede referirse a hechos ocurridos antes de su vigencia si de alguna manera perjudica la situación de los responsables o desfavorece al acusado.

La territorialidad de la norma penal tributaria se traduce en que el hecho es penado, sólo si ha sido cometido en el territorio del país o mejor dicho, en el ámbito de su jurisdicción; o cuando cometido fuera de sus límites, sus efectos se deben producir en el país.

²⁵⁷ ANDREOZI, Ob. Cit.

32.- Circunstancias que modifican la responsabilidad del delincuente tributario.

32.1.- Agravantes.

32.1.1.- La reincidencia.

El Código Tributario se preocupa de dar un concepto, de acuerdo al cual, para que se configure esta agravante es menester la concurrencia copulativa de los siguientes requisitos:

1.- Que la sanción aplicada por la primera infracción se encuentre ejecutoriada al tiempo de cometerse la nueva trasgresión;

2.- Que la nueva trasgresión sea de la misma naturaleza que la anterior.

El Código Penal se refiere a ella en el Art. 12, que trata de las circunstancias que agravan la responsabilidad criminal, señalando en el N° 15 de esta disposición, que constituye una circunstancia agravante el hecho de haber sido castigado el culpable anteriormente, por delitos a que la ley señale igual o mayor pena y agrega en el N° 16 de la misma disposición, como otra circunstancia agravante, la de ser reincidente en delito de la misma especie.

En el campo del Derecho Penal Tributario la reincidencia se configura cuando el imputado ha sido condenado por delito tributario, dentro de un plazo no mayor a un año (concepto del Código Tributario, que coincide con el del N° 16 del Art.12 del C. Penal); o cuando ha sido condenado por otro delito, de cualquiera naturaleza; siempre que tenga asignada una pena igual o mayor a la del delito tributario, esto último a través de la aplicación supletoria del N° 15 del Art. 12 del Código Penal.

De manera que en materia de delito tributario tienen aplicación, tanto la reincidencia específica, como la genérica. En lo que a la reincidencia específica se refiere, prima la teoría de la identidad relativa, según la cual basta que los delitos lesionen el mismo bien jurídico. Luego, no es necesario que el infractor haya sido condenado por el mismo delito tributario que es objeto de la nueva querella, sino que basta que haya sentencia condenatoria ejecutoriada que no tenga más de un año de antigüedad por otro delito tributario cualquiera, ya que todos los delitos tributarios deben entenderse de la misma especie, porque todos lesionan el mismo bien jurídico, en este caso: el patrimonio fiscal.

Por otra parte, todos los delitos tributarios son de la misma naturaleza, en cuanto todos son infracciones tributarias de naturaleza delictual.

Ugas²⁵⁸, sin pronunciarse de un modo expreso al respecto, parece estimar que la reincidencia específica supone que deba tratarse del mismo delito o infracción.

La reincidencia, además de operar como agravante, en los términos que acabamos de señalar, desempeña en el delito tributario una función de naturaleza muy especial; en efecto, como tuvimos oportunidad de señalarlo al referirnos al Art. 162, nuestra ley configura por lo general ilicitudes de naturaleza híbrida, en el sentido de que las figuras descritas pueden constituir delitos o infracciones, de modo que la configuración definitiva del delito tributario no viene preestablecida en la ley, sino que se deja entregada al libre arbitrio del Director Nacional del Servicio, al cual se le entrega la posibilidad de calificar las conductas o dar a los hechos carácter delictual o meramente contravencional. Este sistema que doctrinariamente pudiera parecer impropio, se explica y justifica suficientemente por las características tan particulares del delito tributario.

Sin embargo, lo que queremos señalar en este instante es el hecho de que excepcionalmente y a través de la reincidencia, la ley confiere a una determinada conducta,

²⁵⁸ UGAS, Luis. "El código tributario". Santiago, Chile, Editorial jurídica de Chile, 1967.

una naturaleza delictual definida, en términos que hace inoperante el sistema de calificación previa por parte del Director, a que se refiere el Art .162 del Código Tributario.

De este modo, la reincidencia es un factor que en ciertos y determinados casos (Código Tributario, Art. 97 N° 8), opera más que como agravante, como elemento conceptuador, en el sentido de que contribuye a definir la naturaleza incuestionablemente delictual de una conducta.

Esta es la característica particular de la reincidencia, que no posee ninguna de las demás agravantes aplicables al delito tributario.

Analizando, la agravante que comentamos, se nos presenta un nuevo problema al enfrentarnos al Art.107 del Código Tributario, según el cual, para la aplicación de las sanciones se tomará, en consideración:

1°. La calidad de reincidente en infracción de la misma especie.

Este número viene a confirmarnos todo lo expresado a propósito de la reincidencia específica.

Sin embargo, este mismo artículo, expresa a continuación:

2°. La calidad de reincidencia en otras infracciones semejantes.

¿Cómo debe interpretarse esta disposición? ¿Debe entenderse que deroga el concepto penal de reincidencia genérica?

El problema se presenta por cuanto el Código Penal, en la disposición analizada anteriormente, habla de delitos que tengan igual o mayor pena, es decir, atiende a la gravedad de las faltas, en tanto que en este N° 2 del Art. 107 se atiende, a la naturaleza de las infracciones.

Al definir la reincidencia, el Código emplea la expresión: "de la misma naturaleza" y al referirse a ella en el Art. 107 habla de infracciones de la misma especie (Nº 1) e infracciones semejantes (Nº 2).

Pensamos que el Nº 1 se refiere a la reincidencia específica (otros delitos tributarios doctrina de la identidad relativa) y la agravante del Nº 2, se configura a través de la condena por otras infracciones tributarias aunque no tengan la calidad de delitos, pero que, en todo caso, constituyen antecedentes negativos para calificar el comportamiento tributario del contribuyente.

Por último, el uso de la expresión "infracción" en esta disposición, no es obstáculo para la aplicación de estas circunstancias al delito tributario, ya que sabida es la reticencia de la ley al empleo de esta última expresión.

La aplicabilidad del Art. 107 al delito tributario no nos ofrece duda, por dos razones fundamentales:

a) Porque el término infracción está usado en esta disposición en su sentido amplio o genérico, es decir, comprensivo de delito e infracción propiamente tal; y

b) Porque la citada disposición comienza diciendo: "Las sanciones de cualquiera naturaleza", es decir, pecuniarias o corporales, y estas últimas son propias y exclusivas del delito tributario.

32.1.2.- El grado de cultura del infractor.

En los términos lacónicos que está concebida esta circunstancia modificatoria de responsabilidad (Código Tributario, Art. 107 Nº 3), debe estimarse que puede ser tomada

en el doble carácter de atenuante (contribuyente de insuficiente ilustración) o de agravante (en el caso del contribuyente culto o con conocimiento técnico que haga mas inexcusable su conducta ilícita).

Esto no es una novedad, ya que, el propio Código Penal reconoce la existencia de circunstancias que atenúan o agravan la responsabilidad criminal, según la naturaleza y accidentes del delito.

Tomada en su carácter de atenuante, esta circunstancia puede relacionarse con el Art. 110 del mismo Código tributario, que considera a la insuficiente ilustración del infractor como uno de los elementos de la causal eximente o atenuante que en esa disposición se contempla.

El carácter agravante que pudiera tener el grado de cultura es una cuestión que no parece tan evidente; es cierto sin embargo, que en la generalidad de las querellas interpuestas por el Servicio se hace referencia grado de cultura del infractor, tales consideraciones no tienen por objeto configurar las circunstancias que agrave la pena sino que más exactamente, se formulan, con el propósito de facilitar la prueba del dolo, es así como generalmente después de analizar la conducta ilícita del contribuyente y señalar con precisión los actuaciones fraudulentas en que ha incurrido se expresa que deben ellos estimarse maliciosos, por cuanto el grado de cultura, la experiencia comercial, los conocimientos contables o jurídicos del inculpado, hacen imposible aceptar la posibilidad de que se hubiese incurrido en tales actos u omisiones en forma involuntaria o por simple error o ignorancia o conocimiento de sus obligaciones.

A estas agravantes deben agregarse aquellas que señala el Código Penal y que resulten aplicables a este delito, seria el caso de las contempladas en los N° 7 y 8 del Art. 12.

No existen, en nuestro concepto, otras circunstancias agravantes aplicables al delito tributario, como no sean las que el Art. 107 enumera a continuación de la circunstancia recién analizada y que tienen al igual que ella, un doble carácter, es decir, pueden ser tomadas como agravantes o atenuantes, según la forma positiva o negativa que concurran en la especie.

32.2.- Atenuantes.

Además de la señalada (grado de cultura del infractor) son aplicables al delito tributario, las siguientes:

32.2.1.- Art. 110 del Código Tributario.

Esta causal, que puede llegar a constituir una eximente, se configura cuando el infractor es una persona de escasos recursos pecuniarios, respecto del cual concurre, alguna causal que haga justificable su conocimiento imperfecto sobre las normas legales infringidas. La causal justificada puede consistir en una insuficiente ilustración u otra cualquiera que el tribunal en conciencia estime procedente. Además, es necesario que se trate de un delito de omisión ya que esta circunstancia está basada en el N° 12 del Art. 10 del Código Penal.

32.2.2.- Art. 107 N° 4 del Código Tributario.

El conocimiento que el infractor hubiere o pudiese haber tenido de la obligación legal infringida. La trascendencia que para nosotros tiene esta atenuante deriva de la posibilidad de que a través de su texto y en relación con la circunstancia recién analizada, pueda llegar a sostenerse la admisibilidad del error de derecho como causal atenuante o eximentes de la responsabilidad por delito tributario.

En efecto, como tuvimos oportunidad de analizarlo, al referirnos al error de derecho en el delito tributario, en doctrina penal, ha venido a adquirir posibilidad, de ser una eximente, cuando se cumplen, en criterio del tribunal, los elementos a que se refiere el Art. 110.

Especial mención merece en nuestro concepto la amplitud de las facultades que se confieren al tribunal para la apreciación de estas circunstancias, hecho que, desde luego, posibilita su máxima operatividad.

Así tenemos que el N° 4 del Art. 107 faculta al juez para tomar en consideración el conocimiento que el infractor pudiere haber tenido de la obligación legal infringida; y el N° 8 de la misma disposición otorga al juez amplias facultades para apreciar otros antecedentes análogos o que le parezcan justos de considerar, atendidas la naturaleza y circunstancias del delito. (Y tratándose de un delito de naturaleza compleja y alambicada, como lo es el delito tributario, no podría objetársele el que estimara justo considerar el error o ignorancia de la ley, en que pudiera haber incurrido el contraventor).

Por otra parte, el Art. 110 establece que el tribunal "apreciará en conciencia" los hechos, que constituyen la causal atenuante o eximente que en dicha disposición se reglamenta.

Por estas razones, es que, en su oportunidad, nos pronunciaremos a favor de la aceptación del error de derecho, como elemento excluyente o, al menos, atenuante de responsabilidad por delito tributario, ya que existen razones de texto para ello y por lo demás, se otorga a los jueces amplia libertad para su aceptación, lo que da mayor fundamento para pensar en un triunfo jurisprudencial de esta posición.

32.2.3.- Art 107 N° 5 del código tributario.

El perjuicio fiscal que pudiere derivarse de la infracción. Esta circunstancia debe relacionarse con el Art. 111 del Código Tributario, que comienza diciendo: "En los procesos criminales generados por infracción a las normas tributarias, la circunstancia de que el hecho punible no haya acarreado perjuicio al interés fiscal", es causal atenuante de responsabilidad penal.

Volviendo a la circunstancia que en estos momentos nos preocupa, cabe destacar que a diferencia del Art. 111 recién citado, ella se refiere al perjuicio que pudiere derivarse, es decir, no atiende al resultado sino a la peligrosidad que encierra la infracción.

En este sentido, la fórmula más favorable al imputado sería la del delito imposible, es decir, el hecho de que las maquinaciones empleadas no hayan significado, en ningún momento, riesgo para el patrimonio fiscal. Sin embargo, esta circunstancia no puede referirse a ello, ya que en tal caso, la conducta del infractor dejaría de ser punible.

Por otra parte, cabe recordar aquí, que el perjuicio efectivo no es elemento o requisito del delito tributario, ya que para que éste se configure basta que las maquinaciones empleadas sean aptas para lesionar los intereses fiscales, aunque el menoscabo patrimonial no se materialice.

De modo que la circunstancia que el juez debe considerar al aplicar la sanción es el monto de los perjuicios o cuantía de la evasión que a través de ella era posible ocasionar y según ello, aplicar las sanciones con mayor o menor rigurosidad, sin que, en ningún caso pueda salirse de los márgenes que la ley señala para la pena que se asigna al delito respectivo.

Con lo anterior queremos decir:

a) Que cabe la posibilidad de considerar esta circunstancia como atenuante o agravante (tal como ocurre con las señaladas en los restantes números del Art. 107, excepción hecha de los números 1 y 2 que sólo tienen carácter agravante) y

b) Que las circunstancias que en esta disposición se señalan, no permiten al juez, entrar a aplicar sanciones que excedan o sean inferiores a las que la ley, señala para el delito.

Se trata en verdad de un problema complejo, ya que si bien es cierto que la ausencia de perjuicio no obsta a la configuración del delito tributario, como se desprende del Art. 111, que expresamente señala que en tal evento el delito se considerará revestido de una circunstancia atenuante, en el N° 4 la falta de perjuicio se constituye en un impedimento práctico para la aplicación de la pena pecuniaria o multa, lo que no ocurre en otras figuras.

La sanción pecuniaria, que supone "tributo eludido", no es aplicable a su respecto y que su conducta dolosa sólo puede ser objeto de la sanción corporal que establece el precepto.

Esta parece ser, por lo demás, la correcta doctrina, si recordamos que por su parte, el Art. 105 establece que la aplicación de las sanciones pecuniarias por la justicia ordinaria se regulará en relación a los tributos cuya evasión resulte acreditada en el respectivo juicio, de modo que también por esta vía, a falta de perjuicio (tributo eludido), no procede sanción pecuniaria.

32.2.4.- Art. 111 del código tributario.

La circunstancia de que el hecho punible no haya acarreado perjuicio al interés fiscal. Como se ve, esta circunstancia atenuante se basa en un factor muy similar al mencionado en el N° 5 del Art 107.

Es preciso advertir, sin embargo, que mientras la circunstancia anterior tiene en cuenta el "peligro" o magnitud potencial de daño que el delito involucra, en el caso que ahora analizamos, lo que cuenta es el "resultado", de modo que ambas juegan independientemente, pudiendo coexistir, completarse o restarse eficacia recíprocamente. En efecto, nada obsta a que una infracción que potencialmente pudo significar una evasión cuantiosa no hubiese acarreado, en definitiva, perjuicio alguno al interés fiscal, y esto último, cualesquiera que hayan sido las razones que frustraron el fraude, ya que la ley no distingue, sino que concede una atenuante que tiene por fundamento un hecho material y concreto la falta de perjuicio.

Señalábamos recientemente que el delito tributario que se configura independientemente del perjuicio, no es un delito calificado por el resultado; ello queda de manifiesto, precisamente, a través de la causal atenuante del Art. 111 que estamos comentando, la que nos deja de manifiesto que la falta de perjuicio no hace desaparecer el delito.

En relación con esta causal, puede citarse el Art. 69 del Código Penal según el cual el tribunal debe determinar la cuantía de la pena, atendiendo, entre otras circunstancias, a la mayor o menor extensión del mal producido por el delito.

32.2.5.- Art. 111 del código tributario.

La circunstancia de haberse pagado el impuesto debido, sus intereses y sanciones pecuniarias.

Problemas: ¿En qué momento debe haberse pagado el impuesto debido y los intereses? Creemos que no es necesario formular una regla general ni señalar alguna etapa del proceso en la que deba cumplirse esta obligación para que pueda operar la causal.

Entendemos esta atenuante como una manifestación de la intención del infractor de reparar el mal causado, es decir, como una variante o aplicación al delito tributario de la circunstancia atenuante a que refiere el Art. 11 N° 7 del Código Penal.

En todo caso, si no se quisiera precisar el momento en el que deben encontrarse pagados, los impuestos e intereses para que opere esta causal en favor del querellado, sería necesario responder previamente a la siguiente cuestión: ¿la reclamación que el contribuyente interpone en contra de las liquidaciones que el Servicio le practica, constituye un impedimento u obstáculo para que se configure en su favor la atenuante que nos preocupa?

Ideas:

1.- No existe independencia, al menos en el grado que se ha pretendido entre los procesos a que dan lugar:

- a) la reclamación en contra de la determinación de los impuestos que ha hecho el Servicio;
- y
- b) la querella que el Servicio interpone en contra del infractor.

Ello, porque el proceso criminal requiere de una sentencia definitiva en el juicio de reclamación, por lo pronto, en dos momentos: para los efectos de que el juez del Crimen regule el monto de la sanción pecuniaria (Art. 105 inciso 2°), ya que la forma más procedente de acreditar, en el juicio criminal, el monto de los tributos eludidos, es la sentencia a que hacemos referencia y, en segundo lugar, para que el infractor conozca en definitiva el monto de los impuestos que adeuda e intereses y pueda proceder a su pago configurando así la causal atenuante que el Código Tributario concede en el Art. 111.

2.- En lo que se refiere al impuesto debido y sus intereses, la circunstancia atenuante del Art. 111 que comentamos, requiere que éste se encuentre pagado antes de la dictación de la sentencia de primera instancia o antes de la vista de la causa en segunda.

Es decir, rige el mismo criterio que se tenga para la circunstancia atenuante del Art. 11 N° 7 del Código Penal.

3. En cuanto a lo que deba entenderse por impuesto debido, debe estarse a la sentencia ejecutoriada en que se determina su cuantía y a falta de ella, a las liquidaciones o giros que hubiere notificado el Servicio, aun cuando hubieren sido reclamados.

4. Como se exige que se encuentre "pagado" el impuesto e intereses, debe entenderse que no procede el otorgamiento de una garantía sino que es necesario un pago efectivo, conforme a las reglas del Código Civil, con el agregado de que la existencia de un convenio de pago no permite dar por extinguida la obligación.

32.2.6.- Art. 107 N° 6 del código tributario.

La cooperación que el infractor prestare para esclarecer su situación. El contribuyente puede configurar esta causal a su favor, cooperando con el Servicio en las diligencias de investigación que éste realiza con el objeto, de comprobar la ocurrencia del delito y allegar antecedentes a la causa.

La forma en que puede materializarse esta colaboración es por lo tanto muy variada, principalmente interesa que el infractor responda a los interrogatorios a que sea sometido, en una forma franca, y explícita, proporcione los documentos que se le soliciten, etc.

En su variante de agravante, esta circunstancia modificatoria de responsabilidad se traduce en conductas negativas como sería el caso del infractor rebelde o que se encuentra prófugo o en general, cuyo comportamiento se caracteriza por la falta de cooperación al esclarecimiento de los hechos.

En tales casos hay una especie de reconocimiento tácito de responsabilidad por parte del investigado o querrellado, que justifica la mayor severidad de las sanciones.

32.2.7.- Art. 107 N° 7 del código tributario.

El grado de negligencia o el dolo que hubiere mediado en el acto u omisión.

Desde el punto de vista del delito, sólo nos interesa lo que se refiere al dolo.

El dolo, elemento o requisito subjetivo del delito, admite clasificación; así, en lo que respecta al delito tributario, se acepta generalmente que las diversas figuras delictivas que la ley contempla, se configuran con distintas clases de dolo, fundamentalmente; dolo específico o malicia para algunas y dolo, genérico para otras.

Con estos supuestos, ¿qué debe entenderse por "el dolo que hubiere mediado en el acto u omisión"?

En principio, este factor modificadorio de responsabilidad es improcedente a la luz del Art. 63 del Código Penal, que de su inciso 2° se deduce, que no producirán el efecto de aumentar la pena aquellas circunstancias agravantes que son de tal manera inherentes al delito, que sin la concurrencia de ellas, no pueda cometerse.

Es por ejemplo, el caso de la malicia y de la figura descrita en el N° 5 del Art. 97 del Código Tributario. En este ejemplo, la circunstancia de que las omisiones hayan sido no sólo dolosas sino que maliciosas, o cometidas con dolo específico, según criterio muy generalizado, no puede convertirse en una agravante a través de la circunstancia que comentamos (107 N° 7), ya que la malicia es un elemento del delito, uno de los elementos que la ley expresa al describirlo, una circunstancia de tal manera inherente al delito, que sin la concurrencia de ella, éste no se configura.

La disposición que analizamos no puede estar, por lo tanto, refiriéndose a tal hipótesis.

Por otra parte, ¿es un asunto tan cierto que el dolo admita graduación? Si bien es cierto que, por lo general, se admite que el dolo pueda presentarse con mayor o menor intensidad, es decir, que pueda presentar una mayor o menor gravedad, no se trata de una opinión unánime.

Los que admiten la gradualidad, sostienen en su mayoría, que la cantidad de dolo depende del grado de conocimiento con que se ha realizado la acción delictiva, de modo que la forma más grave sería la premeditación.

Como se ve, el juicio sobre la intensidad del dolo es de naturaleza compleja, e implica tener presentes todos los elementos de que se deduce el grado de participación de la conciencia y de la voluntad en el delito.

En consecuencia, la circunstancia que contempla el N° 7 del Art. 107 es de difícil aplicación, por cuanto, si el delito de que se trata requiere malicia, no podría operar como atenuante, ya que un dolo indirecto o genérico no es suficiente para configurar el delito y por lo tanto, este hecho, hace desaparecer el delito.

En los delitos cuya configuración basta un dolo genérico, podría aceptarse que operara como agravante, la concurrencia de un dolo específico o malicia, con el inconveniente que difícilmente estará acreditada en el juicio esta circunstancia, ya que desde luego al Servicio sólo interesará acreditar los elementos necesarios al delito, y difícilmente, estará dispuesto a dilatar con el objeto de acreditar un hecho tan intrincado como el de probar que en la especie concurre un grado de dolo de mayor intensidad que el precisado por la ley al configurar el delito por el cual se juzga al querellado o denunciado.

Si el dolo del infractor es insuficiente, tampoco estaremos en este caso frente a una atenuante, sino que, al igual que la situación anterior, frente a una circunstancia que hace desaparecer el delito.

En síntesis, se trata de una circunstancia que sólo puede operar como agravante, y ello con los inconvenientes y limitaciones que se han señalado.

32.2.8.- Art. 107 N° 8 del código tributario.

“Otros antecedentes análogos a los anteriores o que parezcan justo tomar en consideración atendida la naturaleza de la infracción y sus circunstancias”.

He aquí un factor de gran importancia en la determinación de la pena aplicable, no sólo porque nos hace recurrir a las circunstancias modificatorias del Código Penal, lo que ya era posible, sin necesidad de esta disposición, en virtud del Art. 2° del Código Tributario, sino que, principalmente, porque permite al tribunal apreciar o tener en cuenta las circunstancias atenuantes o agravantes que señalan el Código Tributario o Código Penal, con mayor amplitud e incluso valorar antecedentes que carezcan de los requisitos necesarios para configurar en propiedad, una agravante o atenuante, de acuerdo a la ley.

Ello significa, por ejemplo, que el juez puede considerar el error de derecho, como atenuante, y lo mismo respecto de cualquiera otra circunstancia agravante o atenuante, aunque no esté prevista por la ley con el carácter de tal, ya que para ello basta que en su criterio, se trate de una circunstancia "que parezca justo tomar en consideración”.

Desde el punto de vista profesional, por las razones ya indicadas, esta disposición presenta también gran interés, ya que permite al abogado hacer valer en el juicio, cualquier hecho, antecedente o circunstancia que favorezca al imputado, aunque, la ley no la considere específicamente, ya que su aceptación por el tribunal va a ser posible a través del Art. 107 N° 8 del Código Tributario.

Todo lo anterior, con la limitación ya señalada en el sentido de que no es posible pretender, a través de esta vía, que la pena se rebaje en grados, sino únicamente que se aplique al infractor la pena señalada por la ley, en su forma más leve, es decir, en el mínimo.

Por aplicación supletoria del Código Penal, rigen para el delito tributario las siguientes atenuantes: (No nos referiremos a la del número 1° del Art. 11 en relación con el N° 12 del Art. 10 del Código Penal, por cuanto ésta se encuentra reglamentada, con las adaptaciones pertinentes, en el Art. 110 del Código Tributario que ya tuvimos oportunidad de analizar).

1. Art. 11 N° 1; en relación con el Art. 10 N° 1 del Código Penal.

Locura o demencia en grado insuficiente para eximir de responsabilidad criminal.

2. Art. 103 del Código Penal Contemplo la atenuante denominada "media prescripción".

Requisitos de este precepto

a) Que el imputado se presente o sea habido antes de completarse el tiempo de prescripción de la acción penal o de la pena (que es de 5 años por tratarse de un simple delito, artículos 94 y 97 del Código Penal).

b) Que haya transcurrido la mitad del tiempo; que se exige para la prescripción.

Reuniéndose "estas condiciones, el tribunal, en forma obligatoria, deberá considerar el hecho como revestido de dos o más circunstancias atenuantes muy calificadas y de ningún agravante y por tanto, conforme al inciso 3° del Artículo del código Penal

corresponderá aplicar una pena inferior en uno, dos o tres grados al mismo señalado por la ley.

3. Art. 11 N° 6. La irreprochable conducta anterior.

Respecto de esta atenuante, llevada al campo del delito tributario, se ha promovido cierta discusión, se le ha querido interpretar; armonizándola con el Art. 107 N° 1 y 2, de modo que ella se configuraría tratándose de un contribuyente no reincidente en infracciones de la misma especie ni en otras semejantes. Sin embargo, creemos que "irreprochable conducta" es un "concepto más amplio, en el sentido de que se refiere al comportamiento general y no sólo tributario del infractor.

4. Art 11 N° 8. Si pudiendo eludir la acción de la justicia, se ha confesado el delito.

La circunstancia de haber denunciado y confesado el delito, es una atenuante que perfectamente puede concurrir respecto del delincuente tributario.

Para su concurrencia es necesario que a la fecha de presentación al tribunal no se haya iniciado proceso en contra del infractor.

En el caso de la circunstancia que prevé el N° 9 (confesión espontánea), a pesar de ser similar a la que analizamos, la conclusión debe ser, necesariamente diversa, ya que nos parece materialmente imposible, dadas las características del delito tributario, que pudiera constatarse la comisión de un delito de este tipo sin que al mismo tiempo se determinara la persona del infractor. Basta recordar que el descubrimiento de la perpetración de un delito tributario resulta normalmente de la investigación a que es sometido un contribuyente cuya conducta aparece sospechosa y esta particularidad del delito hace que la determinación del delincuente sea simultánea al establecimiento del hecho delictual.

Por las razones anteriores, descartamos la posibilidad de concurrencia de esta atenuante respecto del delincuente tributario, ya que ella supone la comprobación de un delito cuyo autor se ignora y que en definitiva es identificado gracias a su propia confesión.

33.- Circunstancias eximentes de responsabilidad en el código tributario.

En nuestra legislación, el error de derecho o ignorancia de la ley puede actuar como eximente según el Art. 110 del Código Tributario, respecto del infractor de escasos recursos pecuniarios, en otros contribuyentes sólo opera como atenuante de acuerdo al Art. 107 N° 4; todo ello, siempre que el juez en conciencia atribuya tal mérito, ya que es necesario tener presente el principio general que se desprende de los Art. 7 y 8 del Código Civil, y que el Código Tributario ratifica expresamente en el inciso final del Art. 26.

Sobre esta materia se hace un estudio más determinado, ya que en nuestra opinión, si bien el error de derecho no vicia el consentimiento, creemos que si vicia la voluntad, en su acepción penal, es decir, hace desaparecer el dolo.

Nuestro Código Tributario sólo consagra dos eximentes en su texto la primera es la del N° 12 del Art. 10 del Código Penal que la adapta al delito tributario, configurándola expresamente en el Art. 110. Para algunos, se daría otra eximente, en el Art. 100, que sólo es aplicable y válida para el contador que incurre en el delito que allí se tipifica.

Ella se refiere a la certeza de los datos proporcionados por el contribuyente y no ampara al contador que incurre en la falsa contabilización de los datos que le han sido proporcionados en forma fidedigna. Además de las señaladas, son aplicables al delito tributario las eximentes de los números 1, 2 y 3 del Art. 10, así como también la del N° 8 u otras que pudieran acomodarse a la naturaleza y características del delito.

Llama la atención la circunstancia de que las causas de justificación tradicionales del Derecho Penal común, tienen una importancia muy reducida en lo que al delito tributario se refiere, ya que en esta materia sólo pueden ser tomadas en consideración aquellas que pertenezcan al Derecho Público, y que sean compatibles con el espíritu de la ley impositiva.

No puede concebirse, por ejemplo, la comisión de fraudes tributarios en estado de legítima defensa, ya que el Fisco no puede ser considerado como un agresor, ni tampoco resulta imaginable que se infrinja la norma tributaria por la vía del ejercicio legítimo, de un derecho o por el cumplimiento de un deber.

El estado de necesidad, que en doctrina podría ser aceptable, es casi imposible de configurarse en la práctica, máxime si se tienen en cuenta los mínimos no imponibles que consultan la generalidad de las leyes tributarias, ya que esta causal está en relación con los estados patrimoniales de los individuos.

La imposibilidad material a que nos estamos refiriendo, podría ser admitida en los delitos de omisión, pero en realidad su aplicación sería en extremo utópica, a no mediar la adaptación que para el delito tributario hace el artículo 110 de esta causal de exculpación que los penalistas denominan omisión involuntaria.

En cuanto a la causal del N° 7 del Art. 10, su remota aplicabilidad al delito tributario estaría en todo caso supeditada a que el mal evitado con su comisión sea lo suficientemente grave como para ser considerado mayor que el daño que el delito tributario reviste para la comunidad.

34. Extinción de la responsabilidad penal por delito tributario.

Operan desde luego las que el Código Penal establece para los delitos comunes en el Art. 93.

1° Muerte del Imputado.

Al respecto sólo cabe recalcar que, respecto a las sanciones pecuniarias, la responsabilidad sólo se extingue cuando al fallecimiento del infractor, no hubiere recaído sentencia ejecutoriada.

2° Cumplimiento de la condena.

3° Amnistía.

En relación con esta causal, que se da con bastante frecuencia en el campo tributario, debe advertirse que la amnistía es una institución de carácter estrictamente penal, que tiene por objeto eliminar la pena y todos sus efectos; desde luego, como las consecuencias civiles de los delitos no son efectos de la pena, sino del hecho mismo, la amnistía no puede hacerlas desaparecer ya que la responsabilidad civil nace del hecho ilícito y no de la pena.

4° Indulto.

5° Perdón del ofendido en los delitos de acción privada.

Al respecto y teniendo presente el carácter mixto que se reconoce a la acción del delito tributario y lo dispuesto en los artículos 161 N° 10 y 162 del Código Tributario pensamos que la aplicación al infractor de una sanción pecuniaria por el Servicio, significa o tiene el efecto de un perdón del ofendido en la que se refiere a la responsabilidad penal del infractor, por cuanto reviste, según el sistema del Código Tributario, un reconocimiento tácito del carácter meramente contravencional del hecho u omisión.

6° Prescripción de la acción penal.

Al respecto debe tenerse presente que en esta materia, el Código Tributario, Art. 114, se remite al Código Penal, lo que significa decir que la acción penal del delito tributario, en su carácter de simple delito, prescribe en 5 años, según lo señala el Art. 94 del Código Penal.

7° Prescripción de la pena.

Vale lo señalado en el número anterior, siendo aplicable en este caso, además del Art. 114 del Código Tributario, el Art. 97 del Código Penal.

35.- *La tentativa en el delito tributario.*

Según el Código Penal, si comenzada la ejecución de un delito el infractor no pudiera consumarlo por circunstancias ajenas a su voluntad, sufrirá una disminución de la pena que le hubiere correspondido de haberlo consumado y quedará exento de sanción si ha desistido voluntariamente.

En el Derecho Tributario, la tentativa no es considerada en la misma forma, en primer lugar, es de observar que la tentativa puede tener lugar con respecto a las infracciones de tipo intencional, como la defraudación, pero no se concibe en la omisión por culpa o negligencia ni en las infracciones formales que se configuran objetivamente. Por otra parte, en los delitos instantáneos, no puede hablarse de tentativa, porque comenzar su ejecución significa cometer el delito.

La posibilidad de la tentativa en el delito tributario no es posible analizarla con la generalidad que permiten otras figuras delictivas, las características particulares que reviste cada uno de los casos contemplados en nuestra legislación, se oponen a ello.

Aún circunscribiéndonos a los casos que contempla el Art. 97 del Código Tributario, no es posible dar una regla general, sino que, por el contrario, habrá para cada caso una respuesta diferente.

Así, por ejemplo, en el caso de "adulteración de balances o inventarios" (N° 4): que puede calificarse como delito de peligro y a la vez, de mera actividad, técnica y prácticamente, la tentativa nos parece improcedente.

Cosa distinta ocurre, tratándose del delito que sanciona el N° 12 del 97 (reapertura de un establecimiento); en este caso, la tentativa, definida en el Art. 7 del Código Penal como la situación que se produce "cuando el culpable da principio a la ejecución del crimen u simple delito, por hechos directos, pero faltan uno o más para su complemento"; podría admitirse aún cuando doctrinariamente esta afirmación pueda ser objetada, por tratarse de un delito de naturaleza formal.

En la doctrina esta materia es objeto de discusión; se piensa que las ventajas de la represión de simples maniobras fraudulentas, no compensan sus peligros, las maniobras fraudulentas que fracasan no ocasionan un perjuicio actual ni alarman la seguridad pública, sólo queda una enseñanza para el futuro desenmascarar los engaños y emplear prudencia, por tanto, la pena no es necesaria ni útil.

Para otros, por el contrario, cuando consta el fin ilegítimo, las maniobras, los artificios que el hombre ha empleado para realizarlo, merecen el castigo de la ley penal.

En el derecho penal común se considera autor de tentativa al que, con el fin de cometer un delito determinado, comienza su ejecución, pero no la consuma por circunstancias ajenas a su voluntad.

La poca frecuencia con que se presenta esta figura en el Derecho Penal Tributario, ha motivado el que muchas legislaciones impositivas asimilen la tentativa al delito consumado.

La dificultad para dar a la tentativa un tratamiento diferente al delito consumado es de tipo objetivo y subjetivo. Es evidente que la punibilidad de la tentativa reside en el fin perseguido por el contribuyente de cometer el delito, este elemento finalista tiene plena aplicación en esta materia y puede decirse que subjetivamente el hecho evidencia

criminalidad, independientemente de su resultado, de modo que la tentativa culposa, cuando el delito requiere malicia, es subjetivamente imposible. Este queda en evidencia si consideramos que, para hablar de tentativa es necesario que los actos del sujeto sean guiados por una intención previa de violar la ley fiscal, en un sentido preciso.

Desde el punto de vista subjetivo, en consecuencia, sólo sería posible la tentativa en las infracciones fraudulentas.

Objetivamente, la tentativa requiere, en forma indispensable, que el delito de que se trata admita una realización gradual e incompleta, es decir, en forma negativa, que no se trate de un delito instantáneo o de omisión.

En el derecho penal común se dividen tradicionalmente los delitos en formales y materiales, considerando que los primeros son aquellos en que la figura penal se consuma con la simple acción del hombre, que basta por sí sola para violar la ley, mientras que en los segundos es indispensable un resultado posterior para que el delito se considere configurado.

La defraudación fiscal no necesita un resultado para consumarse y la simple ejecución de las maniobras dolosas por parte del contribuyente, con el propósito de perjudicar ilegítimamente al Fisco, ya configura el delito, aunque no se haya logrado el fin perseguido.

Lo anterior hace surgir la consiguiente dificultad para diferenciar las acciones consumativas, de otros actos exteriores que tengan relación directa con las primeras y que revelen la resolución inequívoca de cometerlas.

La posibilidad de tentativa en los delitos formales ha sido muy discutida por los penalistas. Sin abordar a fondo el problema, pensamos que puede aceptarse, teóricamente,

dicha posibilidad, aunque difícilmente se produzca en la práctica y sin perjuicio de que la misma redacción de las figuras delictivas de este tipo, sancionadas por nuestro Código Tributario, pudiera llevar al intérprete, en un caso concreto, a sostener lo contrario.

Partiendo de la distinción entre actos preparatorios y ejecutivos, puede estimarse que, para que un delito se configure en grado de tentativa, no es necesario que el inculpado haya realizado actos ejecutivos del delito, basta con que lleve a cabo actos preparatorios, siempre y cuando éstos tengan una indudable eficacia causal respecto del delito, es decir, y siempre que tuviesen, en sí, el poder suficiente para producir, como efecto natural y lógico; el delito de que se trata.

También es necesario tener presente, al referirse a esta materia, el tratamiento que ha de darse al desistimiento del infractor, con la advertencia de que, tanto en materia penal como tributaria, el desistimiento debe ser completamente voluntario y deja de tener ese carácter, cuando es motivado por circunstancias ajenas al sujeto, como, por ejemplo, la fiscalización de que es objeto el contribuyente que ha alcanzado a incurrir en actos ejecutivos.

Nosotros adoptaremos, en esta materia, la siguiente norma general, si comenzada la ejecución del delito por hechos directos, ejecutivos y unívocos, el perjuicio fiscal no se materializa, por faltar uno o más hechos directos o por causas u otras dependientes a la voluntad del infractor, el delito debe entenderse consumado, ya que para ello basta el peligro al interés fiscal.

Si en los casos en que el perjuicio fiscal no se ha consumado, el imputado pudiera alegar, además de la atenuante del 111 del C. Tributario, la rebaja de la pena que conforme al Art. 51 y 52 del Código Penal, corresponde a los autores de delito tentado o frustrado, seguramente quedaría sin sanción, es decir, la ley resultaría burlada.

En la doctrina argentina, H. B. Villegas²⁵⁹ afirma: "La defraudación fiscal no necesita de un resultado para consumarse y la simple ejecución de maniobras dolosas por parte del contribuyente, con el propósito de perjudicar al Fisco, ya configura la infracción, aunque no se haya logrado el fin perseguido".

Esto equivale a decir que la penalidad es la misma, para la tentativa que para el delito consumado. Nuestro Código Tributario no se pronuncia sobre la materia, en tanto que la ley penal común a la que debemos recurrir para superar las omisiones, la acepta expresamente, como regla general.

En concepto del Servicio, la tentativa opera sin inconveniente en materia de delito tributario.

Sin embargo, para nuestro criterio, en muchos casos el delito de fraude tributario se castiga como consumado desde que se encuentra en grado de tentativa o más exactamente, en ciertas figuras que contempla nuestro Código Tributario, la tentativa es improcedente, de modo que hay delitos tributarios que no tienen iter criminis.

Es el caso de los delitos de omisión, respecto de los cuales la improcedencia de la tentativa es sostenida unánimemente.

De manera que la tentativa, que supone una ejecución comenzada y no terminada, ya no puede darse en los delitos de omisión, porque no habiendo acción no pueden haber actos de ejecución.

También debe declararse inadmisibles las tentativas respecto de los delitos instantáneos.

²⁵⁹ VILLEGAS, Héctor. Ob. Cit.

Respecto de los delitos tributarios que no presenten estas características, la posibilidad de que se configuren en grado de tentativa no puede descartarse a priori.

Un comentario particular nos merece en este punto el delito de omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, que sanciona el N° 4 del artículo 97 del Código Tributario.

La citada figura, independientemente considerada, no nos pareció apta para configurar un delito tributario, por falta del elemento antijuridicidad según tuvimos oportunidad de explicarlo.

En todo caso, por tratarse de un delito de omisión, no podría configurarse en grado de tentativa, según lo anteriormente expresado.

También se dijo, en el capítulo respectivo, que en cuanto la omisión de compras vaya seguida de una omisión de ventas, la antijuridicidad reaparece configurándose dos delitos, omisión maliciosa de las mercaderías adquiridas y omisión maliciosa de las mercaderías enajenadas.

En relación con lo anterior, debe asimismo tenerse presente que la figura genérica de la parte final del N° 4 del Art. 97 del Código, permite sancionar cualquiera de estas conductas, aún cuando no se dieran todos sus elementos, con la condición de que constituyan procedimientos dolosos encaminados a burlar el impuesto.

De manera que la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas no constituye en el Código Tributario un acto preparatorio, ni una forma de comenzar la ejecución de un delito, sino que está tipificado por dicho cuerpo legal como delito específico, con las salvedades de que hemos dejado constancia.

CAPITULO CUARTO

PROCEDIMIENTO PARA LA APLICACION DE SANCIONES POR DELITO TRIBUTARIO.

36.- Generalidades.

Las características particulares del delito tributario no son, en ningún caso, de tal magnitud que impidan la aplicación a su respecto de los principios generales del Derecho Penal o Procesal Penal.

El proceso por delito tributario es en su parte contenciosa, un proceso de partes y no un proceso absolutamente oficioso, en el sentido de que formaliza una relación procesal que se caracteriza por la igualdad de aquéllos y su subordinación a la autoridad jurisdiccional.

Ello no significa que se trate de un proceso de tipo dispositivo, pues las exigencias de una justicia verdadera aconsejan que la dirección del procedimiento esté a cargo del ministerio público, con amplia libertad de apreciación y absoluta independencia de las partes.

El proceso se inicia, normalmente, por querella que interpone el Director Nacional, la que supone un estudio previo de los antecedentes del contribuyente, en especial la malicia o criminalidad y de la naturaleza misma del acto a objeto de calificarlo como delito y no simple infracción. La interposición de la querella simplifica la calificación del hecho como delito, la intención de perseguir la responsabilidad criminal del infractor y la decisión de atenerse a lo que resuelva el tribunal.

Con la querella el Servicio pierde definitivamente, en el caso de que se trata la posibilidad de actuar como tribunal y se pone en actividad el órgano jurisdiccional ordinario.

La carga de la prueba corresponde a la administración, sin perjuicio que excepcionalmente, pueda operar la presunción de dolo del Art. 1º del Código Penal, posibilidad que en su oportunidad analizamos en detalle.

Al respecto, es conveniente recalcar que mientras en el proceso civil el principio que domina en materia de prueba es el de la verdad legal, en el procedimiento penal el tribunal atiende a la verdad real, lo que explica que en los procesos penales por delito tributario el Servicio no puede recurrir a los medios que le proporcionan las disposiciones del Libro I del Código Tributario, así como también que, en este terreno no sea suficiente prueba la confesión del imputado si no está acreditado por otros medios el cuerpo del delito.

37.- Principios que informan el proceso penal.

Entre los principios constitucionales que constituyen garantías para el inculpado, merece especial mención el principio de la legalidad.

Dicho principio, llevado al terreno de nuestro estudio, se traduce en la afirmación de que no hay delito tributario sin ley, que tipifique la conducta antijurídica y fije la pena.

A lo que puede agregarse que ningún ciudadano puede ser penado sin juicio previo, fundado en ley anterior al hecho que motiva el proceso.

El principio de la legalidad que comentamos, se traduce en el aforismo "nulle a crimen malla poema, sine lege" que tiene su raíz profunda en el sistema representativo de

gobierno basado en la soberanía popular, en la separación, correlación y la armonía de los poderes públicos y es característico y esencial de todo estado de derecho.

El principio puede desglosarse en varias afirmaciones, íntimamente ligadas entre sí. En primer lugar, es necesario una ley que establezca la obligación tributaria del sujeto, ya que nadie está obligado a hacer lo que no manda la ley, además, para que pueda hacerse efectivo el castigo es necesario que la ley configure la infracción o tipifique el delito a que da origen el incumplimiento y, por último, se establezca con precisión la pena que en tal caso, corresponderá al violador.

Además, para adecuarse en debida forma al principio de la legalidad, la ley represiva fiscal debe reunir ciertas características intrínsecas que la hagan válida para nuestro régimen constitucional.

En consecuencia, debe ser una regla escrita, ya que sólo la escritura da a la norma la cualidad de que todos los habitantes del estado puedan tener ante sus ojos, tanto los delitos, como sus penas, debidamente limitadas, además, debe tener las necesarias características de generalidad y permanencia, así como también, cumplir con los requisitos formales de toda ley, esto es, debe haber sido sancionada y promulgada según las exigencias constitucionales.

La excepción de cosa juzgada, que en materia penal se expresa en el aforismo "Non bis in idem", presenta en el orden tributario algunas particularidades.

Este principio, indiscutido en materia penal, de que nadie puede ser juzgado dos veces por un mismo delito. Y que procesalmente está garantizado a través de la excepción de cosa juzgada que concede la letra C del Art. 264 del Código Procesal Penal, con el carácter de excepción de previo y especial pronunciamiento, puede verse amenazado, en materia tributaria, por la existencia de ciertas normas en virtud de las cuales algunos hechos u omisiones constituyen, a la vez, según el grado de voluntariedad, delitos o infracciones

fiscales que dan origen a procedimientos sancionatorios diversos, ante autoridades también distintas, pero que, sin embargo, podrían llegar a pretender una competencia que ponga en jaque la garantía que estamos comentando.

Analizaremos dos problemas que podrían llegar, a presentarse:

1. El análisis del Art. 97 nos permite apreciar que la gran mayoría de las conductas que este cuerpo legal califica de delictivas, son también, cuando falta la malicia, constitutivas de infracciones tributarias, las cuales, por su naturaleza están entregadas en su juzgamiento a la propia administración. Es el caso del N° 4, que sanciona las declaraciones incompletas o falsas.

Esto hace surgir la siguiente interrogante: ¿Qué ocurre si el Servicio calificando una conducta como delictiva, deduce querella y esta no prospera en los tribunales? La pregunta va concretamente dirigida a lo siguiente: ¿Puede en este caso el Servicio aplicar las sanciones que correspondan a la infracción?

Siguiendo con el ejemplo, podemos imaginarnos las siguientes situaciones;

a) La sentencia judicial absolvió al contribuyente, basada en que no se acreditaron los hechos constitutivos del delito, para que el contribuyente acredite no haber tenido participación alguna en ellos, u otra razón similar.

En tal caso, no cabe duda de que el procesado podrá ampararse en la cosa juzgada y el Servicio no podrá aplicarle sanción alguna por la vía administrativa, basado en el 97 N° 3; es decir, no podrá ahora considerar el hecho como infracción y proceder de acuerdo al procedimiento administrativo respectivo.

b) Más discutible podría parecer el caso en que la sentencia absolutoria dictada en favor del contribuyente se basa en que no se ha acreditado suficientemente en el proceso el dolo o malicia que se imputa al inculpado. En este evento, nos encontramos, precisamente frente a una conducta que, de existir dolo, pudo ser constitutiva de delito y que al no concurrir este elemento, deviene en mera infracción.

De manera que el Servicio pudo legítimamente, aplicar las sanciones propias de la contravención por la vía administrativa, pero no lo hizo, confiando en que lograría acreditar la responsabilidad criminal del infractor o más exactamente, de que los hechos eran constitutivos de delito.

Surge, por lo tanto, la pregunta: La sentencia judicial absolutoria, basada en la falta de dolo elemento esencial para el delito pero no para la infracción ¿asegura la impunidad del contribuyente frente a la administración, por la infracción que su conducta no dolosa configura?

¿Puede el Servicio dar la calidad de infractor a este contribuyente que ha sido absuelto de responsabilidad delictual, si los elementos materiales del delito, que son los mismos de la infracción, han quedado configurados y si no ha merecido sanción penal ha sido solamente por el hecho de que no fue posible acreditar que obró dolosamente, elemento subjetivo que la infracción no precisa?

Por una parte, el contribuyente está protegido por la sentencia absolutoria (que tiene fuerza de cosa juzgada), pero, por otra parte, esta misma sentencia parece servir de base para la responsabilidad administrativa que pueda imputársele, ya que en el proceso ha quedado constancia, según suponemos, de los siguientes hechos:

A) Que es efectivo que la declaración, es incompleta; y

B) Que no ha existido malicia en el agente. La infracción del N° 4 del Art. 97 del Código se configura precisamente con estos dos supuestos: declaración incompleta originada por culpa o negligencia.

El problema planteado debería solucionarse a la luz de los artículos 161 N° 10 y 162 inciso 3°.

De acuerdo al 161 N° 10, el Servicio, una vez entregado el asunto a la justicia ordinaria, no puede retomarlo, y esto porque, según expresa esta disposición; tratándose de delitos tributarios, la sustanciación del proceso y la aplicación de las sanciones, tanto pecuniarias como corporales, corresponderán a la justicia del crimen.

De manera que la cosa juzgada, es decir, la sentencia del juez del crimen tiene efectos absolutos en cuanto impide procesar nuevamente al imputado, sea como infractor, sea como delincuente o lo que es lo mismo, sea para aplicarle sanciones corporales o pecuniarias.

Si el Director interpuso la querella fue porque le dio al hecho el carácter de delito y el N° 10 empieza diciendo: "No se aplicará el procedimiento de este párrafo, tratándose de infracciones que este Código sanciona con multa y pena corporal", es decir, tratándose de delitos tributarios.

De manera que si el tribunal, por cualquiera razón, no impuso sanción alguna al contribuyente, debe estimarse que ha considerado su conducta como no punible, tanto por la vía del delito como por la vía de la infracción.

Por su parte, el Art. 162 expresa en su inciso 3°: "...el director podrá, discrecionalmente, interponer la respectiva denuncia o querella o enviar los antecedentes al director regional para que aplique la multa que correspondiere a través del procedimiento administrativo previsto en el artículo anterior". De manera que, a contrario sensu, si se deduce querella, el Art. 161 no tiene aplicación, es decir, el Servicio pierde la jurisdicción que potencialmente tenía, como lo ratifica el propio Art. 161 en su N° 10.

Pensamos, por lo tanto, que mal podría aplicarse sanción pecuniaria administrativa, por hechos que dieron origen a la querella en las alternativas que se han señalado y, en todo caso, mientras la causa se encontrare pendiente ante el juez en lo criminal.

En materia de contravenciones al Código Tributario, lo normal es la infracción y lo excepcional el delito tributario; en este entendimiento, el Art. 105 inciso 1 de este cuerpo legal, nos presenta la siguiente redacción: "Las sanciones pecuniarias serán aplicadas por el Servicio de acuerdo con el procedimiento que corresponda del libro tercero, excepto en aquellos casos en que de conformidad al presente Código, sean de la competencia de la justicia ordinaria civil".

Creemos que la clara redacción de los artículos citados no deja dudas en cuanto al procedimiento a seguir y, además, vienen a ratificar nuestra opinión en el sentido de que estos diferentes procedimientos y tribunales son consecuencia de diferencias sustanciales entre la infracción y el delito tributario que, si bien son tratadas, en forma conjunta por el Código Tributario, tienen una naturaleza jurídica y un tratamiento, del todo diferenciado.

El propio Código Tributario lo reconoce al prohibir al Servicio toda intervención en los delitos, como no sea la de investigar los hechos que servirán de fundamento a la respectiva denuncia o querella, además de los derechos accesorios que le reconocen el mismo 161 N° 10, y otras disposiciones.

En lo que a infracciones se refiere el Código Tributario entrega al Servicio su juzgamiento y el derecho a aplicar directamente las sanciones a través del procedimiento administrativo que corresponda.

38.- Nuevo procedimiento, juez competente y procedimiento.

Si una infracción tributaria estuviere afecta a sanción corporal o a sanción pecuniaria y corporal, la aplicación de ellas corresponderá a los tribunales con competencia en lo penal (Art. 105, Inc. 3, CT)²⁶⁰.

El procedimiento se ajustará a lo dispuesto en el Código Procesal Penal, con algunas modificaciones contempladas en el Código Tributario, que serán tratadas a continuación.

39.- Decisión del director.

Norma antigua: Si la infracción tributaria pudiere ser sancionada con multa y pena corporal, el Director podrá, discrecionalmente, interponer la respectiva denuncia o querella o enviar los antecedentes al Director Regional para que aplique la multa que correspondiere a través del procedimiento "administrativo" previsto en el artículo 161 del Código Tributario (Art. 162, Inc. 3°, CT).

Norma nueva: Si la infracción pudiere ser sancionada con multa y pena privativa de la libertad, el Director podrá discrecionalmente, interponer la respectiva denuncia o querella o enviar los antecedentes al Director Regional para que persiga la aplicación de la multa que correspondiere a través de procedimiento "administrativo" previsto en el artículo 161 del CT (Art. 162, Inc. 3°, CT).

La reforma mantuvo en este punto la calificación de procedimiento "administrativo" para aquel regulado por el artículo 161 CT. Si esto era ya un error antes de la reforma, lo es todavía más después de ella.

²⁶⁰ En este caso, el término "corporal" no es corregido por la reforma.

Normas comunes: Por resolución N° 56, de 1 octubre 2003, el Director delegó, en el Jefe del Departamento Subdirección Jurídica, la facultad de decidir la interposición de la respectiva denuncia o querella, en el caso de los delitos previstos y sancionados en el artículo 97 N° 4°, inciso final, N° 8°, N° 22° y N° 23° del Código Tributario.

La decisión del Subdirector Jurídico se expresará mediante una resolución que, en copia autorizada, se debe incorporar al expediente judicial respectivo.

En la misma resolución N° 56, el Director delegó en los Directores Regionales, la facultad de asumir, por sí o por intermedio de mandatario, la representación y defensa del Fisco en el ejercicio de la acción penal respecto de los delitos previstos y sancionados en el artículo 97 N°4° inciso final, N°22° y N°23° del Código Tributario. Esta delegación comprende tanto la facultad de presentar la respectiva denuncia o querella, como su intervención en los procesos que se incoen²⁶¹.

Por resolución N° 72, de 12 diciembre 2003, el Director delegó en el Jefe del Departamento Subdirección Jurídica la facultad de decidir la interposición de la acción para perseguir la aplicación de la respectiva sanción pecuniaria, de acuerdo a lo establecido en el artículo 162, Inc. 3°, del Código Tributario, en el caso de las infracciones contempladas en los artículos 30 inc. 5°; 97 N°s. 4°, 5°, 8°, 9°, 10°, Inc. 3°, 12°, 13°, 14°, 18°, 22° y 23°; y, 100 del Código Tributario.

La decisión del Subdirector Jurídico se expresará mediante una resolución que, en copia autorizada, se deberá incorporar al expediente judicial respectivo²⁶².

²⁶¹ Resolución N°56, 1 octubre 2003. Boletín SII, 599, octubre 2003, pp. R9-91.

²⁶² Resolución N° 72, 12 diciembre 2003, Boletín SII, 601, diciembre 2003. pp. 76-77.

40.- Recopilación de antecedentes.

Tratándose de infracciones tributarias que el Código Tributario sanciona con multa y pena privativa de la libertad.²⁶³

Corresponderá al SII recopilar los antecedentes que habrán de servir de fundamento a la decisión del Director a que acabamos de referirnos. (Art. 161, N° 10°, inc. 1°, CT).

Con el objeto de llevar a cabo la referida recopilación de antecedentes, el Director podrá ordenar la aposición de sellos y la incautación de los libros de contabilidad y demás documentos relacionados con el giro del negocio del presunto infractor (Art. 161, N° 10°, Inc. 2°, CT).

Las medidas mencionadas en el párrafo anterior podrán ordenarse para ser cumplidas en el lugar en que se encuentren o puedan encontrarse los respectivos libros de contabilidad y documentos, aunque aquél no corresponda al domicilio del presunto infractor (Art. 161, N° 10, Inc. 3°, CT).

Para llevar a efecto las medidas de que tratan los párrafos anteriores, el funcionario encargado de la diligencia podrá recurrir al auxilio de la fuerza pública la que será concedida por el Jefe de Carabineros más inmediato sin más trámite que la exhibición de la resolución que ordena dicha medida, pudiendo procederse con allanamiento y descerrajamiento si fuere necesario (Art. 161, Inc. 4°, CT).

Contra la resolución que ordene dichas medidas y sin que ello obste a su cumplimiento, podrá ocurrirse ante el juez de letras en lo civil de turno del domicilio del contribuyente, quien resolverá con citación del Jefe del Servicio del lugar donde se haya

²⁶³ Hemos corregido la expresión "corporal", a pesar que la reforma incorpora esta enmienda en forma gradual y por regiones.

cometido la infracción. El fallo que se dicte sólo será apelable en lo devolutivo. (Art. 161, Inc. 5°, CT).

El Código señala que el Director del SII puede disponer el examen de las cuentas corrientes, por resolución fundada, cuando dicho Servicio se encuentre investigando infracciones a las leyes tributarias sancionadas con pena corporal (Art. 62, Inc. 2°, CT). Conforme a lo que se ha sostenido fundadamente por varios autores, la disposición transcrita se encuentra tácitamente derogada por la reforma procesal penal.

Jurisprudencia: El apelante ha centrado en estrados su alegación en torno al uso dado a la información obtenida, la que a su juicio, sólo podría ser utilizada en una investigación por delito tributario, pero no en un procedimiento de fiscalización de inversiones, como lo sería el de autos, argumentación que será rechazada, por cuanto, el artículo 62 del Código Tributario sólo regula la forma de acceder al examen de las cuentas corrientes, pero no restringe el uso de dicha información y, por lo demás, la propia ubicación de dicha disposición en el Código Tributario nos lleva a esa conclusión, esto es, en el Título IV, Libro 1, de los "Medios especiales de fiscalización".²⁶⁴

41.- Colaboración del ministerio público.

El Ministerio Público debe informar al Servicio, a la brevedad posible, los antecedentes de que tomare conocimiento con ocasión de las investigaciones de delitos comunes y que pudieren relacionarse con los delitos tributarios sancionados con pena privativa de la libertad (Art. 162, Inc. 6°, CT).

Si no se hubieren proporcionado los antecedentes sobre alguno de esos delitos, el Servicio los solicitará al fiscal que tuviere a su cargo el caso, con la sola finalidad de

²⁶⁴ CA Rancagua 6 noviembre 2003, considerando 10, rol 19.173, Boletín SII 605, abril 2004, p. 162.

decidir si presentará denuncia o interpondrá querella, o si requerirá que lo haga al Consejo de Defensa del Estado. De rechazarse la solicitud, el Servicio podrá ocurrir ante el respectivo juez de garantía, quien decidirá la cuestión mediante resolución fundada (Art. 162, Inc. 7, CT).

Por resolución N° 105, de 23 agosto 2006, el Director delegó en el Subdirector Jurídico, y en los Directores Regionales del Servicio en el ámbito de su jurisdicción territorial, la recién referida facultad de solicitar al Fiscal del Ministerio Público, que tuviere a su cargo el caso, los antecedentes de que hubiere tomado conocimiento con ocasión de las investigaciones de delitos comunes y que pudieren relacionarse con hechos constitutivos de delitos tributarios sancionados con pena corporal, con la sola finalidad de decidir si se presentará denuncia o se interpondrá querella, o si se requerirá que lo haga al Consejo de Defensa del Estado.

Para el caso que la solicitud fuere rechazada, se delega en el Subdirector Jurídico y Directores Regionales, la facultad de recurrir, en representación del SII, ante el Juez de Garantía competente a fin de que este último decida la cuestión de conformidad con lo que previene la parte final del inciso séptimo del artículo 162 del Código Tributario.

El Subdirector Jurídico ejercerá esta facultad cuando sea requerido para ello por otro Subdirector del Servicio o por los Jefes de los Departamentos de Defensa Judicial o de Investigación de Delitos Tributarios o Jefes de las oficinas fiscalías contra el comercio clandestino o antifacturas falsas. Los Directores Regionales del Servicio, a su vez, la ejercerán cuando, fueren requeridos sobre esta materia por los jefes de departamentos u oficinas de su dependencia.²⁶⁵

²⁶⁵ Resolución N° 105, 23 agosto 2006, Boletín SII 633, agosto 2006, p. 70.

42.- Denuncia o querella.

Las investigaciones de hechos constitutivos de delitos tributarios sancionados con pena privativa de libertad²⁶⁶ sólo podrán ser iniciadas por denuncia o querella del Servicio de Impuestos Internos. Con todo, la querella podrá también ser presentada por el Consejo de Defensa del Estado, a requerimiento del Director. (Art. 162, Inc. 1°, CT).

Norma antigua: La circunstancia de haberse iniciado el procedimiento general para la aplicación de sanciones por denuncia administrativa, no será impedimento para que, en los casos de infracciones sancionadas con multa y pena privativa de la libertad, se interponga querella o denuncia. En tal caso el Director Regional se declarará incompetente para seguir conociendo el asunto en cuanto se haga constar en el proceso respectivo el hecho de haberse acogido a tramitación la querella o efectuado la denuncia (Art. 162, Inc. 4°, CT).

Norma nueva: La circunstancia de haberse iniciado el procedimiento general para la aplicación de sanciones por denuncia administrativa, no será impedimento para que, en los casos de infracciones sancionadas con multa y pena privativa de la libertad, se interponga querella o denuncia. En tal caso, el Juez Tributario y Aduanero se declarará incompetente para seguir conociendo el asunto en cuanto se haga constar en el proceso respectivo el hecho de haberse acogido a tramitación la querella o efectuado la denuncia (Art. 162, Inc. 4°, CT).

Igualmente, la iniciación del procedimiento contemplado en el artículo 165 del código tributario y la aplicación de las respectivas sanciones pecuniarias no constituirán impedimento para el ejercicio de la acción penal que corresponda (Art. 165, N° 7°, CT).

²⁶⁶ Hemos corregido el término "corporal", por tratarse de un error manifiesto, a pesar de que la reforma hace esta enmienda en forma gradual y diferida.

Jurisprudencia: (i) Los ilícitos de que se trata son de acción penal mixta, esto es, la acción puede iniciarse exclusivamente por el SII o el Consejo de Defensa del Estado en su caso, mediante denuncia o querella, pero una vez iniciado el proceso, el juez tiene todas las facultades para investigar, procesar, acusar y condenar a quienes resulten o aparezcan como responsables del o los delitos que se trate, como si efectivamente, se tratara de un delito de acción penal pública. A mayor abundamiento, valga señalar que en un delito de acción penal mixta, basta dirigir la acción contra quienes resulten responsables, sin que sea imprescindible indicar con preedición el nombre o nombres de los inculcados, porque en caso contrario, se estaría estableciendo una limitación de las facultades del órgano jurisdiccional.

(ii) El querellante SII en su acusación particular señaló que, además del delito del inciso final del N° 4° del artículo 97, por el que se querelló, concurriría el ilícito del inciso 1° por cuanto el encartado realizó “omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones grabadas”. Sin embargo, como se expuso, este delito no fue incluido en la querella criminal de fojas 1 y siguientes, no pudiendo ordenarse la instrucción de sumario por figuras o hechos diversos de los señalados por el exclusivo sujeto activo en la querella, quedando fuera de lo resolutive de este fallo, pronunciarse sobre este delito.²⁶⁷

43.- Modificaciones al procedimiento penal.

En las investigaciones penales y en los procesos que se inicien por delitos tributarios, la representación y defensa del Fisco corresponderá sólo al Director, por sí o por medio de mandatario, cuando la denuncia o querella fuere presentada por el Servicio, o sólo al Consejo de Defensa del Estado, en su caso (Art. 162, Inc. 2°, CT).

El denunciante o querellante ejercerá los derechos de la víctima de conformidad al Código Procesal Penal. En todo caso, los acuerdos reparatorios que celebre, conforme al

²⁶⁷ 9° Juzgado del Crimen de Sigo., 9 abril 2007, Boletín SII 644, julio 2007, p. 107.

artículo 241 del Código Procesal Penal, no podrán contemplar el pago de una cantidad de dinero inferior al mínimo de la pena pecuniaria, sin perjuicio del pago del impuesto adeudado y los reajustes e intereses penales que procedan de acuerdo al artículo 53 del Código Tributario (Art. 162, Inc. 2º; CT).

La justicia ordinaria podrá ordenar el examen de las cuentas corrientes en el caso de procesos por delitos que digan relación con el cumplimiento de obligaciones tributarias (Art. 62, Inc. 1º, CT).

Si, en los procedimientos penales que se sigan por los mismos delitos, procediere la prisión preventiva, para determinar en su caso la suficiencia de la caución económica que la reemplazará, el tribunal tomará especialmente en consideración el hecho de que el perjuicio fiscal se derive de impuestos sujetos a retención o recargo o de devoluciones de tributos; el monto actualizado, conforme al artículo 53 del Código Tributario, de lo evadido o indebidamente obtenido, y la capacidad económica que tuviere el imputado (Art. 163, Inc. 2º, CT).

Cuando el Director del Servicio debiere prestar declaración testimonial en un proceso penal por delito tributario, se aplicará lo dispuesto en los artículos 300 y 301 del Código Procesal Penal (Art. 163, Inc. 1º, CT).

44.- Relación entre proceso penal y proceso tributario.

Debemos, en fin, examinar las relaciones entre la jurisdicción penal, de una parte, y la determinación tributaria (en sede administrativa o ante el juez tributario), por otra.

El ejercicio de la acción penal es independiente de la acción de determinación y cobro de impuestos (Art. 105, inciso final, CT).

Norma antigua: La interposición de la acción penal o denuncia administrativa no impedirá al Servicio proseguir los trámites inherentes a la determinación de los impuestos adeudados; igualmente no inhibirá al Director Regional para conocer o continuar conociendo y fallar la reclamación correspondiente (Art. 162, Inc. 5°, CT).

Norma nueva: La interposición de la acción penal o denuncia administrativa no impedirá al Servicio proseguir los trámites inherentes a la determinación de los Impuestos adeudados; igualmente no inhibirá al Juez Tributario y Aduanero para conocer o continuar conociendo y fallar la reclamación correspondiente. (Art. 162, Inc. 5°, CT).

Norma antigua: Por otra parte, y según hemos ya visto, la circunstancia de haberse iniciado el procedimiento general para la aplicación de sanciones por denuncia administrativa, no será impedimento para que, en los casos de infracciones sancionadas con multa y pena corporal, se interponga querella o denuncia. En tal caso, el Director Regional se declarará incompetente para seguir conociendo el asunto en cuanto se haga constar en el proceso respectivo el hecho de haberse acogido a tramitación la querella o efectuado la denuncia (Art. 162, Inc. 4°, CT).

Norma nueva: La circunstancia de haberse iniciado el procedimiento general para la aplicación de sanciones por denuncia administrativa, no será impedimento para que, en los casos de infracciones sancionadas con multa y pena privativa de la libertad, se interponga querella o denuncia. En tal caso, el Juez Tributario y Aduanero se declarará incompetente para seguir conociendo el asunto en cuanto se haga constar en el proceso respectivo el hecho de haberse acogido a tramitación la querella o efectuado la denuncia (Art. 162, Inc. 4°, CT).

Norma común: Igualmente, la iniciación del procedimiento contemplado en el artículo 165 del Código Tributario y la aplicación de las respectivas sanciones pecuniarias no constituirán impedimento para el ejercicio de la acción penal que corresponda (Art. 165, N 7°, CT).

De las disposiciones citadas se puede deducir un principio general que ha sido sintetizado, por la doctrina italiana, con la fórmula semántica del llamado "doble binario" o "doble vía".

En virtud del principio señalado, el procedimiento administrativo de determinación tributaria (esto es, aquel por medio del cual se suple la falta de declaración o se llega a la rectificación de la declaración del contribuyente) y el eventual proceso tributario (que nace con la impugnación de la liquidación por parte del contribuyente) no pueden ser suspendidos por estar pendiente el procedimiento penal que tiene por objeto los mismos hechos o hechos conexos.

Del mismo modo, el proceso penal no puede ser postergado o suspendido por la acción de determinación y cobro de impuestos, por la iniciación del procedimiento general para la aplicación de sanciones, o por la iniciación de los procedimientos especiales para la aplicación de ciertas multas contemplados en el artículo 165 del Código Tributario ni por la aplicación, dentro de este último procedimiento, de las respectivas sanciones pecuniarias.

El principio referido tiene su fundamento principal en dos razones:

En primer lugar, por lo inaceptable, tanto de la dilación en la oportunidad de la correspondiente decisión, como del consiguiente debilitamiento del sistema sancionador.

En segundo lugar, por la diversidad de las reglas probatorias válidas en cada uno de los dos procesos, no trasladables del uno al otro sin perjudicar al imputado o a la administración financiera.²⁶⁸

En todo caso, en lo que concierne a las relaciones entre proceso tributario y proceso penal en materia tributaria, no puede faltar una recíproca influencia entre sentencia

²⁶⁸ SANTAMARÍA, Baldassarre, ob. cit., parte general, p. 332.

tributaria y juicio penal y viceversa. En efecto, si bien es verdad que el juez penal no queda vinculado al resultado del proceso tributario, es también cierto que el referido juez podrá utilizarlo como elemento de prueba del hecho determinado en el proceso tributario, valorándolo según los principios establecidos en el Código Procesal Penal.²⁶⁹

El juez tributario, a su vez, no podrá ignorar las decisiones del juez penal, incluso en consideración a los instrumentos de prueba de que aquél puede disponer; todo eso por un esencial problema de coordinación entre los procesos, sin la cual se podría llegar al absurdo de aplicar sanciones penales por evasiones de impuesto no reconocidas por el juez tributario.²⁷⁰

Como excepción al principio de la autonomía de los procesos penal y tributario, el artículo 165, N°9°, del Código Tributario dispone que: La interposición de reclamo en contra de la liquidación de los impuestos originados en los hechos infraccionales sancionados en el N° 20 del artículo 97, suspenderá la resolución de la reclamación que se hubiere deducido en contra de la notificación de la citada infracción, hasta que la sentencia definitiva que falle el reclamo en contra de la liquidación quede ejecutoriada.

Recordemos que el N° 20 del artículo 97 del Código Tributario sanciona la deducción como gasto o uso del crédito fiscal que efectúen, en forma reiterada, ciertos contribuyentes, de desembolsos que sean rechazados o que no den derecho a dicho crédito, por el hecho de ceder en beneficio personal y gratuito del propietario o socio de la empresa, su cónyuge o hijos, o de una tercera persona que no tenga relación laboral o de Servicio con la empresa que justifique el desembolso o el uso del crédito fiscal.

²⁶⁹ SANTAMARÍA, Baldassarre, ob. cit., parte general, p. 334.

²⁷⁰ SANTAMARÍA, Baldassarre, ob. cit., parte general, p. 334.

45.- Los apremios en materia tributaria.

La justicia ordinaria podrá decretar el arresto del infractor hasta por quince días, como medida de apremio, a fin de obtener el cumplimiento de las obligaciones tributarias señaladas en los artículos 95 y 96 del Código Tributario (art. 93, inc. 1º, CT).

Dentro del ámbito tributario, los apremios asumen dos formas o variantes que están reguladas, respectivamente, en los artículos 95 y 96 del Código Tributario.

En ambos casos, el procedimiento de aplicación de los apremios consta de una etapa administrativa y de una etapa judicial, que serán explicadas en relación a cada una de las dos variantes. También existen algunas normas comunes aplicables a ambas variantes, que serán consideradas al final del estudio de los apremios.

46.- Primera variante a los apremios.

46.1.- Casos en que procede el apremio.

La primera variante de apremio está contemplada en el artículo 95 del Código Tributario y procede en los siguientes casos:

(i) En contra de las personas que, habiendo sido citadas por segunda vez en conformidad a lo dispuesto en el artículo 34 del Código Tributario, durante la recopilación de antecedentes a que se refiere el artículo 161, N° 10, del Código Tributario, no concurren sin causa justificada (art. 95, inc. 1º, CT).

Recordemos que, según el artículo 34 del Código Tributario, están obligados a atestiguar bajo juramento sobre los puntos contenidos en una declaración, los contribuyentes, los que la hayan firmado y los técnicos y asesores que hayan intervenido en

su confección o en la preparación de ella o de sus antecedentes, siempre que el Servicio lo requiera, dentro de los plazos de prescripción. Tratándose de sociedades, esta obligación recaerá, además, sobre los socios o administradores que señale la dirección regional. Si se trata de sociedades anónimas o en comandita, están obligados a prestar ese juramento su presidente, vicepresidente, gerente, directores o socios gestores, que, según el caso, indique la dirección regional.

La citación debe efectuarse infructuosamente por dos veces, dentro del marco de la recopilación de los antecedentes que servirán al Director del SII para decidir si se interpone una denuncia o querrela por delito tributario o sólo se aplicará la multa que correspondiere (art. 95, inc. 1°, CT).

(ii) En contra de las personas que, habiendo sido citadas por segunda vez en conformidad a lo dispuesto en el artículo 60, penúltimo inciso, del Código Tributario, durante la recopilación de antecedentes recién referida, no concurran sin causa justificada (art. 95, inc. 1°, CT).

Recordemos que, conforme al artículo 60, penúltimo inciso, del Código Tributario, para la aplicación, fiscalización o investigación del cumplimiento de las leyes tributarias, el Servicio podrá pedir declaración jurada por escrito o citar a toda persona domiciliada dentro de la jurisdicción de la oficina que la cite, para que concurra a declarar, bajo juramento, sobre hechos, datos o antecedentes de cualquier naturaleza relacionados con terceras personas. Estarán exceptuados de estas obligaciones, salvo en los casos de sucesión por causa de muerte o comunidades en que sean comuneros los parientes, el cónyuge, los parientes por consanguinidad en la línea recta o dentro del cuarto grado de la colateral, el adoptante, el adoptado, los parientes por afinidad en la línea recta o dentro del segundo grado de la colateral de dichos terceros. Además, estarán exceptuados de estas obligaciones, las personas obligadas a guardar secreto profesional.

La citación debe efectuarse infructuosamente por dos veces, dentro del marco de la recopilación de los antecedentes que servirán al Director del SII para decidir si se interpone una denuncia o querrela por delito tributario o sólo se aplicará la multa que correspondiere (art. 95, inc. 1°, CT).

(iii) En contra de quienes incurran en las infracciones señaladas en el N° 7 del artículo 97, del Código Tributario (art. 95, inc. 1°, CT).

La infracción de que se trata consiste en no llevar contabilidad o los libros auxiliares exigidos por el Director o el Director Regional de acuerdo con las disposiciones legales, o de mantenerlos atrasados, o de llevarlos en forma distinta a la ordenada o autorizada por la ley, y siempre que no se dé cumplimiento a las obligaciones respectivas dentro del plazo que señale el Servicio, que no podrá ser inferior a diez días.

(iv) En contra del contribuyente que no exhiba sus libros o documentos de contabilidad o entrase el examen de los mismos (art. 95, inc. 10, CT).

46.2.- Procedimiento.

Las citaciones a que se refieren los números (i) y (ii) de la lista anterior deberán efectuarse por carta certificada y a lo menos para quinto día contado desde la fecha en que ésta se entienda recibida. Entre una y otra de las dos citaciones deberá mediar, a lo menos, un plazo de cinco días (art. 95, incisos 1° y 2°, CT). Por el contrario, en los casos de los números (iii) y (iv) anteriores no es necesaria la citación previa.

No obstante, en todos los casos mencionados, para la aplicación de la medida de apremio, será requisito previo que el infractor haya sido apercibido en forma expresa a fin de que cumpla dentro de un plazo razonable (art. 93, inc. 2°, CT). Para esta variante, el apercibimiento deberá efectuarse por el Servicio de Impuestos Internos (art. 95, inc. 3°,

CT). Nada se dice en este caso en cuanto a la forma de notificar el apercibimiento. Por la gravedad de la medida que se intenta aplicar, creemos que cabe aplicar por analogía el artículo 96, inc. 3, del CT y notificar por cédula, sin emplear la carta certificada. Lo dicho no excluye, obviamente, la validez de una posible notificación personal.

En la etapa judicial, corresponderá al Director Regional de Impuestos Internos solicitar el apremio (art. 95, inc. 3°, CT).

Será juez competente para conocer de los apremios comprendidos en esta variante el juez de letras en lo civil de turno del domicilio del infractor (art. 95, inc. final, CT).

47.- Segunda variante a los apremios. (Art. 96)

47.1.- Caso en que procede el apremio.

La segunda variante de apremio está contemplada en el artículo 96 del Código Tributario y procede tratándose de la infracción señalada en el número 11 del artículo 97 del mismo Código, vale decir, en el caso de retardo en enterar en Tesorería impuestos sujetos a retención o recargo (art. 96, inc. 1°, CT).

47.2.- Procedimiento.

Dentro de esta variante, no existe el trámite de citación.

El Servicio de Tesorerías requerirá a las personas que no hayan enterado los impuestos dentro de los plazos legales (art. 96, inc. 2°, CT). El requerimiento se hará por cédula y con él se entenderá que el infractor ha sido apercibido en forma expresa a fin de que cumpla dentro de un plazo razonable (art. 96, inc. 3° CT).

Si las personas requeridas por el Servicio de Tesorerías no pagaren los impuestos en el término de cinco días, contado desde la fecha de la notificación, dicho Servicio enviará

los antecedentes al juez civil del domicilio del contribuyente, para la aplicación de los apremios (art. 96, inc. 2º, CT).

El Servicio de Tesorería suele solicitar el apremio dentro del procedimiento para el cobro ejecutivo de las obligaciones tributarias de dinero.

48.- Normas comunes a ambas variantes.

Para la aplicación de la medida de apremio será requisito previo que el infractor haya sido apercibido en forma expresa a fin de que cumpla dentro de un plazo razonable (art. 93, inc. 2º, CT). Este apercibimiento se hará en la forma explicada dentro del "procedimiento" a que está sometida cada variante.

El juez citará al infractor a una audiencia y con el solo mérito de lo que se exponga en ella o en rebeldía del mismo, resolverá sobre la aplicación del apremio solicitado y podrá suspenderlo si se alegaren motivos plausibles (art. 93, inc. 3º, CT).

Los apremios podrán renovarse cuando se mantengan las circunstancias que los motivaron (art. 94, inc. 1º, CT).

Sobre el particular, la jurisprudencia judicial ha señalado que si bien esta facultad permite que el apremio se renueve frente al incumplimiento, ello en ningún caso significa que se transforme en una prisión preventiva, ya que la naturaleza del apremio es de carácter temporal.²⁷¹

Los apremios no se aplicarán o cesarán, según el caso, cuando el contribuyente cumpla con las obligaciones tributarias respectivas (art. 94, inc. 2º, CT).

²⁷¹ RDJ Tomo LXXXV, 2ª Parte, Sección 4, p. 18, citado por ZAVALA, Ortiz, José Luís, ob. cit., p. 131 de la 1 edición y p. 135 de la 5 edición, ambas de la misma obra.

Las resoluciones que decreten el apremio serán inapelables (art. 93, inciso final, CT).

Jurisprudencia: La medida de apremio fue dictada sin límite de tiempo, es decir, con una duración indefinida y, por lo tanto, con una imprecisión contraria a la naturaleza de una resolución privativa de libertad que vulnera la certeza exigida por toda la normativa que en nuestro país impera al respecto.

Del documento acompañado a fojas 48 del recurso, se desprende que la obligación perseguida compulsivamente a través del apremio no es un impuesto sujeto a retención o recargo como es el contemplado en el N° 11 del artículo 97 del Código Tributario, por lo que el apremio no cumple con las exigencias legales que permiten su procedencia.

De acuerdo a nuestra normativa legal, la responsabilidad penal es de carácter estrictamente personal, de manera que las medidas excepcionales que restringen o privan de libertad son siempre de derecho estricto y para que ellas procedan debe darse cumplimiento a todos y cada uno de los requisitos que en cada caso se requiere, lo cual no ha ocurrido en la especie, por lo cual el recurso de amparo interpuesto deberá ser acogido, debiendo dejarse sin efecto la referida medida de apremio.²⁷²

²⁷² CA Iquique, 5 agosto 2004, considerandos 1°, 3° y 4°, rol 3.329-04. Gaceta Jurídica 290, agosto 2004, pp. 303-304.

CONCLUSION

Al finalizar el desarrollo de la presente memoria podemos razonar en el siguiente sentido; que el tratamiento de los delitos tributarios es una materia apasionante, donde la comprensión de los elementos del delito y su tratamiento tributario, sumado al desarrollo de las circunstancias, forman un panorama que siempre resulta distinto para cada caso, teniendo siempre presente el delgado límite entre dos grandes áreas del derecho como lo son, el derecho penal y el derecho tributario. Recurriendo a muchas otras normas supletorias del derecho común para afinar el engranaje jurídico de sus instituciones y normas.

En la práctica, la importancia del manejo de estos temas se interrelaciona con proteger a la administración del estado del perjuicio fiscal, que es sancionado y que se pretende resguardar en pos de todos los habitantes de la República, delitos que conllevan una malicia, un conocimiento por parte de quienes los cometen o participan, que es bien determinado y claro.

Como es entendido, la contracara de los delitos tributarios es la evasión impositiva o la intención de defraudar al Fisco y vemos con satisfacción la tarea del Estado por cumplir con los principios básicos del derecho tributario, con el establecimiento de nuevos procedimientos para juzgar a los ciudadanos que hayan incurrido en violaciones a sus normas, otorgándoles un tratamiento de igualdad, equidad y legalidad, respondiendo ante un juez imparcial, con los mismos derechos y garantías que para el caso de los delitos comunes.

Concluimos, que para dar un tratamiento eficaz a la norma deben utilizarse de buena manera una gran cantidad de conceptos y orientaciones del derecho, a fin de poder dar un tratamiento satisfactorio en una materia que protege el ingreso fiscal de cual parte importante es destinado a la realización estatal del bien común de las personas, siendo así, el perjuicio fiscal es un perjuicio para la población, afectando la tarea social y las situaciones de bienestar. Por lo cual su correcto control y sanción, nos hace arribar en la idea que la estructura de cada delito debe ser conocida para hacer de ella un buen ejercicio y proteger los intereses del estado y por ende, de la nación toda.

BIBLIOGRAFÍA

- 1.- DUMAY Peña, Alejandro. El delito Tributario. Concepción, Chile: Ediciones Samver, escuela Tipográfica Salesiana. 1968. 333 p.
- 2.- ETCHEBERRY Orthusteguy, Alfredo. Derecho penal. Santiago, Chile: Jurídica de Chile. 1959.
- 3.- GARCIA Escobar, Jaime y UGALDE Prieto, Rodrigo. Curso sobre delitos e infracciones tributarias. Santiago, Chile: Lexisnexis. 2005. 284 p.
- 4.- GARRIDO Montt, Mario. Derecho penal. 3ª ed. Santiago, Chile: Jurídica de Chile. 2003. 355 p.
- 5.- KOGAN Rosenblut, Olga y FIGUEROA Araya, Jaime. El delito Tributario en la legislación y en la jurisprudencia. Santiago, Chile: Imprenta Chile. 1971. 217 p.
- 6.- LABATUT Glena, Gustavo. Derecho penal. 3ª ed. Santiago, Chile: Jurídica de Chile. 1961. 477 p.
- 7.- MASSONE Parodi, Pedro. Infracciones Tributarias. Santiago, Chile: LegalPublishing. 2009. 531 p.
- 8.- RADOVIC Schoepen, Ángela. Sistema sancionatorio tributario, infracciones y delitos. Santiago, Chile: Jurídica de Chile. 1994. 119 p.
- 9.- VALLEJOS Castro, Eduardo. La Prueba en el Delito Tributario. Santiago, Chile: Jurídico Tributaria. Sociedad gráfica unión Limitada. 1988. 532 p.
- 10.- VAN WEEZEL, Alex. Delitos Tributarios. Santiago, Chile: Jurídica de Chile. 2007. 209 p.
- 11.- VILLEGAS, Héctor. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. 7ªed. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma. 1999. 981 p.

12.- CÓDIGO Penal Chileno. Internet. Chile. Biblioteca Congreso Nacional. [Consultas año 2012], Disponible en: <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1984&idParte=0>

13.- CÓDIGO Procesal Penal Chileno. Internet. Chile. Biblioteca Congreso Nacional. [Consultas año 2012], Disponible en:

<http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=176595&idParte=0>

14.- CÓDIGO Tributario Chileno. Internet. Chile. Biblioteca Congreso Nacional.

[Consultas año 2012], Disponible en:

<http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6374&idParte=0>