



FACULTAD DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CHILE
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS PENALES

UNA RECONSTRUCCIÓN DEL BIEN JURÍDICO PATRIMONIO PÚBLICO EN LOS
DELITOS TRIBUTARIOS

El caso del artículo 97 n°4 inciso 3 del Código Tributario y la Nueva Cláusula General Antielusión

Memoria para optar al grado de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales

Maite Gambardella d'Etigny
Profesor guía: Gonzalo Medina Schulz
Santiago, Chile
2016

RESUMEN.....	4
INTRODUCCIÓN.....	5
1. EL ESTADO DE LA CUESTIÓN.....	8
1.1 Precisiones metodológicas	8
1.2 El bien jurídico protegido en los delitos tributarios: Hacienda Pública	9
1.2.1 Tesis patrimonialistas.....	10
1.2.2 Tesis funcionalistas	11
1.3 El estado de la cuestión en la doctrina chilena.....	12
1.3.1 Tesis patrimonialista e institucionalista: delitos tributarios como maquinaciones fraudulentas o delitos institucionales	12
1.3.2 Teorías funcionalistas y conciliadoras: el bien jurídico en las contravenciones y delitos tributarios	15
1.3.3 Transparencia fiscal: delitos de falsedades.....	17
1.3.4 Concepción macrosocial del bien jurídico en los delitos tributarios	18
2. RECONSTRUCCIÓN DEL BIEN JURÍDICO EN LOS DELITOS TRIBUTARIOS.....	20
2.1 El problema del concepto tradicional Hacienda Pública como objeto de protección.....	20
2.2 El derecho tributario sustantivo como práctica de reconocimiento recíproco	23
2.3 Derecho penal y derecho tributario: tesis de la independencia en la justificación	26
2.3.1 Los delitos tributarios como forma de hacer trampa (<i>cheating</i>).....	30
2.3.2 Los fraudes tributarios como delitos reificantes: justificación de la protección penal.	32
2.3.3 El patrimonio público como objeto de protección: condición de posibilidad de decisión sobre el gasto público	34
3. EL CASO DEL ARTÍCULO 97 N° 4 INCISO 3° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y LA NUEVA CLÁUSULA GENERAL ANTELUSIÓN	41

3.1	Sistematización de los delitos tributarios en el Código Tributario chileno.....	41
3.1.1	Fraude fiscal.....	42
3.1.2	Conductas relativas al comercio ilegal.....	46
3.1.3	Infracción de medidas conservativas impuestas por el Servicio de Impuestos Internos	48
3.1.4	Conductas relativas al abuso de franquicias tributarias	48
3.2	Los problemas dogmáticos tradicionales: conceptos de fraude y perjuicio	52
3.3	Una lectura del artículo 97 n° 4 inciso 3° del Código Tributario	57
3.3.1	Excepcionalidad en la descripción típica: doble fraude.....	58
3.3.2	Quien simule una operación tributaria o realice cualquier otra maniobra fraudulenta: concepto de fraude o defraudación.....	58
3.3.3	Que obtenga devoluciones de impuesto que no le correspondan: concepto de perjuicio como frustración del fin y dimensión política del patrimonio público	64
3.4	Concurrencia entre el tipo penal del artículo 97 N°4 inciso tercero del Código Tributario y la nueva cláusula general anti elusión.....	69
3.4.1	La Nueva Cláusula General Anti elusión: interpretación y relación con los delitos tributarios.....	69
3.4.2	Límites y concurrencia del artículo 97 N° 4 inciso tercero del Código Tributario y la Norma General Anti elusión.....	78
	CONCLUSIONES.....	82
	BIBLIOGRAFÍA.....	85

RESUMEN

La tesis propone una reconstrucción alternativa del bien jurídico patrimonio público protegido en los delitos tributarios, con el objeto de construir un criterio de interpretación y sistematización de los mismos, y ofrecer una justificación sustantiva a la categoría “delitos tributarios”. Para lo anterior se revisará en primer lugar, el estado de la cuestión y la inviabilidad del bien jurídico identificado tradicionalmente como Hacienda Pública, reflejo del paradigma clásico del derecho tributario; en segundo lugar, se realizará una reconstrucción alternativa del bien jurídico desde una comprensión del derecho tributario como práctica de reconocimiento recíproco y desde la diferencia conceptual entre la justificación de una obligación tributaria y la justificación de una sanción penal; en tercer lugar se analizarán los casos del artículo 97 n°4 inciso 3 del Código Tributario y la Nueva Cláusula General Antielusión buscando poner a prueba el rendimiento descriptivo del objeto y fundamento de protección propuestos en la tesis.

INTRODUCCIÓN

“Tratar a un hombre como cosa, o como puro sistema mecánico, no es menos sino más imaginario que pretender ver en él a un bábú; representa incluso un grado más de adicción a lo imaginario, pues no solamente el parentesco real del hombre con un bábú es incomparablemente mayor que el que tiene con una máquina, pero también ninguna sociedad primitiva aplicó jamás tan radicalmente las consecuencias de sus asimilaciones de los hombres a otra cosa que lo que hace la industria moderna con su metáfora del hombre-autómata”

(Castoriadis, Cornelius)

Elusión y evasión tributaria se constituyen como graves problemas para los Estados contemporáneos que dependen de los impuestos, no sólo porque ambas figuras disminuyen la recaudación¹ y con ello los ingresos públicos que forman parte del presupuesto destinado a cumplir los fines del Estado, dentro de los cuales se encuentra la redistribución, sino también porque amenazan el concepto mismo de tributación y la justicia de los sistemas tributarios. El Mensaje Presidencial de la Ley de Reforma Tributaria² enuncia el problema como sigue: “[l]a elusión y la evasión hacen que nuestro sistema tributario sea inequitativo y que quienes tienen los recursos para financiar planificaciones tributarias terminen pagando menos impuestos de lo que corresponde”, de manera que “[l]a estructura de nuestra carga tributaria, la evasión y la elusión, hacen que nuestro sistema tributario no contribuya a mejorar la distribución del ingreso” agregando que en otros países “vemos que el sistema tributario y las transferencias producto del gasto público mejoran considerablemente la distribución del ingreso”. Si en la estructura de los sistemas tributarios se disputan cuestiones de justicia, entonces tiene sentido preguntarse por el tratamiento legal y la justificación de la elusión y la evasión como dos conceptos que dan forma a una institución.

¹ Como referencia, el Servicio de Impuestos Internos establece en su Cuenta Pública 2015 que la disminución de la tasa de evasión en 2015 respecto del año base (2013) representa una mayor recaudación estimada en MM\$ 673.133. Cuenta Pública disponible en: http://www.sii.cl/cuenta_publica/CP2015.pdf

² Mensaje de S.E la Presidenta de la República con el que inicia un proyecto de ley de reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Santiago, 1 de abril de 2014, mensaje N° 24-362. Historia de la Ley 20.780, p.6.

Para mostrarlo desde otro punto de vista, la repercusión mediática, social y política que han tenido en Chile los así llamados “caso Penta” y “Panamá papers”, releva la pregunta referida a la justificación del derecho tributario y el derecho penal tributario: ¿Qué justifica nuestra obligación de pagar impuestos? Luego, ¿qué es lo que la comunidad busca proteger a través de los delitos tributarios? En otras palabras, ¿qué justifica la imposición de una pena a quién incumple la obligación de pagar impuestos? Consecuentemente, ¿son adecuados para ello los tipos penales existentes en el Código Tributario chileno? ¿Cuál es el rol de la nueva cláusula general antielusión? Las preguntas desde las cuales se desarrolla esta tesis pueden reducirse a la siguiente: ¿Qué, cómo y por qué prohibimos la elusión y la evasión de los impuestos?

El objeto de esta tesis es realizar una reconstrucción dogmática alternativa del objeto y fundamento de protección de los delitos tributarios que permita justificar sustantivamente la categoría “delitos tributarios”, así como construir un criterio de interpretación y sistematización de los mismos. Para lo anterior se revisará en primer lugar el estado de la cuestión y la inviabilidad del bien jurídico identificado tradicionalmente como Hacienda Pública, reflejo del paradigma clásico de derecho tributario; en segundo lugar, se realizará una reconstrucción alternativa del bien jurídico patrimonio público desde una comprensión del derecho tributario como práctica de reconocimiento recíproco y desde la diferencia conceptual entre la justificación de una obligación tributaria y la justificación de una sanción penal; en tercer lugar, se analizarán los casos del artículo 97 n°4 inciso 3 del Código Tributario y la nueva cláusula anti elusión del artículo 4 del Código Tributario buscando poner a prueba el rendimiento descriptivo del objeto y fundamento de protección propuestos en la tesis. Lo que se pretende, en último término es contribuir desde una revisión y construcción dogmática a la interpretación de las normas penales tributarias vigentes.

La comprensión del derecho tributario como práctica de reconocimiento recíproco que subyace al desarrollo de esta tesis, trae consigo una dificultad intuitiva debido a la forma en que la tributación ha sido institucionalizada contemporáneamente en las naciones capitalistas de Occidente como una institución opresiva, “[l]a institucionalización de la tributación justificada de forma meramente instrumental, combinada con las economías de mercado neoliberales actualmente existentes, produce un resultado explosivo que no deja espacio posible a la solidaridad o a las virtudes de la dependencia recíproca”³. En este

³ Saffie (2013) p.217. La tesis doctoral de Francisco Saffie propone una comprensión del derecho tributario como práctica de reconocimiento recíproco que subyace a la crítica que se pretende realizar en esta tesis al estado de la cuestión penal tributaria y al paradigma clásico del derecho tributario, para luego desarrollar las

contexto, la indignación que producen conductas elusivas, como las referidas al reciente caso Panamá papes, y evasivas, como aquellas representadas en el así llamado caso Penta, permite afirmar y relevar que la tributación se ha convertido en una lucha por reconocimiento, en tanto quien no paga sus impuestos no reconoce al resto de la comunidad política, operando la reificación, significante de un olvido del reconocimiento⁴, *“proceso mediante el cual perdemos la consciencia del grado en que debemos nuestro conocimiento y cognición de los otros, a una posición antecedente de compromiso y reconocimiento empático”*⁵. Perdemos la consciencia de la intersubjetividad y volvemos el pago de impuestos, como también otras instituciones modernas, hacia un cálculo autómatas e individual, cosificando al resto y construyendo justificaciones meramente instrumentales que no son suficientemente explicativas, tal como sugiere Castoriadis al describir la construcción moderna del hombre como una asimilación radical de un sistema mecánico, comprensión que es más adicta a lo imaginario, sugiere el autor, y más radical que las imágenes míticas del mundo clásico.

cuestiones propias referidas a la reconstrucción del bien jurídico en los delitos tributarios. Por lo anterior, el trabajo mencionado será una referencia recurrente en la primera parte de esta tesis y además, a ella se remitirán ciertas discusiones que exceden el trabajo aquí propuesto y que, en cambio, en ella se encuentran desarrolladas en profundidad. Las citas en español corresponden a una versión traducida de la tesis, no publicada y autorizada por el autor, razón por la cual varía también la paginación de las citas.

⁴ Honneth (2007) p.91.

⁵ Saffie (2013) p.218.

1. EL ESTADO DE LA CUESTIÓN

El estado de la cuestión supone admitir como punto de partida, el escaso desarrollo dogmático que ha existido en Chile frente a las preguntas que subyacen a los delitos tributarios, así como a los problemas actuales del derecho penal económico.

1.1 Precisiones metodológicas

Es común a la dogmática la siguiente afirmación: las normas de comportamiento deben proteger bienes jurídicos prescribiendo la evitación de su lesión o puesta en peligro⁶, idea que consecuentemente deviene en la discusión respecto de qué debe entenderse por bien jurídico. En estos términos, se propone una definición que no encontrará resistencia sustancial⁷: bien jurídico es una determinada propiedad exhibida por una persona, una cosa o una institución, en cuya conservación se sustenta una valoración positiva o favorable del estado de la misma persona, cosa o institución⁸. Como advierte el profesor Juan Pablo Mañalich, “[e]s dogmáticamente indispensable (...) resistir el colapso de la distinción entre el fundamento y el objeto de la protección dispensada por la norma de comportamiento cuyo quebrantamiento es constitutivo del respectivo género delictivo”⁹, de manera que la identificación precisa del objeto de protección es relevante porque cumple una función dogmática como “herramienta de reconstrucción racional de la regulación en cuestión”¹⁰, lo cual significa que la identificación del bien jurídico ha de exhibir suficiente rendimiento descriptivo y explicativo como para esclarecer y especificar el comportamiento sometido a la norma. Así, la estructura propia del delito debe explicarse en estos términos, es decir, si el delito en cuestión exhibe el carácter de un delito de peligro, su consumación debe coincidir con un menoscabo del objeto de protección de la norma que consista en la puesta en peligro de la propiedad determinada positivamente valorada¹¹.

En el mismo sentido, considerar al derecho penal como protector de bienes jurídicos desde una función crítica¹², resulta útil como herramienta de interpretación de los tipos penales, toda vez que

⁶ Kindhäuser (2009b) p.502.

⁷ Ibid.

⁸ Mañalich (2014) p.43.

⁹ Ibid.

¹⁰ Ibid.

¹¹ Ibid.

¹² Frisch (2007) p.309

el concepto de bien jurídico puede considerarse como “el punto de fuga de las figuras de imputación o el eje material de una norma”¹³. Lo anterior supone reconocer la escisión del bien jurídico o fundamento y el objeto material u objeto de la acción de una norma penal, ya que en muchos casos no es adecuada la normación del bien jurídico como objeto de conducta, de manera que se penaliza un objeto de acción diferente al bien jurídico¹⁴. En el ámbito del derecho penal económico y específicamente del derecho penal tributario, el concepto de bien jurídico puede resultar particularmente relevante si se considera que, en primer lugar, siempre los tipos penales estarán referidos a un marco jurídico especial o extrapenal, tributario en el caso de esta tesis, lo que implica una estructura típica con múltiples elementos normativos y una forma de tipificación a partir de las estructuras de delitos de peligro; y en segundo lugar, se protegen bienes jurídicos colectivos o supraindividuales, de manera que es necesario incluir criterios materiales para su interpretación¹⁵.

Hablar de justificación en determinados delitos, sin embargo, no puede reducirse al análisis del bien jurídico protegido, pues hablar de justificación supone descifrar las razones por las cuales la comunidad en la que el delito se establece considera justa o correcta su tipificación y por tanto, supone abordar la discusión filosófica que subyace y fundamenta al propio delito¹⁶. Por lo mismo, estas páginas pretenden incluir las cuestiones de filosofía y teoría general del derecho que sirven de fundamento y justificación a los delitos tributarios en la reconstrucción de un bien jurídico que cumple al menos dos roles distintos¹⁷: en primer lugar, busca elaborar una justificación alternativa de la existencia de una categoría de normas penales como legitimación sustantiva de ésta; y en segundo, construir un criterio central de interpretación y sistematización de los tipos individuales que componen la categoría en cuestión desde la identificación del objeto de protección.

1.2 El bien jurídico protegido en los delitos tributarios: Hacienda Pública¹⁸

Siguiendo la sistematización propuesta por varios autores¹⁹ en la materia, es posible reconocer dos grupos de respuestas frente a la pregunta por el bien jurídico protegido en los delitos tributarios:

¹³ Hefendehl (2007) p.196.

¹⁴ Hefendehl (2007) p.181.

¹⁵ Echavarría Ramírez (2014) p.6.

¹⁶ Valenzuela (2011) pp.54-57.

¹⁷ Wilenmann (2011) p.532.

¹⁸ En adelante, Hacienda Pública con mayúscula se refiere al concepto tradicional del mismo como bien jurídico protegido en los delitos tributarios.

uno de corte patrimonial y otro funcional. Luego del análisis de ambos grupos de teorías se sostendrá que las respuestas mayoritarias se constituyen en realidad como una conciliación entre ambas tesis, llegando a un fundamento y a un bien jurídico común que es un reflejo del paradigma clásico de derecho tributario²⁰, en adelante, Hacienda Pública, ya sea entendida como patrimonio público o como función estatal de recaudación. Si bien me interesa particularmente el desarrollo que ha tenido la discusión en la doctrina chilena, un análisis detallado de ambos grupos de teorías supone el estudio de la doctrina española y alemana, debido al desarrollo que ha alcanzado la discusión en ambos sistemas jurídicos, lo que permite construir un marco teórico que luego pueda aplicarse al debate y a la legislación nacional.

1.2.1 Tesis patrimonialistas

El grupo de autores²¹ cuyas respuestas se sistematizan dentro de una tesis patrimonialista, suponen que el bien jurídico protegido en los delitos tributarios es el patrimonio de la Hacienda Pública, desde una concepción económica, de manera que se reconoce un incumplimiento de la obligación legalmente impuesta al contribuyente cuando éste genere un daño económico al acreedor: el Fisco²². En su primera formulación²³, esta teoría entendió los delitos tributarios como equivalentes a los delitos contra el patrimonio²⁴, tanto en su estructura como en su justificación, específicamente con el delito de estafa²⁵. Esta concepción fue superada a través de una caracterización del patrimonio estatal o público que lo diferencia del patrimonio privado²⁶. Así, los autores que actualmente defienden la tesis patrimonialista, lo hacen desde una concepción objetiva de la Hacienda Pública, entendida como un conjunto de bienes, derechos y obligaciones de titularidad estatal cuya función se corresponde con la satisfacción de necesidades colectivas²⁷. Hay quienes, como el autor español Martínez-Buján Pérez, anteponen al bien jurídico inmediato

¹⁹ En este sentido Laporta (2013); Martínez-Buján Pérez (1995); García Cervero (2007); Bajo y Bacigalupo (2010).

²⁰ El concepto “paradigma clásico de derecho tributario” es propuesto en Saffie (2013) pp.50 y ss. Véase *infra* p.20.

²¹ En este sentido Martínez-Buján Pérez (2015) pp.528-529; Bajo y Bacigalupo (2010) pp.271-272.

²² Van Weezel (2007) p.14.

²³ Rodríguez Devesa y Serrano Gómez (1995) p.578.

²⁴ Ésta es la interpretación mayoritaria de la jurisprudencia y parte de la doctrina alemana en la actualidad según Kuhlen (2015) p.66.

²⁵ Reivindicando la analogía, aclaran Bajo y Bacigalupo (2010) p.273 “La simetría con el delito de estafa consiste simplemente en que en el delito fiscal existe una defraudación –un engaño y un perjuicio- sin que la identificación vaya más allá”.

²⁶ Echavarría Ramírez (2014) p.12.

²⁷ Mayer (2007) p.227.

Hacienda Pública, un bien jurídico mediato y supraindividual, a saber, el orden económico. Así, el delito de defraudación tributaria es pluriofensivo en tanto protege dos bienes jurídicos en dos niveles diferentes. Por una parte, protege un bien jurídico mediato y supraindividual que corresponde al orden económico; y por otra parte, protege un bien jurídico inmediato que corresponde al patrimonio de la Hacienda Pública. En este sentido -sostiene el autor- el único bien jurídico posible de afectar al producirse la lesión y, por tanto incluido en el dolo del autor, es el patrimonio de la Hacienda Pública, ya que el orden económico es un bien jurídico mediato o genérico, de manera que no puede ser afectado por la realización del delito considerado individualmente, ni tampoco servirá de criterio interpretativo rector del tipo en sentido dogmático²⁸. A las teorías patrimonialistas subyace la idea que los impuestos son una forma o un instrumento económico de ingreso público, es decir, aquello valioso que se busca proteger es la cantidad de dinero que se incorpora al patrimonio estatal o Hacienda Pública, de manera que los impuestos son medios para la obtención de un fin.

1.2.2 Tesis funcionalistas

Este grupo de respuestas tienen como lugar común un concepto de Hacienda Pública funcional, esto es, como titular de ciertas funciones públicas y específicamente de la función tributaria, rechazando una concepción patrimonialista pura del problema²⁹. En estos términos, el autor español Pérez Royo define la función tributaria como aquella actividad de la Administración que tiene por objeto la gestión de los tributos a través de un determinado procedimiento³⁰. Sin embargo, según establece Martínez-Buján Pérez, esta función tributaria es un bien jurídico genérico y por tanto, común a todos los delitos tributarios, pero el bien jurídico inmediato debe desprenderse del análisis de cada uno de los delitos en particular, estableciendo que la defraudación tributaria protege específicamente la consecución de la recaudación³¹. Así, la tesis de Pérez Royo se encuentra con aquélla propuesta por Martínez-Buján Pérez, quien al analizar críticamente las tesis funcionales, propone una técnica de tipificación³² que manifiesta el punto de encuentro y fundamento común de ambos grupos de teorías y que pueden agruparse bajo una

²⁸ Martínez-Buján Pérez (1995) pp.147-148.

²⁹ Laporta (2013) p.169.

³⁰ Martínez-Buján Pérez (1995) pp.158-160.

³¹ Martínez-Buján Pérez (1995) p.160.

³² Martínez-Buján Pérez (1995) se refiere a la tesis de los delitos con “bien jurídico intermedio espiritualizado” o delitos con bien jurídico “con función representativa”, términos que provienen de Schünemann y Jakob s respectivamente.

nueva categoría: las teorías conciliadoras³³, entendidas como aquellas en que se distingue un bien jurídico inmediato, el patrimonio público; y uno mediato, el orden económico o la Hacienda Pública en sentido funcional (función pública).

Como una crítica a las teorías descritas, el autor español García Martín cuestiona el alcance de las teorías funcionalistas en tanto a través de estas se termina castigando la mera infracción de un deber extrapenal o, en otras palabras, la mera desobediencia, ejerciéndose una protección penal puramente instrumental. Así, define el bien jurídico protegido por el derecho penal tributario como las funciones del tributo concretadas en la recaudación³⁴. En el mismo sentido, Echavarría Ramírez sostiene que el bien jurídico protegido debe dirigirse hacia las funciones del tributo que se materializan en el pago de éstos por los contribuyentes y que encuentran su fundamento en la Constitución Política, orientando el bien jurídico hacia la idea de tributo como instrumento de realización de fines políticos y financieros³⁵.

En estos términos, es posible reconocer dos líneas distintas entre los funcionalistas: quienes significan lo protegido como la función pública de recaudación y quienes, en cambio, significan lo protegido como los fines políticos que puede cumplir el Estado a través de los impuestos. Sin embargo, ambos grupos parecen adoptar el esquema de una teoría conciliadora en tanto el bien jurídico funcionalista sería solo aquel mediato o supraindividual, y el bien jurídico inmediato, en cambio, será siempre el patrimonio público. Esta relación entre función pública de recaudación y patrimonio público es clave para entender cuál es la comprensión de los impuestos y del derecho tributario que subyace a estas teorías.

1.3 El estado de la cuestión en la doctrina chilena

1.3.1 Tesis patrimonialista e institucionalista: delitos tributarios como maquinaciones fraudulentas o delitos institucionales

En su libro “Delitos Tributarios”, Alex Van Weezel sistematiza las respuestas frente a la pregunta por el bien jurídico protegido en dos modelos diferentes, pero no necesariamente opuestos³⁶: el modelo patrimonialista que –según el autor- ha sido la tendencia adoptada por nuestro Código

³³ Laporta (2013) p.170.

³⁴ García Martín (1994).

³⁵ Echavarría Ramírez (2014) pp.36-37.

³⁶ Van Weezel (2007) p.14.

Tributario y el modelo institucionalista que supone una justificación de la obligación tributaria en el “deber positivo de contribuir al mantenimiento del orden económico-estatal concretado en el Estado impositivo”³⁷. El modelo patrimonialista, por una parte, entiende los delitos tributarios como un incumplimiento de la obligación legal impuesta al contribuyente, cual genera un perjuicio económico al Fisco en tanto acreedor³⁸. El profesor Van Weezel sostiene que el Código Tributario chileno adopta una tendencia patrimonialista, ya que los delitos tributarios no han sido concebidos como infracción de un deber positivo, y se basa principalmente en tres argumentos de texto³⁹: en primer lugar, afirma que denota el carácter patrimonial de los tipos penales la facultad discrecional del Director para decidir sobre la persecución penal del hecho, consagrada en el artículo 162 inciso 3° del Código Tributario; en segundo lugar menciona la procedencia de los acuerdos reparatorios respecto del delito tributario que se encuentra consagrada en el mencionado artículo 162 inciso 2° del mismo código, lo que daría cuenta de un bien jurídico disponible, es decir, patrimonial; y en tercer lugar menciona la norma del artículo 100 del Código Tributario, en tanto ésta no supone una importancia de la cualificación del sujeto, es decir, que se trate o no del contribuyente. Siguiendo el análisis del profesor Van Weezel, los tipos penales que protegen este bien jurídico patrimonial se estructuran como delitos de peligro y no de mera desobediencia. Así, el autor debe incluir en el tipo subjetivo el conocimiento o la aptitud de su actuación para afectar el monto del impuesto y con ello afectar la Hacienda Pública. Si la ley no exige esta afectación patrimonial como parte del tipo, entonces ésta se constituye como una forma de anticipación de la punibilidad⁴⁰.

Tradicionalmente se ha sostenido que una interpretación patrimonialista de los delitos tributarios implica poner énfasis en su carácter fraudulento como elemento distintivo respecto de otras contravenciones (ya sea como mise en scène, engaño, maquinación fraudulenta, tendencia engañosa, etc). Como ejemplo de ello se menciona la discusión doctrinaria respecto del artículo 305 del Código Penal español, donde se exige un mínimo de la cuantía defraudada para que esta sea punible, y donde el problema principal para la doctrina ha sido determinar el alcance y significado de la expresión “defraudar”, distinguiéndose la teoría del engaño –que se constituye como doctrina mayoritaria- y la teoría de la infracción del deber. Sin embargo, la vinculación entre

³⁷ Van Weezel (2007) p.16.

³⁸ Van Weezel (2007) p.14.

³⁹ Van Weezel (2007) pp.17-18.

⁴⁰ Van Weezel (2007) p.18.

un bien jurídico patrimonial y el carácter defraudatorio puede cuestionarse como algo meramente derivativo⁴¹, pues lo relevante en una concepción como ésta debiese ser el concepto de patrimonio y perjuicio y en este sentido su relación con el concepto de fraude. Así, como se desarrollará más adelante, las tesis propuestas en torno al bien jurídico de los delitos tributarios no han sido capaces desde su rendimiento descriptivo de resolver los problemas dogmáticos tradicionales en torno a los conceptos de fraude y perjuicio.

El modelo institucionalista propuesto por el profesor Van Weezel, por otra parte, pone énfasis en el aspecto ciudadano-institucional de la obligación tributaria⁴², en palabras del autor: “El estatus de ciudadano, del que cada persona se beneficia, procede de la vigencia de un orden normativo que, en su aspecto económico-social, subsiste en el Estado impositivo. Esta auto-comprensión del ciudadano se articula en parte en una serie de deberes de carácter positivo, que exceden el contenido del *neminem laede* y obligan a la construcción de un mundo común con los demás ciudadanos. La obligación tributaria adquiere así un carácter institucional, que se expresa en el deber positivo de contribuir al mantenimiento del orden económico-estatal concretado en el Estado impositivo”⁴³. Siguiendo la idea de una posición institucional de los particulares, Sánchez-Ostiz sostiene que éstos tienen un deber que consiste en sacar a la Administración del estado de desconocimiento en que se encuentran, deber que se justifica en la propia obligación tributaria, concluyendo que ésta “sitúa al particular en una posición cuasi institucional (...) fuera de dudas”⁴⁴. Sin embargo, señala Van Weezel que entender el deber tributario como un deber positivo trae consigo importantes problemas: en primer lugar porque legitima los delitos tributarios de mera actividad y las figuras de peligro abstracto, sancionando en último término la mera desobediencia; en segundo lugar porque rebaja las exigencias de lesividad material; en tercer lugar porque se contradice con la exigencia típica de un perjuicio patrimonial y de montos mínimos de defraudación; y en cuarto lugar porque se constituye como delito especial en sentido estricto en cuanto a la teoría de la participación criminal⁴⁵. Nicolás Hernández propone una lectura del fraude tributario basado en la tesis institucionalista para defender la punibilidad de la elusión. Establece que lo relevante sería la existencia de actos positivos tendientes a burlar la norma tributaria⁴⁶,

⁴¹ En el mismo sentido Hernández, N (2013) p.141.

⁴² Hernández, N (2013) p.120.

⁴³ Van Weezel (2007) p.16.

⁴⁴ Sánchez Ostíz (2003) p.121.

⁴⁵ Van Weezel (2007) pp.16-17.

⁴⁶ Hernández, N (2013) p.154.

donde es necesario incluir medios comisivos más amplios que las falsedades documentales. En sus palabras: “un contribuyente no solo puede ser deshonesto en sus declaraciones, sino que también a través de sus actos, pues aun con declaraciones transparentes puede existir un engaño relativo a la causa por la que se escoge determinada forma jurídica”⁴⁷. La mencionada interpretación es relevante en la discusión referida al concepto de fraude y su restricción (o no) al engaño⁴⁸, o en otras palabras ¿es la elusión una defraudación penal? El énfasis en el aspecto institucional de la obligación tributaria puede constituir el punto de partida para una crítica y superación de las tesis puramente patrimonialistas, así como para una redefinición del bien jurídico protegido en los delitos tributarios, sin embargo antes es necesario diferenciar conceptualmente la justificación de la obligación tributaria, por una parte; y la de los delitos tributarios por otra⁴⁹, cuestión que hasta ahora parece asimilarse, sosteniendo una identidad entre la justificación de contribuir y el bien jurídico en los delitos tributarios.

1.3.2 Teorías funcionalistas y conciliadoras: el bien jurídico en las contravenciones y delitos tributarios

Como establece Ángela Radovic, en su libro “Sistema sancionatorio tributario: infracciones y delitos”, las violaciones a la ley tributaria pueden ser de dos tipos: simples infracciones tributarias administrativas y delitos tributarios⁵⁰. La diferencia que evidencia la autora es relevante en tanto presenta la discusión en torno a la diferencia y relación entre ambos tipos de sanciones y el bien jurídico protegido en uno y otro caso, a la vez que se constituye como una justificación de la tesis funcionalista que realiza la autora.

Tradicionalmente, la discusión en torno a la diferencia entre sanciones administrativas y penales se ha dividido en dos grupos de teorías, el primero considera que existe una diferencia en cuanto a la naturaleza de ambas sanciones, es decir, una diferencia cualitativa; y el segundo grupo considera que ambas sanciones son manifestaciones diversas de la potestad punitiva del Estado, existiendo solo una diferencia cuantitativa entre ellas. La adopción de una u otra teoría tiene efectos relevantes en cuanto a la aplicación de los principios penales en el ámbito administrativo sancionador, y a la construcción del bien jurídico subyacente. En el orden de las teorías unitarias o

⁴⁷ Hernández, N (2013) p.157.

⁴⁸ Véase infra pp.57-62.

⁴⁹ Véase infra pp.25-29.

⁵⁰ Radovic (2010) p.87.

cuantitativas, que actualmente corresponde a la doctrina mayoritaria, el profesor Rodríguez Collao⁵¹ sostiene que el factor que permite distinguir entre sanciones administrativas y penales radica en el órgano encargado de aplicar una y otra, así como en el tipo de atribuciones que se utilizan al imponerlas⁵².

Estableciendo una diferencia de orden cuantitativo entre ambos tipos de sanciones, es posible concluir que el bien jurídico afectado que justifica su imposición en uno y otro caso debería diferenciarse solo en cuanto a la intensidad de su afectación, por lo que las contravenciones tributarias o infracciones administrativas protegerían la lesión del mismo bien jurídico que los delitos tributarios pero con menor intensidad. En el mismo sentido, adhiere Radovic a una concepción funcionalista del bien jurídico protegido, según la cual el objeto de regulación de las normas tributarias está constituido por la función tributaria, entendida como actividad de la Administración destinada al reparto de las cargas tributarias de acuerdo al interés público, la ley y los principios que informan el sistema tributario⁵³. Según la autora, los delitos tributarios protegerían entonces la función tributaria, que estaría integrada por múltiples deberes formales administrativos que se imponen a los particulares dentro del marco del derecho tributario⁵⁴. Así, “infringir o trasgredir disposiciones fiscales, ya sea en su aspecto más grave de acciones dolosas o referidas a normas complementarias o accesorias para asegurar su efectividad, importa quebrantar un deber social, como lo es el de substraerse al pago de los tributos, fundamentales para el mantenimiento del Estado. En consecuencia, las sanciones penales derivan de la propia potestad tributaria, constituyendo simplemente un capítulo del derecho tributario”⁵⁵. De esta manera, las infracciones tributarias se constituyen como hechos que importan una violación de normas positivas cuyo objeto radica en un daño causado o un incumplimiento a los deberes legales⁵⁶. Los delitos tributarios, por su parte, se constituyen como acciones u omisiones dolosas en que incurre en contribuyente transgrediendo las normas impositivas con el objeto de defraudar al fisco⁵⁷. Sin embargo, existen también delitos formales configurados por la reiteración de infracciones

⁵¹ La tesis de Rodríguez Collao se fundamenta en una lectura del artículo 20 del Código Penal.

⁵² Rodríguez Collao (1987) p.162.

⁵³ Radovic (2010) p.78.

⁵⁴ Ibid.

⁵⁵ Radovic (2010) p.89.

⁵⁶ Radovic (2010) p.88.

⁵⁷ Radovic (2010) p.93.

administrativas, así como infracciones que son sancionadas con penas privativas de libertad sin mediar dolo⁵⁸.

Establecida la diferencia anterior, sostiene la autora que el Código Tributario protege dos bienes jurídicos diferentes: la administración tributaria por una parte y la renta fiscal por otra⁵⁹. De esta manera, las infracciones formales de deberes administrativos protegen la necesaria colaboración que debe existir por parte de los contribuyentes hacia los organismos encargados de la fiscalización y recaudación impositiva; los delitos tributarios en cambio, implican un perjuicio al patrimonio fiscal mediante una falta total o parcial en el pago de los tributos⁶⁰. La tesis antes descrita puede enmarcarse dentro de las teorías conciliadoras⁶¹, en tanto el bien jurídico protegido sería la Administración Pública desde una perspectiva funcionalista expresada a través de las infracciones administrativas tributarias, y por otra parte, los delitos tributarios protegerían la renta fiscal.

En mi opinión, la conclusión a la que llega la autora no se condice con el desarrollo propuesto de la clasificación, pues la diferencia entre una infracción administrativa y una penal no es el bien jurídico protegido, pues ambas se diferencian cuantitativamente y entonces la diferencia crucial radica en el ámbito subjetivo del tipo: mientras para sancionar penalmente se exige que la conducta del contribuyente incluya una intención positiva de evadir el impuesto, para sancionar administrativamente es suficiente un actuar negligente. La clasificación propuesta entre infracciones y delitos tributarios es irrelevante a efectos de reconstruir el bien jurídico protegido, pero sí aporta en la determinación de la estructura de una y otra.

1.3.3 Transparencia fiscal: delitos de falsedades

Pedro Massone, en su libro “Infracciones tributarias” sostiene que el bien jurídico protegido en los delitos tributarios es la transparencia fiscal, fundada en el principio de la buena fe y entendida como una representación del deber de los contribuyentes de proporcionar a la Administración una información veraz y el derecho correlativo de ésta a recibir dicha información para ejercer la

⁵⁸ Radovic (2010) p.94.

⁵⁹ Radovic (2010) p.114.

⁶⁰ Ibid.

⁶¹En el mismo sentido Viveros y Ramírez (1997) p.33. Establecen que el bien jurídico protegido es tanto el patrimonio fiscal como el orden público económico.

función tributaria, esto es, la determinación, aplicación y fiscalización de los impuestos⁶². Según el autor, una teoría puramente patrimonialista no se aviene con los tipos establecidos por la ley chilena, en tanto las sanciones que se contemplan para quien no paga un impuesto pero ha declarado honestamente, no son de carácter penal; en cambio quien engaña o falsea la información, aunque cumpla con la obligación tributaria, será castigado con penas más severas⁶³. Adoptar esta tesis trae como consecuencia asimilar los delitos tributarios a los delitos de falsedades, consagrados en el artículo 193 del Código Penal como falsedades documentales, y en los artículos 206 y siguientes del mismo Código como delitos de perjurio y falso testimonio.

En este punto, es posible utilizar la distinción entre delitos de falsedad y delitos de engaño realizada por Javier Wilenmann en su artículo “Sobre la estructura dogmática de los delitos de falsedad en el proceso”. Establece el autor que “[a] diferencia de los delitos de falsedad, los delitos de engaño presuponen conceptualmente para su consumación no solo la expresión, ni siquiera solo la comprensión por parte del interlocutor, sino la producción de una representación falsa mediada por una comprensión anterior del acto de comunicación”⁶⁴. De esta manera, se altera el criterio de determinación de la consumación del tipo, pues en el caso de los delitos de falsedad, ésta puede determinarse por la emisión y comprensión, mientras que en los delitos de engaño se requiere de un paso anterior que corresponde a la comprensión del acto de comunicación que supone la falsa representación, es decir, el carácter fraudulento de la conducta.

La entrega de información falsa por el contribuyente puede constituirse como una forma de manifestar, a través de un acto positivo, la intención de evadir la norma tributaria como elemento subjetivo del tipo, ya que en ciertos casos es parte de la descripción típica de los delitos tributarios, sin embargo lo anterior no permite concluir que la sola falsedad, a diferencia de los delitos propiamente de falsedades, sea suficiente para consumir y justificar un delito tributario, de ahí que se descarte una justificación del injusto a través de la transparencia fiscal como bien jurídico protegido⁶⁵.

1.3.4 Concepción macrosocial del bien jurídico en los delitos tributarios

⁶² Massone (2010) p.66.

⁶³ Ibid.

⁶⁴ Wilenmann (2014) p.68.

⁶⁵ En el mismo sentido Hernández, N (2013) p.120.

Particularmente interesante resulta la propuesta de la profesora María Inés Horvitz referida a la construcción de una perspectiva macrosocial y dinámica del bien jurídico, a saber, la actividad financiera como ámbito de protección genérico de los delitos contra la Hacienda Pública⁶⁶. Esta perspectiva supone vincular la cuestión del bien jurídico a los valores socialmente relevantes reconocidos por la Constitución que tienen una dimensión política que excede la mera protección del aspecto patrimonial o económico⁶⁷. Según la autora “es posible prescindir absolutamente del componente patrimonial en la determinación del bien jurídico protegido en los comportamientos que vulneran la actividad financiera de los poderes públicos pues la circunstancia de que los ingresos tributarios sirvan, además, para el incremento del patrimonio público no es relevante desde el punto de vista de las funciones político-sociales y económicas de sistema financiero, que es lo que fundamenta y justifica un tratamiento autónomo de estos delitos”⁶⁸. La perspectiva patrimonialista es entonces insuficiente porque implica someter a criterios individualistas un bien jurídico colectivo, en sus palabras, “[e]l acento no está en la relación jurídica individual que cada individuo tiene con el Estado, sino en la protección del interés público o colectivo implícito en la actividad administrativa de gestión de los tributos cual es la finalidad redistributiva, esencia del fenómeno financiero en un Estado social”⁶⁹.

En este sentido, el fundamento de la protección penal de los delitos tributarios es la protección genérica de la actividad financiera del Estado, cual se concreta en la tutela singular de las funciones características de la Hacienda Pública: la función tributaria o proceso de recaudación de ingresos públicos y la función de realización del gasto público⁷⁰. La fundamentación de la protección penal supone entonces reconocer un fenómeno macrosocial más complejo referido al derecho financiero, es decir, al proceso de ingresos y gastos públicos en un Estado social y democrático de derecho. En términos concretos, la afección del bien jurídico se configura a través de la “vulneración de aquellos deberes que se imponen a los sujetos pasivos en el marco del procedimiento de imposición, instrumentalizados hacia un fin único: el cumplimiento del deber de contribuir al gasto público de acuerdo con la capacidad económica específica de cada individuo”⁷¹,

⁶⁶ Horvitz (1989) p.151.

⁶⁷ Horvitz (1989) p.149.

⁶⁸ Horvitz (1989) p.150.

⁶⁹ Horvitz (1989) p.158.

⁷⁰ Horvitz (1989) p.159.

⁷¹ Horvitz (1989) pp.165-166

de manera que lo protegido se configura como los deberes de información y colaboración de los contribuyentes en la determinación de los impuestos.

De la concepción propuesta me parece relevante identificar la actividad financiera del Estado como fundamento de la protección penal, caracterizando esta actividad como un fenómeno macrosocial, esto es, como algo más que una cuestión meramente patrimonial. Reconocer el aspecto político de la actividad financiera genérica del Estado dentro de la cual se enmarcan los impuestos.

2. RECONSTRUCCIÓN DEL BIEN JURÍDICO EN LOS DELITOS TRIBUTARIOS

2.1 El problema del concepto tradicional Hacienda Pública como objeto de protección

La idea que subyace a los diversos grupos de teorías que buscan justificar los delitos tributarios como protección del bien jurídico Hacienda Pública, es la comprensión instrumental y económica de los impuestos, de manera que éstos son reconducidos en último término a su función recaudadora o redistributiva, coincidentemente con “el paradigma clásico del derecho tributario”⁷². Lo anterior es relevante ya que se sostendrá que una justificación instrumental de los impuestos y del derecho tributario no permite dar cuenta ni interpretar correctamente problemas como la elusión y los delitos tributarios.

El “paradigma clásico del derecho tributario” sistematizó una teoría de las finanzas públicas que tiene como función determinar una relación entre los ingresos fiscales y el gasto público bajo criterios de justicia, dependiendo en su contenido de determinadas concepciones acerca del hombre y su relación con el Estado⁷³. Según Saffie, los cuatro presupuestos en que se funda el paradigma clásico del derecho tributario son (i) la comprensión del individuo como puramente racional; (ii) la propiedad privada como un derecho natural; (iii) los impuestos como instrumentos para la recaudación de ingresos; y (iv) la ceguera ante principios de justicia aspiracionales en la tributación. Estos elementos son comunes a diversas teorías políticas y de derecho tributario que permiten comprender los presupuestos que subyacen al mismo. Según el paradigma clásico del derecho tributario, los impuestos constituyen medios para la obtención de un fin, de manera que éstos se encuentran justificados si van a favor del interés de los individuos, expresado en el

⁷² Saffie (2013) pp.50-91.

⁷³ Saffie (2013) p.55.

financiamiento para satisfacer necesidades comunes. Según esta concepción, los individuos deben consentir racionalmente los impuestos, como demostración del respeto frente a su propiedad privada⁷⁴. Si los impuestos son instrumentos de recaudación para el gasto público, su entendimiento va a estar siempre determinado por este fin de carácter económico que busca asegurar el financiamiento para que el Estado realice sus funciones. Esta justificación puede encontrar su origen en las teorías contractualistas de los filósofos modernos Thomas Hobbes y John Locke, pero persiste en las teorías de las finanzas públicas y en las recientes teorías de la justicia, como es el caso de John Rawls, quien otorga a los impuestos funciones de justicia correctiva y distributiva.

La contemporánea teoría general del derecho tributario es la forma jurídica que han adoptado los elementos del paradigma clásico⁷⁵ de manera que, a través de ella, se busca determinar la naturaleza y estructura de la obligación de pagar impuestos. Esta forma jurídica puede resumirse de la siguiente manera: una persona se convierte en contribuyente (C), si sus actos pueden ser subsumidos bajo un hecho imponible (HI), donde el monto del impuesto (I) se determinará según la base imponible (BI) y la tasa (T). Frente a la discusión por la fuente de la relación jurídica tributaria descrita, la doctrina mayoritaria⁷⁶ ha establecido que se trata de una relación que no difiere en su naturaleza de aquella que es propia del derecho privado, excepto por el carácter público que se le atribuiría en virtud de que una de las partes involucradas es el Estado y su destinación a la satisfacción de necesidades públicas. Además, agrega la doctrina que la aplicación del principio de legalidad tendría el mismo alcance en la relación jurídica tributaria que en el derecho penal⁷⁷. Una interpretación como la anterior, que asimila la estructura de la relación propia del derecho tributario a las obligaciones del derecho privado por un lado, y del derecho

⁷⁴ Saffie (2013) p.77.

⁷⁵ Saffie (2013) p.91.

⁷⁶ Algunos argumentan que el derecho del Estado para establecer impuestos se basa en su poder soberano. Desde esta perspectiva, el derecho tributario forma parte del derecho administrativo y ello imputa que el Estado puede exigir el pago de impuestos por parte de los individuos según las necesidades del mismo (...) Otros sostienen que la potestad de establecer impuestos se deriva de la ley, normalmente en el nivel constitucional. Este poder da derecho al Estado para crear leyes conforme a las cuales hace ejercicio de la potestad de establecer impuestos. Saffie (2013) p.97.

⁷⁷ “¿Por qué el derecho tributario requiere el mismo nivel de detalle y especificación que el derecho penal? ¿Es que, acaso, el pago de impuestos debiese considerarse como equivalente a la imposición de una sanción? Y si, sin embargo, este fuere el caso, entonces ¿cuál ha de ser la conducta prohibida? Y, ¿qué bienes se están protegiendo en virtud de la irrogación de una sanción? (libertad y propiedad privada)” Saffie (2013) p.99.

penal por otro, va en contra de la autonomía del derecho tributario⁷⁸ y por tanto, limita la interpretación de sus propias categorías, razón por la cual el derecho tributario ha sido incapaz de resolver problemas en su dimensión explicativa o descriptiva como el fenómeno de la elusión tributaria, por ejemplo, que muchas veces se considera como un problema moral antes que legal. Así, es posible afirmar que la comprensión tradicional o mayoritaria de la contemporánea teoría general del derecho tributario carece de fuerza explicativa, ya que en su aplicación presenta problemas para entender ciertos fenómenos relevantes del derecho tributario, en tanto hace incompatibles el deber legal de pagar impuestos con la justificación de la obligación de pagarlos al considerar que el contribuyente es un deudor del Estado, de manera que el deber legal de pagar impuestos depende de la voluntariedad del ciudadano en cuanto a la determinación de la obligación, reflejando la comprensión individualista del paradigma clásico, fundado en el respeto de la propiedad privada como derecho natural. Podría sostenerse entonces, que “la estructura jurídica del derecho tributario (y sus justificaciones de carácter político y moral subyacente) no ha sido actualizada para acomodarse a las demandas políticas y morales de la actualidad”⁷⁹.

La justificación instrumental, aún en “su mejor versión”, entendida desde las teorías de justicia distributiva⁸⁰ que buscan proveer una justificación moral a la redistribución así como determinar aquello que es distribuido y su asignación, presenta los mismos problemas explicativos, ya que desde la noción de justicia distributiva, “los impuestos y el derecho tributario se vuelven cualquier cosa que permita redistribuir”⁸¹. En otras palabras, una comprensión instrumental del derecho tributario está lejos de proveer las categorías sustantivas y dogmáticas necesarias para interpretar y aplicar fenómenos como la elusión y la evasión, de manera que es necesario recurrir al derecho privado o al derecho penal para aplicarlos y el punto es que una justificación instrumental de la tributación también es problemática a efectos de interpretar los delitos tributarios, pues no es suficientemente explicativa de la justificación de la protección penal ni de la identificación del

⁷⁸ Jarach (1982) pp.131-132. “La diferente fuente de la relación jurídica voluntad de las partes y voluntad de la ley, la diferente causa jurídica del presupuesto de hecho, licitud del interés privado que está en la base de la relación de negocio, y capacidad contributiva que se desprende de la relación económica creada por el negocio, la fundamental unidad de los diferentes impuestos, que todos se configuran dogmáticamente de la misma manera, como relaciones jurídicas legales cuyo presupuesto es de naturaleza económica, actuando el principio de la capacidad contributiva, la distinción entre presupuestos causales y presupuestos abstractos de la obligación impositiva son los elementos sobre los cuales se construye la doctrina de la autonomía del derecho impositivo frente al derecho privado en lo que se refiere al hecho imponible”

⁷⁹ Saffie (2013) p.101.

⁸⁰ Saffie (2013) pp.122 y ss.

⁸¹ Saffie (2013) p.129.

objeto de protección que emana de esta comprensión⁸². Para ilustrarlo en un ejemplo, la nueva cláusula general antielusión propone conceptos como abuso del derecho, naturaleza jurídica, hechos, simulación, etc. que tienen que ser dotados de contenido sustantivamente desde el derecho tributario y no desde el derecho civil, cuestión que no es posible desde una comprensión puramente instrumental.

2.2 El derecho tributario sustantivo como práctica de reconocimiento recíproco

Con el propósito de reconstruir una justificación alternativa de los delitos tributarios capaz de dotar de contenido interpretativo sus elementos normativos, se seguirá en este punto la tesis propuesta por Francisco Saffie, según la cual el pago de impuestos es una práctica que tiene como bien interno el reconocimiento recíproco. En primer lugar, la tesis propuesta implica redefinir el concepto político de igualdad y su relación con la idea de justicia distributiva en base a los siguientes supuestos: por una parte, comprendernos como individuos dentro de una comunidad política supone la existencia de ciertas cargas como ciudadanos y de un proyecto común, es decir, la idea de autonomía descansa en nuestra dependencia recíproca; por otra parte comprender a los ciudadanos como autores de la ley supone que los ideales políticos se encuentran abiertos a una determinación democrática⁸³. Entender la igualdad en la base de la justicia distributiva como concepto político implica que la asignación de los bienes se realiza por una decisión previa que construye los criterios de distribución y es dependiente de una concepción del bien común, no así un estado de cosas a ser alcanzado como plantea una aproximación liberal o económica de la justicia distributiva.

En segundo lugar, el concepto de práctica hace referencia a la definición de MacIntyre según la cual se trata de “cualquier forma coherente y compleja de actividad humana cooperativa, establecida socialmente, mediante la cual se realizan los bienes inherentes a la misma mientras se intentan lograr los modelos de existencia que le son apropiados a esa forma de actividad y la definen parcialmente, con el resultado de que la capacidad humana de lograr la excelencia y los conceptos humanos de los fines y bienes que conlleva se extienden sistemáticamente”⁸⁴. Así, según el mencionado autor, las actividades humanas pueden relacionarse con bienes internos y

⁸² Para revisar en detalle estos argumentos, que no revisaré en este trabajo porque excede los márgenes de la investigación, ver Saffie (2013)

⁸³ Saffie (2013) p.188.

⁸⁴ MacIntyre (2009) p.233.

externos, donde los primeros se caracterizan porque su logro es un bien para toda la comunidad que participa en la práctica; y los bienes externos, en cambio, se logran individualmente, de manera que mientras se obtengan en mayor cantidad por un individuo, menos podrán ser obtenidos por otros⁸⁵. Si bien MacIntyre reconoce que las instituciones se relacionan con bienes externos, tales como el dinero u otros bienes materiales, su tesis se diferencia de una justificación meramente instrumental de las instituciones (individualismo material), al afirmar que éstas nunca podrán explicarse atendiendo únicamente a sus bienes externos⁸⁶, “[e]llas deben ser la expresión de las prácticas que sostienen y esto implica que se encuentran, también, vinculadas a los bienes internos que caracterizan a estas últimas”⁸⁷.

En tercer lugar, el concepto de reconocimiento que se propone es una reconstrucción hecha por Axel Honneth que pretende actualizar la explicación teórica de Hegel según la cual la formación de identidad de los sujetos depende del reconocimiento intersubjetivo. Se identifican tres esferas de reconocimiento: el individuo, la persona y el sujeto, donde las formas de reconocimiento en cada una de ellas corresponden a la familia, la sociedad civil y el Estado respectivamente. En la primera, el individuo es reconocido a través de relaciones afectivas; en la segunda etapa el derecho reconoce la igualdad y autonomía formal de las personas; y en la tercera, los sujetos son reconocidos en el Estado a través de la solidaridad⁸⁸. Honneth pretende defender una teoría del reconocimiento que funcione como un estándar normativo capaz de evaluar las instituciones sociales por parte de los mismos individuos que luchan por el reconocimiento. Interesa particularmente el reconocimiento por el derecho, como aquel que permite a los sujetos decidir sobre la ley y por tanto, gobernarse de manera autónoma. La esfera que sigue al reconocimiento por el derecho, es la solidaridad, donde los integrantes de una comunidad política comparten un marco ético o una idea substantiva no estática de intereses comunes que orientan las formas de reconocimiento y el derecho⁸⁹.

Desde la teoría del reconocimiento propuesto por Honneth y la idea de MacIntyre según la cual lo que nos distingue como seres humanos es ser poseedores de un razonamiento práctico, al que

⁸⁵ Saffie (2013) pp.199-200.

⁸⁶ MacIntyre (2009) p.243. “En cualquier sociedad que sólo reconozca los bienes externos, la competitividad será el rasgo dominante y aun el exclusivo”.

⁸⁷ Saffie (2013) p.202.

⁸⁸ Honneth (2009) p.326; Saffie (2013) pp.206 y ss

⁸⁹ Honneth (2009) p.326; Saffie (2013) pp.210-211.

llegamos necesariamente por nuestra relación con los otros ya partir del cual somos capaces de decidir cómo actuar en situaciones particulares y en nuestra vida; es posible afirmar que “nuestro desarrollo como seres humanos está condicionado por las interacciones sociales. Para desarrollar nuestras máximas capacidades como seres humanos, dependemos de los otros y de las complejas interrelaciones sociales que hemos construido con quienes interactuamos”⁹⁰. Una justificación meramente instrumental de las instituciones niega la conexión existente entre éstas y las interacciones sociales, en otras palabras “[l]o que la justificación meramente instrumental niega es, precisamente, el punto defendido por Honneth y MacIntyre, esto es, que la posibilidad de desarrollarnos completamente como individuos es una empresa colectiva. De esta manera, la justificación meramente instrumental de la tributación niega la idea misma de dependencia recíproca”⁹¹. Establecidos los tres puntos anteriores, es necesario analizar ahora la relación de los impuestos y el reconocimiento recíproco o solidaridad. En estos términos, los impuestos se entienden como una forma en que se distribuyen los bienes en una comunidad política, asegurando las condiciones materiales para su existencia, de manera que “los impuestos no pueden sino ser entendidos como parte de una evolución histórica, dentro de la cual el reconocimiento por el derecho y por el Estado ha hecho posible el completo desarrollo de la auto-realización. Los impuestos forman así parte de una vida ética y es una práctica esencial para la solidaridad”⁹².

A partir de estas ideas es posible reconfigurar el elemento del paradigma clásico según el cual se entiende a la propiedad privada como un derecho natural que puede ser limitado únicamente a través de la voluntad del propietario. Puede cuestionarse desde el siguiente argumento: si se acepta una justificación de la propiedad privada como la anterior, igualmente es necesaria una decisión previa de la comunidad política acerca de un sistema de asignación⁹³; si se agrega que el desarrollo intersubjetivo de los sujetos requiere el reconocimiento de ciertos derechos para mantener el respeto entre los ciudadanos, entonces el derecho de propiedad privada tiene un límite intrínseco, a saber, el reconocimiento de la propiedad privada de otros. La consecuencia radical de ambas ideas es la siguiente: “los impuestos son constitutivos de la propiedad privada (...) Propiedad

⁹⁰ Saffie (2013) p.214.

⁹¹ Saffie (2013) p.215.

⁹² Saffie(2013) p.216.

⁹³ Saffie (2013) pp.219-220.

privada e impuestos son dos caras de una misma moneda”⁹⁴. El argumento anterior tiene, a su vez, dos consecuencias lógicas: en primer lugar, la redistribución sería una consecuencia necesaria del reconocimiento del derecho convencional a la propiedad privada, de manera que existiría una asignación constante de bienes desde una idea común de la vida ética; en segundo lugar, quiere decir que la obligación de pagar impuestos puede explicarse sobre una nueva justificación, porque no dependerá de la voluntad de los individuos, sino del derecho a la propiedad privada como existencia objetiva: “[t]odo individuo al que se le reconozca un derecho de propiedad privada, tendrá el deber de pagar impuestos [...] [que] no puede justificarse en términos meramente instrumentales; sino que formará parte de la propiedad privada”⁹⁵. En este sentido, la propiedad se comprende como una institución jurídica que encuentra su fundamento en el interés general, ya sea de forma mediata en el caso de la propiedad privada (protege el espacio de autonomía de los individuos, de manera que el interés general está mediado por el interés particular) o de forma inmediata en el caso de la propiedad pública (a través de la disposición directa de los bienes para la satisfacción de alguna necesidad general), porque antes que un derecho subjetivo, la propiedad es una institución que se fundamenta en el interés general⁹⁶.

Se sostendrá que una interpretación como la anterior permite dar cuenta de aspectos problemáticos como la elusión y los delitos tributarios, a diferencia de lo que ocurre con una comprensión instrumental de los impuestos, entregando una serie de herramientas teóricas al momento de discutir sobre la justificación e interpretación de los delitos tributarios y de dotar de contenido sustantivo los conceptos propios del derecho tributario.

2.3 Derecho penal y derecho tributario: tesis de la independencia en la justificación

Desde una interpretación que otorgue sentido al derecho tributario como práctica con un bien interno de reconocimiento recíproco y que comprenda el deber de pagar impuestos justificado en una determinada comprensión de la propiedad privada, la pregunta que surge es la siguiente: ¿puede el derecho penal punir la afectación del bien interno “reconocimiento”? Si la respuesta es afirmativa, ¿de qué forma lo hace? Avocarse a responder estas preguntas supone analizar la relación que existe entre el derecho penal y el derecho tributario, es decir, establecer de qué manera el derecho penal da cuenta de las categorías del derecho tributario, para establecer (i) la

⁹⁴ Ibid.

⁹⁵ Ibid.

⁹⁶ Atria y Salgado (2015) p.9-10.

justificación sustantiva de la categoría delitos tributarios; y (ii) construir un criterio central de interpretación y sistematización de los tipos individuales que componen la categoría en cuestión desde la identificación del objeto de protección o “lo protegido”.

El concepto de accesoriadad ha sido utilizado por parte de la doctrina para describir la relación entre el derecho penal y otras áreas del derecho, como es el caso por ejemplo del derecho penal ambiental⁹⁷. En sede penal tributaria es posible hablar de una “accesoriadad normativa-conceptual”⁹⁸, entendida como la incorporación de conceptos tributarios en los tipos penales, los cuales no necesariamente deben tener un contenido idéntico, determinando previamente su carácter normativo o descriptivo⁹⁹. En este sentido, afirma Kuhlen que el delito de fraude fiscal es “accesorio respecto del Derecho tributario, en la medida en que su ámbito de aplicación depende de la configuración del Derecho tributario”¹⁰⁰. En el mismo sentido, el profesor Van Weezel establece que “[l]as normas penales tributarias, y en particular los tipos penales contenidos en el Código Tributario, describen infracciones de deberes cuyo contenido y alcance precisos emanan de la legislación tributaria sustantiva y procesal”¹⁰¹, agregando que “no es tarea de la Justicia Penal definir la existencia y alcance de las obligaciones tributarias en juego, sino constatar tal existencia y alcance, y resolver las cuestiones estrictamente penales en el caso concreto (dolo, culpabilidad, error, etc)”¹⁰². Mayoritariamente, hay también quienes¹⁰³ defienden una “accesoriadad de derecho”¹⁰⁴, entendiendo los delitos tributarios como leyes penales en blanco, estableciendo que se trata de “un delito en esencia abierto, ya que sólo se completa cuando se lee conjuntamente con las leyes fiscales que llenan su contenido”¹⁰⁵.

La idea de accesoriadad descrita es problemática si no se distingue en sede de justificación pues se confunden las justificaciones de la obligación tributaria y del delito tributario, es decir, se asume que la razón por la cual se pagan impuestos es la misma por la cual se impone una pena en materia penal tributaria. Los párrafos que siguen tienen por objeto mostrar por qué es problemático que ambas justificaciones se consideren como iguales, de manera que se pondrá en

⁹⁷ En este sentido por ejemplo, De la Mata Barranco (1996).

⁹⁸ De la Mata Barranco (1996) p.78.

⁹⁹ Ibid.

¹⁰⁰ Kuhlen (2015) p.29.

¹⁰¹ Van Weezel (2007) p.19.

¹⁰² Van Weezel (2007) p.20.

¹⁰³ Bacigalupo, E. (2000) p.303; Bajo y Bacigalupo, S (2010) p.276; García Caveró (2007) p.623.

¹⁰⁴ De la Mata Barranco (1996) p.78.

¹⁰⁵ Kuhlen (2015) p.69.

duda la posición doctrinaria que asume que existe una identidad entre el bien jurídico protegido por el derecho penal tributario y la justificación de la obligación de contribuir (en adelante, “tesis de la dependencia”). Para ilustrarlo con un ejemplo, si el contribuyente “A” deja de pagar un impuesto “x” por realizar una declaración falsa, la justificación para que “A” pague efectivamente aquello que dejó de pagar (impuesto “X”) es la misma bajo la tesis de la dependencia, que la justificación para imponerle una pena a “A” en razón de haber incurrido en un delito tributario a causa de la misma conducta. En contrario, se sostendrá que no existe identidad entre la justificación en que se funda la obligación tributaria, la configuración del hecho imponible, y el derecho penal tributario. Esta posición (en adelante, “tesis de la independencia”) permite por una parte, construir la obligación tributaria que tiene su fuente en la ley y en la teoría del hecho imponible y, por otra, dejar espacio para una justificación de la necesidad y el merecimiento de pena respecto del incumplimiento del deber tributario que opere con criterios propios del derecho penal. En el mismo ejemplo anterior, la Administración tiene facultades para hacer que “A” pague aquello que le corresponde en razón de haber incurrido en el hecho gravado que genera la obligación de pagar el impuesto “x”, cuestión diferente de la justificación necesaria para imponer una pena privativa de libertad a “A” en razón de un delito tributario en sede penal.

La identidad o dependencia mencionada es problemática porque condiciona la interpretación de los elementos normativos de los tipos penales tributarios, por ejemplo, podrían extenderse irracionalmente las sanciones penales en consideración a razones substantivas que justifican la obligación de contribuir, o bien podría limitarse la aplicación de las sanciones considerando una justificación del derecho tributario que permite la elusión. En estos términos, varios de los problemas que la doctrina identifica respecto de la configuración de los delitos tributarios contenidos en el Código Tributario, derivan del intento de subsumir esos delitos en alguno de los modelos que la doctrina propone como justificación del deber de pagar impuestos. Así, bajo esta lógica se concluye que el merecimiento y la necesidad de pena vinculada a la infracción de los deberes tributarios, son dependientes de la justificación de la obligación de contribuir, de manera que la aplicación del derecho penal estaría condicionada substantivamente a la justificación del derecho tributario. Para cuestionar la referida tesis de la dependencia, hay que mostrar que el derecho tributario no busca sancionar ninguna conducta, de manera que no responde a la misma lógica del derecho penal, sino que es la expresión de deberes fundados en alguna concepción de la justicia distributiva y por tanto la justificación de ambas no puede ser idéntica. En este sentido, se

diferencia por ejemplo la aplicación del principio de legalidad en materia tributaria y penal, así como es admisible en el derecho tributario incorporar criterios substantivos de aplicación de las normas vigentes (como es el caso de la cláusula general antielusión). La tesis de la independencia supone una relación entre el derecho penal y el derecho tributario que resguarde aquellas cuestiones valiosas que están contenidas en la configuración legal de cada una de estas áreas del ordenamiento jurídico. El derecho penal tributario no depende de la justificación del derecho tributario, sino de que éste sea capaz de proveer las categorías legales que expliquen adecuadamente los casos que supondrían un incumplimiento del deber tributario y así definan el momento en que el derecho penal se vuelve relevante. Lo anterior se aviene con una comprensión del derecho penal que “protege bienes jurídicos al reforzar punitivamente, esto es, a través de normas de sanción, determinadas normas de comportamiento que pretenden motivar a sus destinatarios a evitar la realización de comportamientos lesivos para uno o más bienes jurídicos, normas cuyo quebrantamiento es objeto de reproche a través de la imposición de una pena”¹⁰⁶.

Una comprensión como la anterior explicita la importancia de la teoría del hecho imponible como elemento central de la relación jurídica tributaria, en tanto justifica por una parte la autonomía estructural y dogmática del derecho tributario¹⁰⁷ desde el punto de vista de la fuente de la relación tributaria: la determinación del valor del presupuesto de hecho para el nacimiento de la obligación tributaria; y desde el punto de vista causal: la naturaleza substancial del presupuesto de hecho; por otra parte, una adecuada teoría del hecho imponible debería ser capaz de dar forma jurídica a una obligación abstracta de contribuir correlativa al reconocimiento de la propiedad privada¹⁰⁸. La justificación sustantiva del derecho tributario configura las obligaciones expresándolas a través de instrumentos formales que el derecho penal recoge, de manera que no hay solo una remisión o accesoriedad sustantiva, sino también formalizada. En otras palabras, lo que hace el derecho penal no es agregar nuevas categorías, sino cristalizar o afirmar la importancia valorativa que tienen otras áreas del derecho, justificar una sanción tributaria a través de la protección de un bien jurídico particular. Así, establecida la diferencia conceptual entre las justificaciones de pagar un

¹⁰⁶ Mañalich (2006) p.506.

¹⁰⁷ Jarach (1982) pp.20-21. “Se entiende por autonomía jurídica tanto la autonomía estructural, como la autonomía dogmática; la primera consiste en la configuración formal de los institutos de naturaleza tal que aparezca una uniformidad o una unidad de estructura de los institutos de una determinada rama del derecho, diferente de la estructura de los institutos de otras ramas del derecho (...) Si, además, esta rama del derecho elabora conceptos propios, que sirven solamente a ella, posee también una autonomía dogmática”.

¹⁰⁸ Jarach (1982) pp.73-165.

impuesto e imponer una sanción, es posible volver a sostener el concepto presentado como accesoria normativa-conceptual, descrita anteriormente

Desde una comprensión como la descrita, la labor de reconstrucción del bien jurídico protegido en los delitos tributarios importa, por una parte, responder a la pregunta por la justificación de la protección penal; y por otra, identificar el objeto de protección como “lo protegido”. Luego, la tesis de la independencia se pondrá a prueba analizando la diferencia entre los delitos tributarios y la aplicación de la nueva cláusula general antielusión, esto quiere decir que si la tesis propuesta es correcta, no se presentarán problemas al definir los ámbitos de aplicación y posibilidad de concurrencia de una y otra figura atendiendo a su justificación y estructura.

2.3.1 Los delitos tributarios como forma de hacer trampa (*cheating*)

El profesor Stuart P. Green, en su artículo “*What is wrong with tax-evasion*” analiza la ilicitud moral en la evasión de impuestos¹⁰⁹. Si bien sostiene que tradicionalmente la evasión se ha considerado como una forma de hurto o como infracción de la obligación moral de obedecer la ley, descarta estas hipótesis para proponer una comprensión de tales actos desde el concepto de “hacer trampa” o “*cheating*”. Green desarrolla este concepto como una forma de justificación de la ilicitud moral en la evasión tributaria, dentro de la búsqueda de una teoría moral de los delitos económicos. Así, pretende realizar una reconstrucción normativa del concepto “hacer trampa”, demostrando que éste se encuentra reconocido y que es distinguible de otras formas de ilicitud moral.

Según el autor “para que podamos decir que X ha hecho trampa, este debe 1) haber infringido una regla justa y claramente impuesta, aparentando, por el contrario, haberla cumplido, y 2) con la intención de obtener una ventaja sobre la parte con la que interactúa en una relación sometida a reglas”¹¹⁰. De lo anterior se desprende que la regla incumplida debe ser en primer lugar, justa, aplicada de manera imparcial y no estar sujeta a excepciones justificadas; en segundo lugar, el incumplimiento debe ser intencional; en tercer lugar, debe realizarse en el marco de una actividad

¹⁰⁹ Green (2009) p.230.

¹¹⁰ Green (2013) p.93.

cooperativa que está regida por reglas en que participa otra u otras partes; y en cuarto lugar, quien incumple debe hacerlo porque pretende adquirir una ventaja¹¹¹.

Este concepto puede aplicarse ahora al ámbito de los delitos fiscales, que se distinguen según Green, de la mayoría de los delitos de cuello blanco por “el nivel de *mens rea* requerido y por la posibilidad de alegar como eximente el error a la ignorancia del Derecho”¹¹². En este sentido, reconoce el autor que si bien el daño más evidente causado por la evasión impositiva es la pérdida de ingresos fiscales y el desplazamiento de la carga tributaria a aquellos que pagan sus impuestos¹¹³, también hay otros fenómenos que tienen la misma consecuencia por lo que el delito requiere algo más, exige que se oculte o engañe a las autoridades, lo que demuestra que se protege algo más que el patrimonio: la confianza en la autoridad tributaria y en los conciudadanos¹¹⁴. En este sentido, Green entiende que la justificación más adecuada de la ilicitud moral de la evasión impositiva es la perspectiva del hacer trampas, entendido como “incumplir una regla equitativa que se aplica con justicia, con la intención de obtener una ventaja sobre alguna parte con quien el sujeto activo se encuentra en una relación cooperativa sometida a reglas”¹¹⁵, ya que la evasión impositiva implica en primer lugar la violación de las reglas tributarias. En segundo lugar, respecto del requisito que el sujeto se encuentre en una relación cooperativa sometida a reglas, es razonable asumir que quien posee bienes u obtiene ingresos se encuentra en una relación cooperativa gobernada por reglas con sus conciudadanos; en tercer lugar, sostiene el autor que aun cuando el sujeto activo reciba pocos beneficios gubernamentales directos, igualmente se configura un beneficio por el hecho de no haber pagado sus impuestos, ya que conserva su dinero y obtiene una ventaja competitiva respecto de los demás ciudadanos¹¹⁶. El problema desde el punto de vista del contribuyente puede expresarse de la siguiente manera: “mientras yo estoy pagando mi parte, otro (el sujeto evasor) no lo está haciendo y eso es injusto, pues está haciendo trampa”¹¹⁷. En el mismo sentido, Kuhlen establece que la especial propensión al daño del bien jurídico en los delitos tributarios se debe a que quien no paga los impuestos “no sólo le niega al Estado lo que a

¹¹¹ Green (2013) p.101.

¹¹² Green (2013) p.319.

¹¹³ Green (2013) pp.319-320.

¹¹⁴ Green (2013) p.320.

¹¹⁵ Green (2013) p.322.

¹¹⁶ Green (2013) p.323.

¹¹⁷ Plantea Green el problema de la justicia de las reglas, de manera que si estas se consideran injustas entonces su evasión no puede ser considerada como tramposa. Es válido el problema pero se remite a otra cuestión, a saber, que el quebrantamiento de la ley siempre puede ser desobediencia civil desde una justificación política. Green (2013) pp.322-323.

este le corresponde. Además, de forma contraria al principio de igualdad se atribuye una posición especial en relación con quienes cumplen con su obligación tributaria, es decir, con los ciudadanos fieles a la norma¹¹⁸.

El concepto de “hacer trampa” propuesto principalmente por Green entrega una idea en el sentido correcto de la reconstrucción del bien jurídico aquí propuesto, sin embargo, lo hace también desde una comprensión instrumental y económica de los impuestos, que se condice con el paradigma clásico del derecho tributario, pues exige que el sujeto obtenga un beneficio que se traduzca en estar en una posición de ventaja frente al resto que es evaluada económicamente, es decir, una ventaja competitiva¹¹⁹. Además, tampoco entrega una justificación a la protección de estos delitos, de manera que el concepto de “hacer trampa” se convierte en una infracción formal de la ley.

2.3.2 Los fraudes tributarios como delitos reificantes: justificación de la protección penal

Comprender que los delitos importan un mal compartido¹²⁰ supone que existen ciertas conductas que se constituyen como portadoras de un mal público, de manera que los ciudadanos consideran necesaria una acción de la sociedad que etiquete al delito como un mal¹²¹, en el cual los mismos se encuentran implicados por definición, separándose de la comprensión del delito como un conflicto que pertenece única y exclusivamente a quienes participan directamente de él¹²². En este sentido, considerar que el mal del delito es un mal compartido supone que el estatuto de víctima es solo contingente, de manera que los ciudadanos entienden que ellos también podrían haber sido víctimas del delito y que, por tanto, el mal se constituye como “nuestro mal”¹²³. En la concepción descrita, los delitos tributarios pueden ser fácilmente comprendidos bajo el prisma del mal compartido, ya que de hecho “aparecería como un ejemplo bastante obvio, debido a que el incumplimiento de las obligaciones tributarias de parte de un ciudadano es visto, evidentemente, como un asunto que nos compete a los demás ciudadanos”¹²⁴. Desde esta comprensión, se sostendrá que la reificación, entendida como expresión negativa del bien interno del derecho

¹¹⁸ Kuhlen (2015) pp.136-137.

¹¹⁹ Esto puede relacionarse con el concepto de competencia desleal.

¹²⁰ Marshall y Duff (1998) pp.7-22.

¹²¹ Valenzuela (2011) p.216.

¹²² Ibid.

¹²³ Valenzuela (2011) p.217.

¹²⁴ Valenzuela (2011) p.221.

tributario, es el mal compartido en los delitos tributarios y por tanto, la justificación de su protección penal, desde la siguiente idea: “la tributación es un tipo de práctica que nos recuerda constantemente nuestra dependencia recíproca. En este sentido es una práctica con un bien interno, que nos acerca a las virtudes de reconocimiento propias de la dependencia recíproca. La elusión tributaria importa una falta de consideración por los otros, con quienes compartimos nuestra dependencia y cargamos con el riesgo de la reificación”¹²⁵.

El concepto de reificación tiene su origen en los escritos del filósofo y sociólogo húngaro Georg Lukács “Historia y conciencia de clase” publicado a principios del siglo XX, para luego ser reconstruido por el filósofo y sociólogo alemán Axel Honneth a principios del siglo XXI desde su teoría del reconocimiento, quien entiende que la reificación no es sino el “olvido del reconocimiento”¹²⁶, así “en la medida en que en nuestra ejecución del conocimiento perdamos la capacidad de sentir que éste se debe a la adopción de una postura de reconocimiento, desarrollaremos la tendencia a percibir a los demás hombres simplemente como objetos insensibles”¹²⁷. Honneth propone dos modelos a través de los cuales puede explicarse el proceso de la reificación: en primer lugar, mediante “un endurecimiento de la postura de conocimiento ocurrida por la desvinculación de su propósito”¹²⁸; y en segundo lugar, mediante una “negación del reconocimiento a posteriori por un prejuicio o estereotipo”¹²⁹. Al aplicar estos modelos a la realidad social actual, Honneth sostiene que se trata de “prácticas institucionalizadas que lleven a una desvinculación de propósito de la observación, o de esquemas de pensamiento socialmente efectivos, que imponen una negación del reconocimiento previo”¹³⁰, lo que quiere decir que si la reificación es el olvido del reconocimiento, es necesario buscar las causas sociales en prácticas que posibiliten y perpetúen sistemáticamente tal olvido¹³¹, donde aparece el pago de impuestos como práctica institucionalizada. En estos términos, las dos causas por las que los sujetos pueden tener una actitud reificante frente a otros son las siguientes: en primer lugar, participar de una práctica social en que la mera observación del otro se convierte en un fin en sí mismo, de manera que la conciencia de una relación social previa desaparece; y en segundo lugar porque sus actos sean

¹²⁵ Saffie (2013) p.219.

¹²⁶ Honneth (2007) p.91.

¹²⁷ Honneth (2007) p.93.

¹²⁸ Honneth (2007) p.97.

¹²⁹ Ibid.

¹³⁰ Honneth (2007) p.98.

¹³¹ Honneth (2007) p.136. Aquí se plantea por Honneth la idea de una “etiología social de la reificación”.

gobernados por un sistema de convicciones que impone una negación posterior de este reconocimiento previo. En ambos casos se pierde algo que intuitivamente se poseía, el reconocimiento, pero en el primer caso ello es provocado por una práctica social y en el segundo, por la adopción de una perspectiva del mundo o ideología específica¹³².

Se afirmará que la tributación es una práctica enmarcada dentro del primer grupo de causas¹³³ como una “praxis puramente observadora que no esté ya ligada con las garantías de reconocimiento mínimas que provee el derecho”¹³⁴, lo que supone que el derecho tributario y con ello la obligación de pagar impuestos ha devenido en un cálculo autónomo de cada persona desmarcado de relaciones jurídicas claras que hagan posible el reconocimiento intersubjetivo de los demás. Esta idea encuentra su fundamento en el paradigma clásico del derecho tributario del que es reflejo nuestro sistema de tributación, como ya se explicó, principalmente en torno al concepto de la propiedad privada y a la asimilación de la estructura de la obligación tributaria a aquellas de derecho privado. En estos términos, el peligro o “mal” reificación entendido como olvido de reconocimiento, se constituye como fundamento de la protección penal: sancionamos a través del derecho penal las conductas que importan una evasión respecto de la obligación de pagar impuestos porque no queremos que las relaciones intersubjetivas dentro de una comunidad política sean meramente instrumentales e individuales, porque el bien interno del derecho tributario implica reconocer al otro como igual y no como un medio dentro del cálculo automático sobre mi capital, sino al contrario, como parte de la decisión colectiva sobre los fines del gasto público.

2.3.3 El patrimonio público como objeto de protección: condición de posibilidad de decisión sobre el gasto público

La identificación y especificación del objeto de protección como herramienta de reconstrucción racional de la regulación supone, una vez definidos los fundamentos de la protección penal, determinar la propiedad susceptible de ser exhibida por una institución, en este caso, en cuya conservación se sustenta una valoración positiva o favorable de la institución en tanto

¹³² Honneth (2007) p.137.

¹³³ Otra opción sería considerar como lo hace Lukács, quien sostiene que la tributación se enmarca en un sistema de convicciones o ideología reificante que en este caso se condice con el neoliberalismo de manera que se cosifica a las personas según los intercambios del mercado. Honneth (2007) pp.140-141.

¹³⁴ Honneth (2007) p.139.

ejemplifique esa misma propiedad¹³⁵. Si bien a veces se sostiene que por bien jurídico habría que entender algo así como un objeto ideal encarnado en un objeto concreto que de hecho se afecta empíricamente por el comportamiento delictivo, esta concepción es “filosóficamente inepta y pragmáticamente inadecuada”¹³⁶ ya que, según lo dicho recientemente, por bien jurídico debe entenderse una propiedad determinada de un objeto que le otorga el carácter de valioso. Así, por ejemplo, “[h]ablar del medio ambiente como bien jurídico protegido no es más que hablar de ciertas propiedades o relaciones que se dan entre los objetos que lo constituyen (por ejemplo, una relación de equilibrio ecológico), cuya conservación es valorada como buena”¹³⁷.

En esta tesis se identificará el objeto de protección de los delitos tributarios como la decisión democrática sobre el gasto público en la formación del patrimonio público, lo cual implica redefinir el concepto tradicional Hacienda Pública y apropiarse de esta categoría. Así, la institución de los impuestos se considera valiosa por ser condición de posibilidad de decisión sobre el gasto público en la formación del patrimonio público, es decir, reconocer que la formación de éste tiene también una dimensión política, y no sólo económica, que comprende la posibilidad de decidir sobre el patrimonio a través de la representación del parlamento en la definición del gasto público en la Ley de presupuesto¹³⁸.

Ilustrado en un ejemplo, si “A” y “B” son contribuyentes, sus impuestos pasan a formar parte del patrimonio público en dos aspectos diferentes: en primer lugar contribuyen a la formación del ingreso público, lo que puede definirse como un ámbito económico del patrimonio público, pero en segundo lugar participan de la decisión sobre el gasto público, específicamente a través de la Ley de presupuesto, ámbito político del patrimonio público. Ahora bien, si “A” paga su impuesto “x” y “B” no paga su impuesto “y”, la consecuencia lógica e inmediata es que disminuye el ingreso público, lo que llevaría a concluir que el objeto de protección es la Hacienda Pública (o el ámbito económico del patrimonio público) coincidentemente con su concepción tradicional, pero es también consecuencia de lo anterior que aquello afectado sea la capacidad de “A” de decidir colectivamente sobre el gasto público, pues hay una parte que no estará disponible (la que

¹³⁵ Mañalich (2014) p.43.

¹³⁶ Mañalich (2006) p.506.

¹³⁷ Mañalich (2006) p.507.

¹³⁸ Esta comprensión es congruente con el concepto de bien jurídico macrosocial propuesto por Horvitz (1989), entendiendo que la actividad financiera genérica del Estado incluye más que aspectos puramente patrimoniales. Véase supra pp.19-20.

corresponde a lo no pagado por B) para decidir democráticamente sobre ella a través del presupuesto. En otras palabras, lo relevante no es solo que falte “y”, sino cómo falta “y”, pues esto implica hacerse cargo de la dimensión política del patrimonio público, ya que en caso contrario, es decir, que lo protegido solo sea el aspecto económico de éste, entonces sería suficiente para protegerlo que la Administración utilizara los mecanismos coercitivos de los que dispone para obtener el pago del impuesto “y” que dejó de pagarse. En los párrafos que siguen se realizará una reconstrucción de lo anterior desde las concepciones de patrimonio individual, la caracterización del patrimonio estatal, la identificación de la dimensión política del mismo y la definición estructural del bien jurídico propuesto como colectivo, institucional y sus consecuentes modos de afectación.

Es posible advertir que en una comprensión como la descrita, la categoría patrimonio público como objeto de protección puede constituirse como una categoría más amplia que incluya a otros delitos diferentes a los tributarios, como el fraude de subvenciones o los delitos aduaneros¹³⁹ y entonces dentro de esta categoría más amplia de delitos, serán tributarios aquellos cometidos por contribuyentes que afecten el patrimonio público en razón de la evasión o reducción de la cantidad a pagar establecida por una obligación tributaria (es decir, por la realización del hecho gravado) o bien; en razón de la obtención de una devolución indebida o del aumento de su monto, siendo que en ambos casos la devolución encuentra su justificación en la existencia de una obligación tributaria, sea esta real o simulada.

Es posible distinguir, en primer lugar, diferentes concepciones de patrimonio desarrolladas a partir de los problemas del patrimonio individual. Una comprensión jurídica de patrimonio supone que a éste pertenecen “positivamente, todas las obligaciones de carácter jurídico patrimonial de otra persona”¹⁴⁰, es decir, el patrimonio se constituye como “conjunto de los derechos subjetivos patrimoniales de que es titular una persona”¹⁴¹, reconociendo como tales derechos a todos aquellos que tienen por objeto bienes transferibles¹⁴². Esta concepción ha sido criticada doblemente por su estrechez y amplitud, ya que por una parte “exige que el interés de

¹³⁹ En este sentido Mayer (2007) agrupa los delitos tributarios, el fraude de subvenciones, los delitos aduaneros y algunos delitos ligados al correcto desempeño de la función pública como protección del patrimonio público.

¹⁴⁰ Kindhäuser (2011) p.53.

¹⁴¹ Bascuñan (2004) p.6.

¹⁴² Kindhäuser (2011) p.53.

una persona sobre una cosa o prestación revista el carácter de un derecho subjetivo para que sea objeto merecedor de protección penal frente a los ataques constitutivos de delitos patrimoniales¹⁴³, y por otra es demasiado amplio “en la medida en que admite como objeto de ataque cualquier cosa o prestación sobre la que pueda tenerse un derecho subjetivo”¹⁴⁴. Agrega a las críticas anteriores el profesor Kindhäuser que, “es sorprendente que el concepto jurídico de patrimonio no vea el objeto de un derecho o una obligación, sino el derecho o la obligación misma como componente patrimonial”¹⁴⁵. Un concepto económico de patrimonio, en cambio, se define como “el conjunto de los valores económicos sobre los que se ejerce un poder fáctico de aprovechamiento (uso o disposición)”¹⁴⁶ o, en otras palabras, un conjunto formado por “los objetos que le corresponden [a una persona] en virtud de sus derechos transferibles”¹⁴⁷. Esta comprensión ha sido criticada por la prescindencia de un punto de vista normativo, entendiendo que resulta evidente la necesidad de un juicio de adscripción o adjudicación del conjunto de bienes a alguien: un titular¹⁴⁸. Esta crítica ha motivado una concepción jurídico-económica del patrimonio, precisamente como corrección del carácter puramente descriptivo de la concepción económica del mismo¹⁴⁹, así como una concepción personal del patrimonio desde la teoría liberal del derecho penal¹⁵⁰. Frente a una comprensión económica, se plantea además, la pregunta de por qué el valor pecuniario de las prestaciones debe servir como estándar de comparación, concluyendo que éste se presenta como objetivo, pero no constituye una propiedad o característica constante de una cosa, así como tampoco muestra el sentido y fin de los negocios¹⁵¹. El profesor Kindhäuser afirma que la comprensión de patrimonio como el valor global de la suma de los objetos patrimoniales de una persona “no sólo es superfluo, sino ya dogmáticamente desafortunado”¹⁵², cuestión que se verá reflejada en la discusión referida a la determinación de perjuicio patrimonial en la interpretación de los delitos tributarios desde la doctrina de la

¹⁴³ Bascuñan (2004) p.6.

¹⁴⁴ Bascuñan (2004) p.7.

¹⁴⁵ Kindhäuser (2011) p.53.

¹⁴⁶ Bascuñan (2004) p.7.

¹⁴⁷ Kindhäuser (2011) p.54.

¹⁴⁸ Bascuñan (2004) p.8.

¹⁴⁹ En este sentido, Shlack (2008) p.286.

¹⁵⁰ En este sentido, Bascuñan (2004) p.10. “El patrimonio se constituye en las relaciones de dominación que el derecho reconoce a una persona sobre objetos que la sociedad jurídicamente organizada reconoce a su vez como objetos autónomos del tráfico económico. Esto significa que el patrimonio es la potencia económica de un sujeto de derecho”

¹⁵¹ Kindhäuser (2011) pp.55-56.

¹⁵² Kindhäuser (2011) p.54.

frustración del fin¹⁵³, comprensión que es también económica pues “economizar quiere decir invertir en dirección a un fin”¹⁵⁴, de manera que el patrimonio se constituye como expresión cosificada del desarrollo individual, es decir, perseguir fines en conformidad con los propios intereses¹⁵⁵.

Aun desde la doctrina de la frustración del fin, es claro que lo protegido en los delitos tributarios excede el concepto de bien jurídico patrimonial individual de carácter disponible, y hace necesario caracterizar el concepto de “fin” propuesto por Kindhäuser como un fin público, de manera que lo protegido se aleja de lo individual y se acerca, en cambio, a “un interés colectivo de gran trascendencia: el patrimonio público y la actividad financiera estatal”¹⁵⁶. El patrimonio público se diferencia del patrimonio individual en su aspecto subjetivo referido a la titularidad, pero también en el ámbito objetivo y funcional, en otras palabras: “decir que el objeto jurídico se identifica exclusivamente con un conjunto de bienes y derechos, sólo que de entidad pública, no parece justificar el castigo penal –y no meramente administrativo- de muchas de estas conductas, ni la creación de un nuevo sistema de tipos penales, diverso del que regula la estafa, la apropiación indebida o la defraudación a laguna Administración Pública. Mientras que sostener que el interés tutelado está constituido únicamente por una actividad administrativa tendiente a la obtención de ingresos públicos, vuelve a reconducirnos a la idea de que lo protegido es una función administrativa, cuya naturaleza no cede por tratarse de una función trascendente”¹⁵⁷. Así, sugiere la autora Laura Mayer que el bien jurídico protegido en un grupo de figuras que incluyen los delitos aduaneros, tributarios y aquellos contra la seguridad social, es tanto el patrimonio estatal como la actividad pública destinada a la obtención de ingresos y la realización de actos conducentes a la satisfacción de necesidades colectivas¹⁵⁸. A partir de esta idea, se sostendrá que el concepto de patrimonio público no está completo si no se considera su dimensión política, la cual constituye el objeto de protección en los delitos tributarios, pues no solo se protege el patrimonio público en tanto conjunto de bienes y derechos, ni en tanto garante de la función pública, sino también como condición de posibilidad de la decisión colectiva sobre el gasto público a través de la definición democrática del presupuesto.

¹⁵³ Véase *infra* pp.62-67.

¹⁵⁴ Kindhäuser (2011) p.58.

¹⁵⁵ Kindhäuser (2011) p.58.

¹⁵⁶ Mayer (2007) p.219.

¹⁵⁷ Mayer (2007) p.231.

¹⁵⁸ *Ibid.*

La dimensión política del patrimonio o hacienda pública no es una idea novedosa, ya que sus orígenes se remontan al derecho financiero de principios del siglo XX¹⁵⁹, donde la noción de presupuesto era concebida ya como un concepto que comprendía un aspecto político relacionado directamente con la soberanía ejercida por el parlamento y un aspecto financiero vinculado a la ordenación del patrimonio. Luego, se consideró el aspecto propiamente jurídico del presupuesto y actualmente este se concibe como un instrumento de acción directa sobre la economía¹⁶⁰. En el mismo sentido, si se revisan los principales conceptos del derecho financiero es posible identificar y reconocer un aspecto político del patrimonio público.

El gasto público, concebido como un concepto neutro en cuanto a sus fines en las finanzas clásicas, ha devenido en un concepto diferente en las finanzas modernas, orientado hacia fines políticos, sociales y económicos¹⁶¹, y definido como “toda erogación, generalmente en dinero, que incide sobre las finanzas del Estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económico-sociales”¹⁶². Matus Benavente, por su parte, definía a mitad del siglo XX el derecho financiero como la “disciplina jurídica que estudia los principios y los preceptos legales que rigen la organización del Estado para la percepción, administración y empleo de los recursos públicos y las relaciones jurídicas a que los impuestos dan origen entre el Estado y los contribuyentes como las que se generan entre éstos como consecuencia de la imposición”¹⁶³, así el derecho financiero, sostiene el mismo autor, deberá referirse siempre a los objetivos políticos para comprender una política fiscal¹⁶⁴, de manera que el gasto público se define como el empleo definitivo que el Estado hace de las riquezas para satisfacer necesidades públicas¹⁶⁵ y el presupuesto como el documento legal que sistemática y anticipadamente calcula los ingresos y autoriza los gastos que se producirán en un cierto periodo de tiempo¹⁶⁶. Así, desde los inicios del estudio de las finanzas y la Hacienda Pública, se identifica un aspecto político y colectivo del cual es necesario hacerse cargo al momento de identificar aquello que se busca proteger desde los delitos tributarios.

¹⁵⁹ Giuliani Fonrouge (1982) p.123.

¹⁶⁰ Ibid.

¹⁶¹ Giuliani Fonrouge (1982) p.190.

¹⁶² Ibid.

¹⁶³ Matus Benavente (1964) p.71.

¹⁶⁴ Matus Benavente (1964) p.16.

¹⁶⁵ Matus Benavente (1964) p.96. En el mismo sentido Araneda (1966) p.23.

¹⁶⁶ Matus Benavente (1964) p.220.

La identificación del objeto de protección propuesto es consecuencia de la justificación de la protección penal, es decir, la reificación como mal compartido. Se protege la dimensión política del patrimonio público porque no hacerlo implica dejar abierta la posibilidad de tratar a los demás sin reconocerlos, de forma instrumental o meramente económica. La reificación aparece como un peligro o mal compartido cuando el patrimonio no se identifica como público, sino que se asimila a una comprensión del patrimonio individual. Así, la posibilidad de decidir democráticamente sobre el gasto público y el presupuesto es expresión de la autonomía de una comunidad política. La idea que subyace es una comprensión del derecho tributario como expresión jurídica de la voluntad del pueblo, como parte de las decisiones que de manera autónoma debiese tomar la comunidad política, lo que supone que no haya espacio para el uso instrumental del derecho por los individuos o algún grupo político¹⁶⁷. En estos términos, es necesario superar una comprensión funcionalista de las instituciones, ya que ésta las reduce a meros instrumentos, de modo que “es incapaz de explicar el complejo modo en que ellas tienen lugar en la historia los cambios políticos y sociales, así como también las ideas que dan forma a nuestro mundo social (...) Las características y la explicación de las instituciones dependen del lugar que ocupan en la organización económica general de la vida social (...) Esta racionalidad económico-funcional niega que las instituciones posean una importante dimensión simbólica”¹⁶⁸ y desde la funcionalidad las instituciones no son capaces de dar cuenta de ellas mismas apropiadamente, pues son reducidas a instrumentos.

Lo que se propone es la reconstrucción de un bien jurídico colectivo e institucional, cuestión que enfrenta una dificultad respecto de las estructuras de imputación del derecho penal basado en la libertad individual¹⁶⁹. Que se trate de un bien colectivo significa que la característica valiosa atribuida al patrimonio público es de titularidad difusa, de modo que su valoración positiva se formula desde una perspectiva supra individual o colectiva¹⁷⁰, que se trate de un bien institucional quiere decir que amenaza más que bienes personales, una institución colectiva y sistémica que es base del funcionamiento y estabilidad de una comunidad¹⁷¹, de manera que los bienes jurídicos institucionales “comprenden realidades sociales que no se perfilan como meros sectores de riesgo para intereses individuales, sino que son verdaderos bienes públicos, instituciones esenciales para

¹⁶⁷ Saffie (2013) p.277.

¹⁶⁸ Saffie (2013) p.253.

¹⁶⁹ En el mismo sentido respecto de la protección penal del Medio Ambiente. Alcácer (2002)

¹⁷⁰ Mañalich (2006) p.507.

¹⁷¹ Alcácer (2002) p.10.

el desarrollo social basadas en la participación de sus integrantes, y que, por ello, su lesión tiene un carácter autónomo, y no dependiente en cuanto estadio previo a la lesión de un bien jurídico individual¹⁷². La determinación del grado de afectación del bien jurídico a través de la realización del comportamiento prohibido supone otra dificultad, porque la clasificación entre lesión, peligro abstracto y peligro concreto está referida a la protección de bienes jurídicos individuales según esferas de libertad y, justamente la afectación de los bienes jurídicos institucionales no responden a esta lógica¹⁷³, ya que una lesión al patrimonio público, aún en grandes cantidades, no es susceptible de lesionar causalmente la institución y, contrariamente la afectación se produce con la acumulación¹⁷⁴ de los actos defraudatorios¹⁷⁵.

3. EL CASO DEL ARTÍCULO 97 N° 4 INCISO 3° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y LA NUEVA CLÁUSULA GENERAL ANTIELUSIÓN

3.1 Sistematización de los delitos tributarios en el Código Tributario chileno

El artículo 97 del Código Tributario consagra las acciones y omisiones típicas que constituyen delito y las define en su encabezado como “infracciones a las disposiciones tributarias”. Es objeto de este capítulo poner a prueba el rendimiento descriptivo de la reconstrucción alternativa del bien jurídico propuesta, para lo cual se realizará un ejercicio analítico respecto del artículo 97 N°4 inciso tercero del Código Tributario como excepción sistemática dentro de los delitos tributarios, y su concurrencia con la nueva cláusula general anti elusión incluida con la Reforma Tributaria. El ejercicio propuesto es relevante porque el análisis del artículo antedicho supone hacerse cargo desde la reconstrucción del bien jurídico, de la interpretación de los conceptos de fraude y perjuicio en los delitos tributarios; a la vez que analizar la nueva cláusula general antielusión y la

¹⁷² Alcácer (2002) pp.18-19.

¹⁷³ En este sentido afirma Rodríguez Collao respecto del bien jurídico institucional Administración de Justicia que “el acto aislado, salvo casos de extraordinaria gravedad, no tiene capacidad para conmovir de forma decisiva el funcionamiento prevalentemente correcto de la institución. Es la reiteración o la frecuencia de estos actos lo que conduce a una perversión importante de las funciones que la Administración debe cumplir. El deterioro institucional proviene de la suma de agresiones o vulneraciones; la necesidad de evitar la extensión de éstas puede requerir la incriminación penal de las conductas que no conllevan una intensa potencialidad lesiva considerada individualmente, pero que conforme a la experiencia se constata que su propagación conduce a una grave alteración de la institución que pretende proteger” RodríguezCollao (2005) p.333.

¹⁷⁴ En este sentido Alcácer desarrolla la idea de daño cumulativo que es inherente a los bienes jurídicos institucionales, según la cual lo relevante es la pérdida de confianza en la función social que ejercen las instituciones. Alcácer (2002) p.26.

¹⁷⁵Alcácer (2002) p.20.

conurrencia de esta y el delito permite mostrar los límites y alcances de la categoría, así como la tesis de la independencia en la justificación de uno y otro.

3.1.1 Fraude fiscal

Se refiere a conductas evasivas o de reducción de impuestos como mecanismo antijurídico para evitar o reducir la contribución una vez que ya se ha generado la obligación tributaria o simulando una falsa. Constituyen delitos tributarios ya que se refieren a acciones u omisiones típicas antijurídicas y culpables que afectan el patrimonio público reduciendo la cantidad de ingresos públicos y que afectan por tanto, la posibilidad de decisión democrática sobre el gasto público.

Artículo	Descripción de la conducta	Norma de sanción
Artículo 97 n° 4 Código Tributario	Declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda.	Multa del 50% al 300% del valor del tributo eludido y presidio menor en sus grado medio a máximo.
	Omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas.	Multa del 50% al 300% del valor del tributo eludido y presidio menor en sus grado medio a máximo.
	La adulteración de balances o inventarios o presentación de éstos dolosamente falseados.	Multa del 50% al 300% del valor del tributo eludido y presidio menor en sus grado medio a máximo.
	Usar boletas, notas de débitos, notas de créditos o facturas ya utilizadas en operaciones	Multa del 50% al 300% del valor del tributo eludido y presidio menor en sus grado medio a máximo.

	anteriores.	
	Empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto.	Multa del 50% al 300% del valor del tributo eludido y presidio menor en sus grado medio a máximo.
	Realizar cualquier 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	Presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado mínimo y multas del 100% al 300% de lo defraudado.
	Simular una operación tributaria o realizar cualquier otra maniobra fraudulenta que obtenga devoluciones de impuesto que no le correspondan.	Pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio y multa del 100% al 400% de lo defraudado.
	Confeccionar, vender o facilitar a cualquier título maliciosamente guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas falsas, con o sin timbre del Servicio, con el objteo de cometer o posibilitar la comisión de los delitos	Pena de presidio menor en sus grados medio a máximo y multa de hasta 40 UTA.

	descritos en éste número.	
Artículo 97 n° 5 Código Tributario	Omitir maliciosamente declaraciones exigidas por las leyes para la determinación o liquidación de un impuesto.	Multa del 50% al 300% del impuesto que se trata de eludir y presidio menor en sus grados medio a máximo.
Artículo 97 n° 10 Código Tributario: sólo en caso de reiteración (cuando se cometan dos o más infracciones entre las cuales no medie un período superior a tres años)	No otorgamiento de guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas en los casos y en la forma exigidos por las leyes.	Presidio o relegación menor en su grado máximo.
	Uso de boletas no autorizadas o de facturas, notas de débito, notas de crédito o guías de despacho sin el timbre correspondiente.	Presidio o relegación menor en su grado máximo.
	Fraccionamiento del monto de las ventas o el de otras operaciones para eludir el otorgamiento de boletas.	Presidio o relegación menor en su grado máximo.
Artículo 97 n° 22 Código Tributario	Utilizar maliciosamente los cuños verdaderos y otros medios tecnológicos de autorización del Servicio para defraudar al Fisco.	Presidio menor en su grado medio a máximo y multa de hasta 6 UTA.
Artículo 97 n° 23 Código Tributario	Proporcionar maliciosamente	Presidio menor en su grado máximo y multa de hasta 8

		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.	UTA.
Artículo 100 Código Tributario		Contador incurre en falsedad o actos dolosos al confeccionar o firmar cualquier declaración o balance o al actuar como encargado de la contabilidad de un contribuyente.	Multa de 1 a 10 UTA y presidio menor en sus grados medio a máximo.
Artículo 14 letra e) Ley de Impuesto a la Renta		Entregar maliciosamente información incompleta o falsa en las declaraciones que establece esta letra respecto de las inversiones en el extranjero, se sancionará en la forma prevista en el primer párrafo del número 4 del artículo 97 del Código Tributario. Las declaraciones se refieren a la obligación de informar al Servicio hasta el 30 de junio de cada año comercial, por parte de los contribuyentes acogidos a las disposiciones de las letras A) o	

	<p>B) del artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta que inviertan en el extranjero respectodel monto y tipo de inversión, del país territorio en que se encuentre, en el caso de tratarse de acciones o derechos, el porcentaje de participación en el capital que se preentan de la sociedad constituida en el extranjero, el destino de los fondos invertidos, así como cualquier otra información que requiera el Servicio respecto de tales inversiones. En el caso en que las inversiones se efectuen en países o territorios con un régmien fiscal preferencial, además de prestar una declaración, deberán informar anualmente el estado de dichas inversiones, con indicación de sus aumentos o disminuciones, el destino que las entidades receptoras han dado a los fondos respectivos, así como cualquier otra información que reuigera el Servicio.</p>	
--	--	--

3.1.2 Conductas relativas al comercio ilegal

Para considerar las conductas relativas al comercio ilegal como delitos tributarios habría que presentarlo de la siguiente forma: aquellos que las ejercen están generando renta que debería estar gravada y al no haber iniciado actividades, esto no ocurre, de manera que se afectaría el patrimonio público. Sin embargo, la conexión con una supuesta obligación tributaria parece demasiado indirecta, a la vez que no se observan en la descripción de estos tipos ninguna exigencia subjetiva.

Artículo	Descripción de la conducta	Norma de sanción
Artículo 97 n°8 Código Tributario	Comercio ejercido a sabiendas sobre mercaderías, valores o especies de cualquier naturaleza sin que hayan cumplido las exigencias legales relativas a la declaración y pago de los impuestos que gravan su producción o comercio.	Multa del 50% al 300% de los impuestos eludidos y presidio o relegación menores en su grado medio.
Artículo 97 n° 9 Código Tributario	Ejercicio efectivamente clandestino del comercio o de la industria.	Multa del 30% de 1UTA a 5UTA y presidio o relegación menores en su grado medio.
Artículo 97 n° 18 Código Tributario	Compra y venta de fajas de control de impuestos o entradas a espectáculos públicos en forma ilícita.	Multa de 1 a 10 UTA y presidio menor en su grado medio.
Artículo 97 n° 26 Código Tributario	Venta o abastecimiento clandestino de gas natural comprimido o gas licuado de petróleo para consumo vehicular.	Presidio menor en su grado mínimo a medio y multa de hasta 40 UTA.

3.1.3 Infracción de medidas conservativas impuestas por el Servicio de Impuestos Internos

Estas conductas no se justifican como delitos tributarios, sino más bien como infracciones administrativas, pues no queda clara la afectación del patrimonio público ni la determinación de la obligación tributaria, así como tampoco la exigencia del tipo subjetivo. En este caso se trata de infracciones a sanciones administrativas impuestas por el Servicio o bien de medidas que se encuentran dentro de procesos de fiscalización del mismo.

Artículo	Descripción de la conducta	Norma de sanción
Artículo 97 n° 12 Código Tributario	Reapertura de un establecimiento comercial o industrial de la sección que corresponda con violación de una clausura impuesta por el Servicio.	Multa del 20% de 1 UTA a 2UTA y presidio o relegación menor en su grado medio.
Artículo 97 n° 13 Código Tributario	Dstrucción 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.	Multa de media UTA a 4 UTA y presidio menor en su grado medio.
Artículo 97 n° 14 Código Tributario	Sustracción, ocultación o enajenación de especies que queden retenidas en poder del presunto infractor, en caso de que se hayan adoptado medidas conservativas	Multa de media UTA a 4UTA y presidio menor en su grado medio.

3.1.4 Conductas relativas al abuso de franquicias tributarias

Constituyen delitos tributarios toda vez que se abusa de un tratamiento más beneficioso del monto de una obligación tributaria, de manera que cualquier alteración supone evadir o reducir el impuesto a través de una acción típica antijurídica y culpable que afecta el patrimonio público.

Artículo	Descripción de la conducta	Norma de sanción
Artículo 97 n° 24 Código Tributario	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, sea en beneficio propio u otros o simulen una donación de aquellas que otorgan algún tipo de beneficio tributario que implique un menor pago de alguno de los impuestos referidos.	Presidio menor en sus grados mínimo a medio.
	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	Presidio menor en sus grados medio a máximo.

	estatutos.	
Artículo 97 n° 25 Código Tributario	Actuar 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.	Multa de hasta 8UTA y presidio menor en sus grados medio a máximo.

La categoría delitos tributarios, entonces, puede definirse como aquellas conductas (acciones y omisiones típicas antijurídicas y culpables) que afectan el patrimonio público mediante (i) la evasión o reducción del monto de un impuesto; o (ii) mediante la generación o aumento del monto de una devolución o beneficio indebido, en ambos casos en razón de una obligación tributaria real o simulada. Establecido lo anterior y pensando en una posible modificación legal¹⁷⁶, se observa que la categoría delitos tributarios es hoy demasiado amplia e irracional. Es amplia, en primer lugar porque incluye conductas que solo indirectamente se conectan con la afectación del bien jurídico protegido (como el comercio ilegal); en segundo lugar porque incluye conductas que no satisfacen la necesidad del tipo subjetivo (como la infracción de medidas conservativas y de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos), de manera que se constituyen más bien como infracciones administrativas; y en tercer lugar porque no clarifica la diferencia entre la evasión y elusión, ni la posibilidad de que ésta última se constituya como un medio comisivo de un delito. Es confusa o irracional, en primer lugar porque no clarifica la relación de las conductas y la correspondiente obligación tributaria (por ejemplo, no queda claro en el artículo 97 n°4 inciso 3 si se requiere la existencia de una obligación tributaria para configurar el delito); y en segundo lugar porque parece perseguir con mayor fuerza las conductas contrarias al pago del Impuesto al Valor Agregado (como los delitos referidos al comercio ilegal).

Así, de la definición propuesta para la categoría delitos tributarios, sería posible sistematizarlos de la siguiente manera, como se muestra también en el cuadro que sigue:

¹⁷⁶El desarrollo exhaustivo de una propuesta de modificación legal de los delitos tributarios excede los límites e intenciones del presente trabajo, cual pretende ser una reconstrucción dogmática desde la cual sea posible plantear, por ejemplo, una modificación legal.

- a. Delitos tributarios en que existe una obligación tributaria real: realización de actos fraudulentos que tienen por objeto evadir o reducir el monto del impuesto generado por la obligación tributaria existente y que afectan por tanto el bien jurídico patrimonio público en un sentido negativo como aquello que se deja de pagar; o bien que tienen por objeto aumentar el monto de una devolución o crédito de impuestos, caso en que se afecta el patrimonio público en sentido positivo, entendido como aquello que se paga por sobre la devolución o crédito que corresponda. Aquí, creo que debiera separarse o al menos clarificarse la relación con la elusión. En este sentido, basta con afirmar que este tipo de delitos puede cometerse una vez formada la obligación tributaria, de manera que las conductas corresponden a la etapa de liquidación del impuesto y no, como ocurre actualmente, que se presenten casos en que las maniobras fraudulentas se realicen antes de configurarse la obligación tributaria, caso en que puede concurrir una conducta elusiva desfigurando ciertos elementos de la obligación tributaria como su monto, antes que esta se genere (por ejemplo el artículo 97 n°4 inciso 1 establece que se castigará el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las obligaciones realizadas, caso en que bien podría tratarse de una hipótesis de elusión).
- b. Delitos tributarios en que existe una obligación tributaria falsa simulada: defraudación que consiste en simular la existencia de una obligación tributaria para obtener beneficios o devoluciones indebidas y que afecten el patrimonio público en un sentido positivo, entendido como aquello que se paga inebidamente (por ejemplo el artículo 97 n°4 inciso 3).

En el cuadro que sigue, se muestra la sistematización propuesta:

Existencia de una obligación tributaria	Momento en que opera	Medios comisivos	Afectación del patrimonio público
Hay obligación tributaria real	Liquidación del impuesto	- Declaraciones maliciosamente falsas o incompletas - Omisiones maliciosas en los libros de	- Evade o reduce el monto de un impuesto - Se aumenta el monto de una devolución o crédito

		contabilidad - Adulteración o falsedad dolosa de balaces e inventarios - Uso de boletas o facturas ya utilizadas en períodos anteriores - Otros procedimientos dolosos - Maniobra maliciosa	- Se abusa de un beneficio tributario
Hay una obligación tributaria falsa (simulada)	En la devolución del impuesto o crédito	- Simular una operación tributaria y otra maniobra fraudulenta	- Se obtiene una devolución indebida

3.2 Los problemas dogmáticos tradicionales: conceptos de fraude y perjuicio

Las siguientes páginas pretenden describir dos lugares comunes que han sido identificados por la doctrina, como los problemas dogmáticos más relevantes en la discusión referida a delitos tributarios, a saber, los conceptos de fraude y perjuicio. Interesa aquí describir la discusión y sobre todo, su manifestación en la interpretación sistemática de los delitos descritos del Código Tributario chileno, para realizar luego una interpretación alternativa que difiere del desarrollo clásico de estos lugares comunes, pero que encuentra su origen en la búsqueda de justificación de una anomalía o excepción sistemática también reconocida por la dogmática tradicional: el artículo 97 n°4 inciso 3°.

En primer lugar, atendiendo a los elementos constitutivos de su estructura típica, se establece que los delitos tributarios del artículo 97 y 100 del Código Tributario chileno, son delitos de mera actividad, entendidos como “aquellos en los que la realización del tipo coincide con el último acto de la acción y por tanto no se produce un resultado separable de ella”¹⁷⁷, se castiga una conducta

¹⁷⁷ Roxin (1997a) p.328.

con independencia de los resultados o consecuencias que ésta produzca¹⁷⁸, de manera que no formarían parte de la descripción típica la producción de un resultado de perjuicio o detrimento del bien jurídico protegido¹⁷⁹. Según el profesor Van Weezel, refuerzan esta idea al menos dos razones sistemáticas: en primer lugar, el hecho que la afectación del supuesto bien jurídico de protección no determina en ningún caso el injusto, sino que –en su máxima expresión- puede constituirse como una atenuante de responsabilidad¹⁸⁰ según el artículo 111 inciso primero CT cuando “el hecho punible no haya acarreado perjuicio al interés fiscal”; y en segundo lugar, el énfasis puesto en los elementos referidos al tipo subjetivo de los delitos¹⁸¹. En sentido contrario, podrá sostenerse que las conductas descritas se estructuran como delitos de resultado¹⁸², entendidos como “aquellos tipos en los que el resultado consiste en una consecuencia de lesión o puesta en peligro separada espacial y temporalmente de la acción del autor”¹⁸³ en atención a la necesidad de producción de un perjuicio en el patrimonio estatal o Hacienda Pública. Sin compartir la categoría tradicional que distingue entre delitos de mera actividad y delitos de resultado como una distinción útil y exenta de problemas¹⁸⁴, parece relevante que la discusión tradicional radica en la ubicación sistemática que se otorgue al concepto de perjuicio en la estructura del delito, evidenciándose dos posiciones.

Hay quienes sostienen que el perjuicio es un elemento del tipo penal, de manera que éste debe ser comprendido por el dolo del autor y, consecuentemente, el error invencible sobre el perjuicio o su cuantía excluirá el dolo del mismo. En segundo lugar, supone que el tipo exija un resultado, a

¹⁷⁸ Van Weezel (2007) p.46.

¹⁷⁹ Van Weezel (2007) p.47.

¹⁸⁰ Van Weezel (2007) p.48.

¹⁸¹ Van Weezel (2007) p.51.

¹⁸² Es el caso de Lothar Kuhlen en interpretación de la legislación Alemana, quien sostiene que el fraude fiscal es un delito de resultado que corresponde al menoscabo del patrimonio estatal y un delito de peligro Kuhlen (2015) p.70. Así también Percy García Caveró respecto de la legislación peruana, quien sostiene que “puede decirse que el delito de defraudación tributaria está configurado como un delito de resultado consistente en una afectación a los intereses económicos del Estado, concretamente de la recaudación de la administración tributaria” García Caveró (2007) p.633.

¹⁸³ Roxin (1997a) p.328.

¹⁸⁴ Si bien la distinción parece clara en el caso del homicidio, atender a elementos materiales o temporales como criterios de distinción trae consigo una serie de problemas, cuestión que reconoce el mismo Roxin concluyendo que “hay que tener claro que no todos los tipos se pueden encuadrar claramente en los delitos de resultado o de actividad, sino que a veces hay que distinguir caso por caso: así las lesiones son un delito de mera actividad si consisten en una bofetada, pero son un delito de resultado si se producen lanzando una piedra” Roxin (1997a) p.329.

saber, la producción del perjuicio. En la doctrina española hay quienes¹⁸⁵ sostienen ésta posición y afirman como consecuencia de ello, que el perjuicio debe ser comprendido por el dolo del autor “ya que ni el perjuicio es una condición ni puede negarse que es consecuencia causal del comportamiento realizado”¹⁸⁶. Así, según Silvina Bacigalupo y Miguel Bajo, la exigencia de un perjuicio a la Hacienda Pública que exceda los 120.000 euros en la legislación española delimita, por una parte, el delito de la infracción administrativa y, por otra, condiciona la pena de multa a imponer¹⁸⁷. Martínez-Buján Pérez sostiene que el perjuicio “es una característica del resultado típico, que ha de ser abarcada por el dolo (eventual) del autor, siendo suficiente obviamente que el autor en el momento de la ejecución conozca simplemente la ocultación o falsificación de los fundamentos o presupuestos del hecho imponible, sabedor de que ello comportará ineluctablemente un perjuicio patrimonial para la Hacienda”¹⁸⁸. Por otro lado, hay quienes sostienen que el perjuicio es una condición objetiva de punibilidad, cuya función es “supeditar la imposición de una pena a la verificación de un supuesto externo al hecho punible, generalmente vinculado a consideraciones de carácter político criminal”¹⁸⁹, sin que sea necesario abarcarla por el dolo del autor. El profesor Van Weezel afirma que la existencia efectiva de un perjuicio en los delitos tributarios no cumple funciones dogmáticas, es decir, como elemento del tipo penal, sino político criminales en los casos de España¹⁹⁰ y Alemania¹⁹¹, estableciendo un

¹⁸⁵ Bacigalupo y Bajo (2010) p.290; Martínez-Buján Pérez (2015) p.540. Se refiere a esta posición como la doctrina mayoritaria en España.

¹⁸⁶ Bacigalupo y Bajo (2010) p.290.

¹⁸⁷ Bacigalupo y Bajo (2010) p.289.

¹⁸⁸ Martínez-Buján Pérez (2015) p.540.

¹⁸⁹ Van Weezel (2007) p.51.

¹⁹⁰ Artículo 305: “1. El que por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública Estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía”

“2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a los doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación”

¹⁹¹ 370.1 AO (Ley General Tributaria Alemania), será penado con pena de prisión de hasta cinco años o con multa, “quien (1) dé una información falsa o incompleta a las autoridades fiscales u otras autoridades sobre hechos fiscales relevantes, (2) infringiendo un deber oculte hechos fiscales relevantes,(3) omite, de

mínimo relevante a efectos penales¹⁹² y autorizando la aplicación de la autodenuncia con efecto liberador de pena, respectivamente¹⁹³. En el mismo sentido, se pronuncia parte de la doctrina española¹⁹⁴, estableciendo que la exigencia del artículo 305 referida a la existencia de un perjuicio a la hacienda pública que exceda los 120.000 euros es una condición objetiva de punibilidad y no un elemento del tipo, pues no pertenece a la infracción de la norma, es decir, la norma que infringe quien elude el pago de impuestos es la que obliga al tributo y la obligación de tributar no empieza en la cuantía determinada en el tipo penal, sino al devengarse la deuda fiscal¹⁹⁵. Martínez-Buján Pérez sostiene que la discrepancia entre una posición y otra, es decir, quienes sostienen que el perjuicio es un elemento del tipo y quienes sostienen que se trata de una condición objetiva de punibilidad, es puramente nominal ya que quienes sostienen lo segundo no concluyen que el error sobre el perjuicio sería irrelevante¹⁹⁶. Responde a lo anterior Enrique Bacigalupo, quien argumenta que considerar el perjuicio como condición objetiva de punibilidad no debe excluir la relevancia del error automáticamente, pues “también el error (inevitable) sobre la desaprobación jurídico penal debe ser relevante para la exclusión de la punibilidad. En tales casos cabe la aplicación analógica in *bonam partem* del art.14, tercer párrafo del Código Penal”¹⁹⁷ español.

En el Código Tributario chileno, el concepto de perjuicio aparece de la siguiente manera: existen figuras¹⁹⁸ donde las penas de multa se determinan según el valor del “tributo eludido”, de “lo defraudado”, o el valor de “la operación”, lo que supone un perjuicio en la Hacienda Pública, cuantificable y determinado¹⁹⁹. Excepcionalmente, el artículo 97 N°4 inciso tercero exige –según el profesor Van Weezel- la producción de un perjuicio como resultado, a saber, la devolución de impuestos injustificados. El mismo autor sostiene que “la producción de un perjuicio para la Hacienda Pública no es un elemento del tipo o requisito de consumación, sino una condición objetiva de punibilidad relativa a la imposición de la pena de multa, en sede penal, respecto de los

forma contraria a deber, el uso de etiquetas o sellos fiscales. Y de este modo evada los impuestos u obtenga para sí mismo o para otro ventajas injustificadas”

¹⁹² En el mismo sentido, argumenta García Caveró respecto de la exigencia cuantitativa en la legislación peruana: “Si el límite cuantitativo se establece con la finalidad de evitar una bagatelización del Derecho penal, lo que habrá es una condición de punibilidad que no constituye un elemento del tipo penal”. García Caveró (2007) p.634.

¹⁹³ Van Weezel (2007) p.49.

¹⁹⁴ Bacigalupo, E. (2000) p.311.

¹⁹⁵ Ibid.

¹⁹⁶ Martínez-Buján Pérez (2015) p.540.

¹⁹⁷ Bacigalupo (2000) p.312.

¹⁹⁸ Artículos 97 N°4 incisos 1°, 2° y 3°, 97 N°8 y 97 N°10 inciso 3° del Código Tributario.

¹⁹⁹ Van Weezel (2007) pp.50-51.

delitos previstos en los artículos 97 n°4 incisos 1, 2 y 3, 97 n°8 y 97 n°10 inciso 3 CT”²⁰⁰. El cumplimiento de la condición tiene como consecuencia que éstos delitos sean amenazados copulativamente con penas pecuniarias y privativas de libertad, lo que “pone de manifiesto que la condición objetiva de punibilidad sólo tiene eficacia en el ámbito penal, pues de lo contrario la ausencia de perjuicio en estas figuras eliminaría respecto de ellas la facultad discrecional del Director establecida en el artículo 162 inciso 3° CT para perseguir el hecho sólo por la vía administrativa”. Sin embargo, sostener que el elemento perjuicio se constituye como una condición objetiva de punibilidad supone también hacerse cargo de la figura del artículo 97 N°4 inciso tercero del Código Tributario, pues –según Van Weezel- se trata de un delito de resultado en que la producción de un perjuicio es un elemento del tipo penal²⁰¹.

Se reconoce el mismo carácter excepcional del artículo antedicho, si se recurre al concepto de fraude propuesto por Van Weezel, en tanto a su parecer, nuestra ley no distingue entre fraude tributario y evasión de impuestos, lo que se desprende por un lado, de la excepcionalidad del artículo 97 N°4 inciso tercero como un delito de resultado y por tanto, un fraude en sentido estricto y, por otro lado del hecho que la mera declaración incompleta da lugar a un ilícito susceptible de persecución penal²⁰². Así, concluye el autor que “nuestro sistema combina la penalización de la mera evasión tributaria con un modelo de fraude que se orienta según el tipo de la estafa del Art. 468 CP (ardid, engaño), pero que –si se le compara con ella- anticipa la punibilidad al momento en que se manifiesta completamente el desvalor de la acción, es decir, que no espera a la producción de un error en la víctima ni a la causación de un perjuicio como consecuencia de ese error”²⁰³. El elemento fraude estaría presente sobretudo en el tipo subjetivo de los delitos tributarios, a través de las expresiones “maliciosamente” y “dolosamente”, que si bien no establecen un requisito adicional del tipo penal, refuerzan semánticamente el desvalor de la acción, de manera que el elemento fraudulento está presente como “engaño con el fin de perjudicar”²⁰⁴.

El profesor Etcheberry, en su libro Derecho Penal parte especial, busca elaborar un concepto único de fraude admitiendo que éste es uno de los más importantes en doctrina penal, pero a la

²⁰⁰ Van Weezel (2007) p.52.

²⁰¹ Van Weezel (2007) p.50.

²⁰² Van Weezel (2007) p.71.

²⁰³ Van Weezel (2007) pp.71-72.

²⁰⁴ Van Weezel (2007) pp.65-67.

vez muy difícil de precisar²⁰⁵, pues se manifiesta en múltiples formas²⁰⁶. Con la anterior prevención, caracteriza el fraude como “causar perjuicio en el patrimonio ajeno mediante engaño o incumplimiento voluntario de obligaciones jurídicas”²⁰⁷, agregando que éste no es siempre penalmente sancionable. Etcheberry distingue entre los fraudes que se cometen mediante engaño y aquellos que se cometen mediante abuso de confianza²⁰⁸, estableciendo que los elementos típicos del fraude por engaño son: la simulación, el error, la disposición patrimonial y el perjuicio²⁰⁹. En estos términos, tradicionalmente se ha entendido que el fraude es un tipo de estafa especial, a partir de una interpretación que entiende la “defraudación” como exigencia de un comportamiento constitutivo de engaño²¹⁰, lugar común que se pondrá en duda en el análisis del artículo 97 n° 4 inciso tercero, junto al concepto perjuicio y su exigencia como “algo” adicional al tipo importado de los requisitos dogmáticos de la estafa²¹¹.

3.3 Una lectura del artículo 97 n° 4 inciso 3° del Código Tributario

Lo que aquí se propone es un ejercicio analítico desde el texto del artículo 97 n° 4 inciso 3°, sin cargar con las distinciones y los problemas establecidos ex ante por la doctrina, como forma de cuestionar precisamente los lugares comunes definidos por ésta, a la vez que utilizar como criterio de interpretación la reconstrucción del bien jurídico en los delitos tributarios propuesta en esta tesis. La descripción típica elegida responde a una excepción sistemática dentro de los delitos tributarios que, más allá de ser advertida por la doctrina como el único tipo que requiere un perjuicio y por tanto se constituye como un delito de resultado, no ha tenido ninguna justificación sistemática. Además, nos permite clarificar ciertos conceptos como el fraude y el perjuicio, y la posibilidad de concurrir delitos tributarios y conductas elusivas.

Establece el inciso 3° del artículo 97 n°4: *“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”*.

²⁰⁵ Etcheberry (1977) p.377.

²⁰⁶ Como afirma Etcheberry, esto se evidencia en la terminología que usa el Código Penal, en particular respecto de las estafas y otros engaños que tipifica el Código Penal. Etcheberry (1997) p.378.

²⁰⁷ Etcheberry (1997) p.377.

²⁰⁸ Etcheberry (1997) p.391.

²⁰⁹ Etcheberry (1997) p.392.

²¹⁰ En el mismo sentido, Mañalich (2012) p.372.

²¹¹ Véase infra pp.62-67.

Es interesante, en primer lugar, poner a prueba la categoría de delito tributario del artículo 97 N°4 inciso 3° del Código Tributario, en comparación con el artículo 470 N°8 del Código Penal que se encuentra bajo el título “Estafas y otros engaños”, cual señala lo siguiente: las penas del artículo 467 se aplicarán también [...] 8°. *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.*

La pregunta entonces es la siguiente: ¿en qué se diferencian ambos artículos de manera que el primero de ellos pertenece a la categoría delitos tributarios y el segundo no? En el primer caso, la afectación del bien jurídico patrimonio público va a estar siempre relacionado a la simulación de una obligación tributaria con el objeto de obtener una devolución de impuestos indebida; en el segundo caso, en cambio, se trata de una defraudación al Fisco mucho más amplia que no se justifica en la simulación de una obligación tributaria sino en la entrega de algún tipo de subvención por parte del Estado, aunque ambos tipos podrían incluirse en una categoría más amplia de delitos contra el patrimonio público²¹².

3.3.1 Excepcionalidad en la descripción típica: doble fraude

A diferencia de la lectura tradicional, aquí se propone que la excepcionalidad del artículo 97 n°4 inciso 3° del Código Tributario no se debe a su estructura como delito resultado ni al requisito adicional de la producción de perjuicio, sino que se trata de la única descripción típica en que el concepto “fraude” se utiliza en dos sentidos diferentes: como “maniobras fraudulentas” en alusión a los medios comisivos y al determinar el monto de la multa como “lo defraudado”, como aparece también en los incisos 1°, 2° del artículo 97 n° 4, en el artículo 97 n° 8 y 97 n°10 inciso 3°. El carácter excepcional del artículo 97 n°4 inciso 3° es relevante a efectos de analizar los conceptos fraude y perjuicio desde la ley, mostrando que varios de los problemas dogmáticos tradicionales no se constituyen como tales si nos alejamos de las comprensiones ligadas a la dogmática del delito de estafa.

3.3.2 Quien simule una operación tributaria o realice cualquier otra maniobra fraudulenta: concepto de fraude o defraudación

²¹² En este sentido Mayer (2007)

En primer lugar, la descripción típica supone que la simulación es una especie dentro del género “maniobras fraudulentas”, por lo cual el análisis se centrará en el último concepto como género, para luego relacionarlo con la especie simulación. Para determinar el alcance de la descripción “cualquier otra maniobra fraudulenta”, hay que abordar la discusión respecto del concepto de fraude y su coincidencia (o no) con el engaño. En este sentido, explicita el problema el profesor Antonio Bascuñán al sostener que la palabra latina “fraus” (fraude) tiene una doble significación, indicativa tanto de engaño como de daño o perjuicio, cuestión que vuelve problemática la utilización de esta palabra en diferentes contextos del Código Penal. Afirma que teniendo presente esa doble significación, es claro que conforme a las reglas semánticas del idioma castellano una defraudación (frustración de expectativa, perturbación del ejercicio de un derecho o irrogación de un perjuicio patrimonial) no requiere necesariamente ser un fraude, entendido como engaño. Así, por ejemplo cuando el Código Penal habla de “otros engaños” en el título IX, número 8 (Estafas y otros engaños), lo que quiere decir es “otros fraudes”, en el sentido de “otras defraudaciones”²¹³. En el mismo sentido, establece el profesor Juan Pablo Mañalich que tradicionalmente se ha validado una interpretación de “defraudación” como la exigencia de un comportamiento constitutivo de engaño, cuestión que enfrenta grandes problemas en la comprensión de delitos como por ejemplo el fraude al fisco como una forma de estafa, pues vuelve imposible dar cuenta de la significación de la exigencia típica según la cual la defraudación ha de ser efectuada por el funcionario que interviene en la respectiva operación de su cargo²¹⁴, así la falta de fidelidad en la gestión del patrimonio público como vulneración del principio de probidad como estándar de desempeño de la función “no necesita en modo alguno coincidir con la pretensión de la obtención de alguna ventaja patrimonial correlativa”²¹⁵.

Explicitado el problema y una dirección posible de su solución, se desarrollará en los siguientes párrafos la discusión en torno a la amplitud del concepto “maniobra fraudulenta” suscitada en el contexto de la punibilidad de la colusión de precios en el derecho chileno, y particularmente en el así llamado “Caso farmacias” de 2009. Parece relevante la discusión en tanto en ella se contraponen argumentos destinados a defender dos opiniones opuestas en torno a la siguiente pregunta: ¿puede entenderse la colusión de precios como un “medio fraudulento” típico

²¹³ Bascuñán (2004) p.2.

²¹⁴ Mañalich (2012) pp.372-373.

²¹⁵ Mañalich (2012) p.374.

establecido en el artículo 285 del Código Penal²¹⁶, donde la pregunta aplicada a los delitos tributarios podría construirse análogamente de la siguiente manera: ¿puede entenderse como maniobra fraudulenta algo distinto del engaño? O bien ¿puede entenderse la elusión de impuestos como una “maniobra fraudulenta” típica establecida en el artículo 97 n°4 inciso 3° del Código Tributario?

Por una parte, el profesor Héctor Hernández, sostiene que la ley chilena adopta un concepto amplio y comprensivo de “medio fraudulento” que no se agota en el engaño, apartándose sutil pero significativamente del modelo del Código español de 1850²¹⁷, en el sentido de consagrar un conjunto amplio de medios comisivos²¹⁸. Esta comprensión amplia, según Hernández, se mantiene y consolida a través de la doctrina chilena, citando al respecto las comprensiones de Del Río, Labatut y Etcheberry, para concluir que “en este contexto la ley emplea la noción de “medios fraudulentos” en términos amplios que exceden largamente el concepto de engaño”²¹⁹, lo que se ve reafirmado por el texto legal del artículo 287 donde se reprime a quienes “emplearen amenaza o cualquier otro medio fraudulento”, de manera que se considera la amenaza como posible medio fraudulento y, además, se establece al final del mismo artículo que se trata en rigor de “simplemente el empleo de medios ilícitos”²²⁰, en tanto se establece que “a no merecer mayor pena por la amenaza y otro medio ilícito que emplearen”. Así, la conclusión de Hernández es que “el art. 285 constituye un tipo genérico de atentado contra la libre competencia como factor determinante de la formación de precios en la economía, caracterizado por el empleo para ese fin de unos “medios fraudulentos” cuyo sentido y alcance, si bien no se opone ni excluye el contenido tradicional de los llamados fraude por engaño, si lo excede y se identifica en general con el empleo de medios ilícitos. En ese contexto, pocas dudas pueden haber sobre la posibilidad de subsumir en él la colusión de precios, que reconocidamente constituye la forma más elemental de falsificar la competencia”²²¹.

²¹⁶ Si bien la discusión tiene diferentes aristas, tales como el concepto de precio natural, o la derogación del artículo 285 por las legislaciones especiales de libre competencia, interesa a efectos de este trabajo centrarse solo en lo referido a la posibilidad de considerar la colusión como medio fraudulento y por tanto, afirmar un concepto amplio que no se restringe solamente al engaño.

²¹⁷ Artículos 461, 462 y 463 modelo español (“coligaciones” y “artificios como el esparcimiento de rumores falsos”)

²¹⁸ Hernández, H. (2012) p.149.

²¹⁹ Hernández, H. (2012) p.154.

²²⁰ Ibid.

²²¹ Ibid.

En contrario, el profesor Jean Pierre Matus sostiene que para dotar de contenido la expresión “medios fraudulentos” es necesario acudir a la figura residual y genérica de estafa el artículo de manera que “es necesaria la existencia de un engaño, esto es, de la defraudación a que hace referencia el artículo 473 del Código Penal²²² y concluye que el acuerdo de precios entre oferentes no constituye engaño por dos razones: el primer argumento se refiere a la historia de la ley donde se afirmó que los acuerdos del artículo 285 “suponían un ejercicio legítimo del derecho a participar en las actividades económicas, mientras no se engañara o coaccionara a terceros de alguna otra manera, para alterar con ello los precios naturales que surgirían de la libre concurrencia en el mercado de oferentes y demandantes”²²³; el segundo argumento sostiene que “no hay engaño en la oferta de un bien mueble determinado a un precio fijado por el vendedor y conocido de antemano por el comprador”²²⁴. Así, la interpretación del profesor Matus comprende una concepción restringida de fraude, limitado al engaño que se opone a aquella amplia o comprensiva del profesor Hernández en la discusión particular. Se opone también la conclusión del profesor Matus a los argumentos del profesor Bascuñán y del profesor Mañalich.

Al retomar la discusión en el caso de los impuestos, en el artículo 97 n°4 inciso tercero del Código Tributario, las maniobras fraudulentas aparecen como el género dentro del cual se encuentra la simulación. La pregunta aquí relevante ya comentada, y que puede encontrar una similitud en la estructura argumentativa que se desarrolló en relación al artículo 285 y la colusión, es la siguiente: ¿son las maniobras fraudulentas más amplias que el engaño? ¿Son las conductas elusivas maniobras fraudulentas? En otras palabras ¿es punible la elusión a través del artículo 97 n°4 inciso 3°? Y por otra parte, ¿en qué se diferencia el concepto de fraude utilizado como “maniobras fraudulentas” de aquel utilizado al establecer la norma de sanción como “lo defraudado”

La simulación en sede penal puede definirse –siguiendo a Etcheberry- como “cualquier acción u omisión que pueda crear en otro una falsa representación de la realidad”²²⁵, de manera que “simulación y error son sólo los dos momentos en que se desdoble el elemento engaño”²²⁶. Aplicado al ámbito tributario, hay en la doctrina chilena quienes distinguen la simulación lícita de la ilícita, donde la primera correspondería a las conductas elusivas y la segunda las evasivas, de

²²² Matus (2012) p.330.

²²³ Matus (2012) p.329.

²²⁴ Matus (2012) p.392.

²²⁵ Etcheberry (1997) p.392.

²²⁶ Ibid.

manera que “sería contrato simulado aquél en que dos o más personas se conciertan para engañar y perjudicar al fisco”²²⁷. Se establece así que la simulación ilícita o evasión será siempre antijurídica “pues en ella se está fingiendo la celebración de un acto o contrato, con el preciso ánimo de provocar un perjuicio al fisco, mediante el pago de menos tributos”²²⁸. En esta comprensión parecen confundirse las exigencias del tipo y los medios comisivos, pues sin duda la simulación puede ser un medio comisivo para realizar conductas evasivas tipificadas como delitos tributarios, pero ello no quiere decir que siempre la evasión se realizará a través de la simulación entendida como un concierto entre dos personas con el fin de engañar y perjudicar al fisco. Además, cabe preguntarse por qué las conductas elusivas no podrían considerarse dentro del tipo penal en cuestión si consideramos una comprensión amplia de las “maniobras fraudulentas” diferentes a la simulación. En este sentido, reconoce el Servicio de Impuestos Internos que “La simulación tributaria a que hace referencia el artículo 4º quáter también es distinta de aquella a que hace referencia el artículo 97, número 4, del Código Tributario. La simulación para efectos del derecho penal tributario exige elementos subjetivos que no son necesarios de considerar, a juicio del legislador, al momento de determinar que un determinado acto o contrato es elusivo por simulado. De hecho, esto es plenamente coherente con la distinción entre elusión y evasión (...) se reitera que, en general, las normas legales señaladas prescinden de los elementos subjetivos que son usualmente utilizados en el derecho infraccional o penal, en cuanto carece de relevancia la determinación de la culpa o dolo para los fines de su aplicación”. La elusión, entendida como un caso de cumplimiento formal de la ley, mientras se deja substantivamente sin efecto, buscando “evitar el pago de impuestos usando formalmente la ley para ir contra su sentido (o espíritu)”²²⁹, puede considerarse también como una maniobra fraudulenta capaz de configurar un delito tributario, pero hay que distinguir dos hipótesis en el caso del artículo 97 n°4 inciso 3º: si existe una obligación tributaria y las maniobras fraudulentas están dirigidas a aumentar el monto de la devolución, entonces éstas podrán ser elusivas y desnaturalizar la obligación tributaria por ejemplo en cuanto a su monto; distinto es el caso en que no exista obligación tributaria, pues entonces la maniobra fraudulenta será la simulación de la obligación tributaria y entonces no hay espacio para la elusión pues no hay ninguna operación que recalificar.

²²⁷ Martínez Cohen (2007) p.357.

²²⁸ Martínez Cohen (2007) p.362.

²²⁹ Saffie (2015)

Particularmente relevante en la discusión es el nuevo artículo 14 letra e) de la Ley de Impuesto a la Renta, en la cual se sanciona con una remisión a las penas del artículo 97 n° 4 del Código Tributario la entrega maliciosa de información incompleta o falsa en las declaraciones requeridas para los contribuyentes que realicen inversiones en el extranjero. El análisis un poco más detenido de la aplicación de la norma en cuestión permite ilustrar el punto. Si un contribuyente invierte en el extranjero atraído por tratarse de un territorio o jurisdicción que tiene un régimen fiscal preferencial, éste debe presentar una declaración y además informar anualmente el estado de dichas inversiones con una serie de especificaciones según el artículo en cuestión. Ahora bien, si el contribuyente no realiza lo antedicho, la ley presume, salvo prueba en contrario, que tales inversiones en el extranjero constituyen retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deben imputarse al valor o costo de los bienes del activo, es decir, recalifica la operación para los efectos de aplicar la tributación que corresponda de acuerdo al artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta. Lo que hace la norma es presumir la elusión del contribuyente, razón por la cual se aplica la tributación que corresponde y además, en caso que la omisión o falta de información sea maliciosa, es decir, cuando se satisfaga el tipo subjetivo, se aplica el artículo 97 n° 4 del Código Tributario. Lo anterior no hace sino reafirmar el argumento referido a la elusión como conducta capaz de construir un delito tributario distinto de las normas anti elusivas como, en este caso, la aplicación de la tributación si se omite la declaración. Establecido lo anterior, es posible imaginar un caso en que las “maniobras fraudulentas” a que se refiere el artículo 97 n° 4 inciso 3° del Código Tributario correspondan a conductas elusivas. La diferencia entre la aplicación de la cláusula general antielusión y un delito tributario se encuentra en el tipo subjetivo y no en la imposibilidad de considerar las conductas elusivas como constituyentes de un delito.

Por otro lado, el término “lo defraudado” que se utiliza en el artículo 97 n° 4 inciso 3 del Código Tributario al establecer la norma de sanción, no puede sino comprenderse en su sentido natural y obvio, cual es determinar el monto de la disposición que siempre será perjudicial. Así, el concepto de perjuicio que la doctrina establece como elemento del tipo o como condición objetiva de punibilidad se reconoce en varios numerales del artículo 97 del Código Tributario a través de la misma expresión “lo defraudado”, la cual no parece sino determinar el monto de la disposición patrimonial que será siempre perjudicial, ya sea como disposición en el caso de las devoluciones indebidas o como legítima expectativa en el caso de la evasión o reducción de

impuestos, de manera que no se establece un requisito adicional en el perjuicio, ni como elemento del tipo ni como condición objetiva de punibilidad.

3.3.3 Que obtenga devoluciones de impuesto que no le correspondan: concepto de perjuicio como frustración del fin y dimensión política del patrimonio público

La descripción típica supone que se obtengan devoluciones indebidas otorgadas por el Estado, de manera que el sujeto activo recibe algo del patrimonio público sin un título que lo justifique. Las devoluciones corresponden a una cantidad cuantificable en dinero y suponen, en caso que exista obligación tributaria, todo aquello que exceda lo que el Estado efectivamente debiese entregar al contribuyente a título de devolución de impuestos; en caso que no exista obligación tributaria, la devolución asciende al total de dinero recibido por el sujeto de parte del Estado. Como ya se anticipó, la doctrina²³⁰ reconoce la descripción “devolución indebida de impuestos” como el único caso en que se exige un perjuicio como elemento del tipo penal y que convierte al mismo en un delito de resultado. Interesa aquí desarrollar el concepto de perjuicio como frustración del fin, así como la dimensión política del patrimonio público, cuestión relevante en primer lugar para delimitar qué constituyen las devoluciones indebidas y la expresión “lo defraudado”; y en segundo lugar, para definir las conexiones (o desconexiones) entre el tipo penal y la identificación del objeto de protección penal en los delitos tributarios.

El mayor desarrollo dogmático, aun cuando escaso, en torno al concepto de perjuicio se ha realizado a causa del delito de estafa, así lo reconoce Hernández cuando sostiene “qué debe entenderse por perjuicio patrimonial es una cuestión bastante más ardua de lo que parece, respecto de la cual entre nosotros, más allá de coincidencias bastante rudimentarias en aspectos generales, dista de haber consenso y hasta conciencia de las aristas del tema”²³¹. Así, la primera cuestión relevante es definir el concepto de patrimonio como objeto de protección penal y las consecuencias que éste supone en la determinación del perjuicio patrimonial.

Sostiene el profesor Kindhäuser que una concepción jurídica de patrimonio tiene consecuencias en la determinación del perjuicio patrimonial, donde “de acuerdo con las premisas del concepto jurídico de patrimonio puede consistir o bien en la lesión de un derecho o bien en el gravamen de

²³⁰ Véase supra pp.50-55.

²³¹ Hernández, H. (2001) p.171.

un deber”²³². Lo anterior resulta problemático y puede mostrarse en el siguiente ejemplo: “Supóngase que alguien compra un anillo de latón creyendo, a consecuencia de un engaño, que el anillo sería de oro. En este caso, el comprador resulta gravado con la obligación de pagar el precio de compra. No obstante, el comprador contrae esta obligación a sabiendas, lo cual significa que en esta medida el engaño y el perjuicio patrimonial no están conectados causalmente. Luego, un perjuicio patrimonial relevante en el sentido de la estafa sólo podría consistir en la lesión, condicionada mediante engaño, del derecho al traspaso del anillo. Pero esta pretensión no resulta lesionada puesto que el anillo sí es transferido al comprador. El comprador recibe exactamente el anillo que ha comprado. El comprador ciertamente podría reclamar la invalidez del contrato en virtud del engaño acerca de la calidad del anillo; pero si él lo hace, entonces el contrato será nulo *ex tunc*, es decir, retroactivamente, con lo cual no habrá un derecho del comprador que el vendedor pudiera haber lesionado mediante engaño”²³³. El problema, entonces, se refiere a que la adquisición de un derecho no puede conllevar perjuicio alguno²³⁴, cuestión detectada por algunos de los defensores del concepto jurídico de patrimonio como Karl Binding, quien recurre a una construcción auxiliar para solucionarlo, mediante el establecimiento de una responsabilidad pre-contractual como forma de una *culpa in contrahendo*²³⁵. Sin embargo, la responsabilidad pre-contractual en el derecho civil busca proteger el interés negativo de una de las partes para que ésta no sea perjudicada a consecuencia de las acciones preparatorias del contrato, pero esta construcción dogmática no permite sostener un interés positivo referido a que un contrato futuro tenga determinado contenido, razón por la cual se ha calificado como una “construcción fallida”²³⁶. Si, en cambio, se busca determinar un resultado de perjuicio patrimonial conceptualmente independiente de la acción del engaño, es necesario centrarse en las prestaciones que constituyen objeto del contrato²³⁷, desde una concepción económica de patrimonio entendida como “el conjunto de los valores económicos sobre los que se ejerce un poder fáctico de aprovechamiento (uso o disposición)”²³⁸ o, en otras palabras, formado por “los objetos que le corresponden [a una persona] en virtud de sus derechos transferibles”²³⁹. Frente a una

²³² Kindhäuser (2011) p.53.

²³³ Ibid.

²³⁴ Ibid.

²³⁵ Ibid.

²³⁶ Kindhäuser (2011) p.54.

²³⁷ Ibid.

²³⁸ Bascuñán (2004) p.7.

²³⁹ Kindhäuser (2011) p.54.

comprensión económica, se plantea además, la pregunta de por qué el valor pecuniario de las prestaciones debe servir como estándar de comparación, concluyendo que éste se presenta como objetivo, pero no constituye una propiedad o característica constante de una cosa, así como tampoco muestra el sentido y fin de los negocios²⁴⁰. El profesor Kindhäuser afirma que la comprensión de patrimonio como el valor global de la suma de los objetos patrimoniales de una persona “no sólo es superfluo, sino ya dogmáticamente desafortunado”²⁴¹. Ejemplos de la dificultad de esta comprensión son, por ejemplo, los casos de disposiciones patrimoniales unilaterales, ya que en la estafa de donaciones el engaño debe estar referido al fin del donativo, pues no existe un equivalente valor pecuniario y efectivamente el donatario disminuye voluntariamente su patrimonio, de manera que no constituye estafa por falta de error respecto del carácter perjudicial de la disposición patrimonial²⁴². Otro ejemplo es el caso de utilización inapropiada de fondos presupuestarios estatales por la administración pública, ya que estos por naturaleza se utilizan con fines de inversión y no para conservar un determinado estado patrimonial, de manera que frecuentemente el Estado dispondrá fondos a modo de pérdida como en el caso de las subvenciones, donde la pregunta es “¿cómo tendría uno que poder determinar aquí un perjuicio a través de una operación de saldo?”²⁴³. En este contexto, el profesor Kindhäuser propone una comprensión a través de la doctrina de la frustración del fin que soluciona los problemas en la determinación del perjuicio, atendiendo antes que al cómputo financiero, a la obtención del fin de la inversión, entendido como “el equivalente que compensa la disminución financiera que se sigue de la disposición patrimonial. Y eso significa: un perjuicio patrimonial se produce allí donde el fin asociado a la disposición patrimonial no es alcanzado”²⁴⁴. Esta comprensión es también económica pues “economizar quiere decir invertir en dirección a un fin”²⁴⁵, de manera que el patrimonio se constituye como expresión cosificada del desarrollo individual, es decir, perseguir fines en conformidad con los propios intereses²⁴⁶.

El concepto de perjuicio en los delitos tributarios se refiere, generalmente, a la frustración de expectativas de ingreso en el patrimonio público y excepcionalmente, a la efectiva disminución en

²⁴⁰ Kindhäuser (2011) pp.55-56.

²⁴¹ Kindhäuser (2011) p.54.

²⁴² Kindhäuser (2011) p.57.

²⁴³ Ibid.

²⁴⁴ Kindhäuser (2011) p.58.

²⁴⁵ Ibid.

²⁴⁶ Ibid.

el patrimonio de la misma, en el caso de las devoluciones indebidas de impuestos²⁴⁷. Este concepto se diferencia de la noción de perjuicio patrimonial característico de los delitos contra el patrimonio individual, y es necesario construirlo de manera que se haga cargo de la dimensión política y no sólo económica del mismo, cuestión coincidente con la identificación de lo protegido como el patrimonio público. Según Sánchez-Ostiz, el perjuicio patrimonial, a diferencia del desplazamiento patrimonial, debe entenderse como el “no ejercicio del derecho de crédito de la Hacienda Pública frente a los obligados”²⁴⁸; y agrega que más que un perjuicio al patrimonio, se trate de “una puesta en peligro (más o menos concreta) de las funciones que el tributo viene a cumplir”²⁴⁹, entendidas como fines públicos, de manera que el patrimonio no puede contemplarse bajo el prisma de proyección de la personalidad del sujeto titular, sino de su funcionalización. En contrario, García Cavero sostiene que no basta con la puesta en peligro de la recaudación tributaria, sino que el perjuicio debe ser efectivo, de manera que es necesario que el Estado deje de percibir los tributos realmente adeudados, aunque posteriormente pueda conseguirse el pago de éstos mediante los mecanismos de coerción jurídica de los que dispone el Estado²⁵⁰. La cuantía del perjuicio se determina por la cantidad de lo no pagado en el caso de la evasión o reducción del impuesto; y por el importe de la devolución en el caso en que ésta sea indebida²⁵¹.

Uno de los problemas que ha surgido desde la determinación del perjuicio es la posibilidad de que existan acumulaciones o compensaciones por defraudaciones de diferentes impuestos o bien, del mismo impuesto en diferentes períodos. Al respecto, Kuhlen sostiene que existe una prohibición de compensación que muestra una “formalización del tipo delictivo de fraude discal”²⁵² como sugiere en el siguiente ejemplo: quien durante un año paga muy poco impuesto sobre la renta porque no ha declarado los ingresos obtenidos mediante intereses, y durante el mismo período de tiempo ha pagado impuesto de IVA en exceso de la misma cantidad, no puede hacer valer que, a fin de cuentas, no ha reducido su deuda tributaria²⁵³. Esta formalización, sostiene Kuhlen, es cuestionable desde el punto de vista dogmático y político criminal, si se toma en cuenta que existen motivos que no son susceptibles de compensación, pero a la vez se tienen en cuenta en la

²⁴⁷ Martínez-Buján Pérez (2015) p.540.

²⁴⁸ Sánchez Ostiz (2003) p.122.

²⁴⁹ Ibid.

²⁵⁰ García Cavero (2007) p.634.

²⁵¹ En el mismo sentido, Bacigalupo y Bajo (2010) p.290.

²⁵² Kuhlen (2015) p.32.

²⁵³ Ibid.

determinación de la pena²⁵⁴. Martínez-Buján, por su parte, sostiene también que existe una prohibición de acumulación de las cuotas defraudadas, ya sea por diferentes tributos en el mismo período o por diferentes cuotas en diferentes períodos sean o no del mismo tributo²⁵⁵.

En este caso, el fin asociado a la disposición patrimonial “devoluciones de impuestos” no se cumple allí cuando se entrega el dinero a un sujeto que o definitivamente no tiene la calidad de contribuyente o bien, cuando siéndolo obtiene mayor cantidad que la que le corresponde en virtud de la obligación tributaria. Así, existirá perjuicio toda vez que quien obtenga devoluciones del Estado, éstas no se encuentren justificadas por una obligación tributaria, lo cual es coincidente con una identificación del fin público del patrimonio estatal, donde las devoluciones de impuestos son parte de la cuantificación del impuesto que efectivamente tiene que pagar un contribuyente en razón de incurrir en un hecho gravado. Es decir, si “A” obtiene devoluciones indebidas de impuestos, entonces disminuye el patrimonio público y con él se afecta la capacidad de “B”, quien obtuvo las devoluciones adecuadas según su obligación tributaria, de decidir democráticamente sobre el gasto público. Bajo la misma lógica, existirá perjuicio, a través del concepto de legítima expectativa, cuando el Estado deje de percibir una cantidad del dinero que debe pagarse a título de una obligación tributaria por un contribuyente, es decir, en razón de incurrir en un hecho gravado, de manera que el resultado perjudicial es consustancial a las descripciones típicas del artículo 97 del Código Tributario y no únicamente en el caso en que el perjuicio se constituya como una disposición (devoluciones indebidas), pues eso equivaldría a sostener que se afecta la formación del patrimonio público sólo cuando el Estado hace devoluciones sin una obligación tributaria que las justifique o bien que difieran en cuanto al monto, siendo que lógicamente el bien jurídico protegido se afecta de la misma manera cuando un contribuyente no paga aquello que debe pagar en razón de una obligación tributaria o reduce la cantidad del impuesto.

En este sentido, parece que la discusión de la doctrina en torno a la ubicación sistemática del perjuicio comprendido como requisito adicional del tipo confunde por una parte el carácter “perjudicial” que tendrá siempre la afectación del bien jurídico y por otra, la determinación o cuantificación de “lo defraudado” a efectos de la norma de sanción, además de la pretendida clasificación de los delitos de resultado y mera actividad. Cuando se establece en el artículo 97 n°4 inciso 3° del Código Tributario que la sanción será de multa del cien por ciento al cuatrocientos

²⁵⁴ Ibid.

²⁵⁵ Martínez-Buján Pérez (2015) p.541.

por ciento de lo defraudado, al igual que se establece en otros numerales del mismo artículo al establecer la norma de sanción, el sentido natural y obvio de la expresión “lo defraudado” supone que la disposición que realiza el Estado en esos casos será siempre perjudicial, lo cual no incorpora un requisito adicional en el perjuicio, ni como elemento del tipo ni como condición objetiva de punibilidad. Lo anterior no implica que no pueda establecerse, como ocurre en España por ejemplo, un baremo cuantitativo para la punibilidad, pero lo anterior tendrá que ver con una decisión de política criminal y no con un problema dogmático.

3.4 Concurrencia entre el tipo penal del artículo 97 N°4 inciso tercero del Código Tributario y la nueva cláusula general anti elusión

3.4.1 La Nueva Cláusula General Anti elusión: interpretación y relación con los delitos tributarios

La ley 20.780 publicada en el Diario Oficial el 29.09.2014 consagra la reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, entre ellos la inclusión de una cláusula general anti elusiva que substantivamente está contenida en los nuevos artículos 4 bis, 4 ter, 4 quáter y 4 quinquies del Código Tributario, normas transcritas en los párrafos siguientes.

Artículo 4° bis.- *Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imposables, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.*

El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes.

No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imposables establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos imposables en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente.

En los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4° ter y 4° quáter.

Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente. Para la determinación del abuso o la simulación deberán seguirse los procedimientos establecidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis.

Artículo 4° ter.- *Los hechos imponderables contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.*

Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.

En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imponderables establecidos en la ley.

Artículo 4° quáter.- *Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación. En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados. Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento.*

Artículo 4° quinquies.- *La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter será declarada, a requerimiento del Director, por el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 160 bis.*

Esta declaración sólo podrá ser requerida en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el Servicio al contribuyente respectivo, exceda la cantidad equivalente a 250 unidades tributarias mensuales a la fecha de la presentación del requerimiento.

Previo a la solicitud de declaración de abuso o simulación y para los efectos de fundar el ejercicio de ésta, el Servicio deberá citar al contribuyente en los términos del artículo 63, pudiendo solicitarle los antecedentes que considere necesarios y pertinentes, incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del artículo 100 bis. No se aplicarán en este procedimiento los plazos del artículo 59.

El Director deberá solicitar la declaración de abuso o simulación al Tribunal Tributario y Aduanero dentro de los nueve meses siguientes a la contestación de la citación a que se refiere el inciso anterior. El mismo plazo se aplicará en caso de no mediar contestación, el que se contará desde la respectiva citación. El precitado término no se aplicará cuando el remanente de plazo de prescripción de la obligación tributaria sea menor, en cuyo caso se aplicará éste último. Terminado este plazo, el Director no podrá solicitar la declaración de abuso o simulación respecto del caso por el que se citó al contribuyente o asesor.

Durante el tiempo transcurrido entre la fecha en que se solicite la declaración de abuso o simulación, hasta la resolución que la resuelva, se suspenderá el cómputo de los plazos establecidos en los artículos 200 y 201.

En caso que se establezca la existencia de abuso o simulación para fines tributarios, el Tribunal Tributario y Aduanero deberá así declararlo en la resolución que dicte al efecto, dejando en ella constancia de los actos jurídicos abusivos o simulados, de los antecedentes de hecho y de derecho en que funda dicha calificación, determinando en la misma resolución el monto del impuesto que resulte adeudado, con los respectivos reajustes, intereses penales y multas, ordenando al Servicio emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda. Lo anterior, sin perjuicio de los recursos que, de acuerdo al artículo 160 bis, puedan deducir el Servicio, el contribuyente o quien resulte sancionado con las multas que pudieren aplicarse.

El inciso primero del artículo 4° bis releva a mi parecer una cuestión determinante, cual es que la interpretación de las normas antielusión debe realizarse desde la propia autonomía dogmática del derecho tributario. En este sentido, que los hechos, actos o negocios realizados se miren desde el punto tributario implica que son hechos generadores de una obligación tributaria que denotan capacidad contributiva, independiente de la forma que estos tengan por ejemplo en el derecho civil²⁵⁶. Esto pone de manifiesto la importancia de una teoría del hecho imponible que permita

²⁵⁶ En este sentido “algunos impuestos tienen como presupuesto un negocio jurídico; pero, desde el punto de vista dogmático, aquí no se trata de negocio, porque la ley no atribuye a la manifestación de voluntad de las partes sino únicamente a sí misma el poder de crear efectos tributarios. Lo que es negocio en sentido técnico para el derecho privado es solamente un hecho para el derecho tributario”. Jarach (1982) p.78.

interpretar todos los conceptos que introducen las nuevas normas antielusión: abuso, simulación, buena fe, etc. desde el derecho tributario.

El Servicio de Impuestos Internos ha interpretado las normas recién transcritas, en la Circular N° 65 que imparte instrucciones acerca de las normas incorporadas en el Código Tributario por la Ley 20.780 en materia de medidas anti elusión. En primer lugar define la elusión como “aquella conducta que busca dejar sin aplicación la ley tributaria a través de abuso de las formas jurídicas o la simulación”, delimitando el tipo de conductas susceptibles de ser calificadas como elusión desde sus efectos más específicos, estos son, (i) la evitación total o parcial de la realización de los hechos gravados, (ii) la disminución de la base imponible o la obligación tributaria, (iii) el diferimiento o postergación de dicha obligación (iv) que disimulen la configuración del hecho gravado o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, su monto o data de nacimiento. Lo anterior supone que las normas antielusión se estructuran como reglas y no como principios.

En segundo lugar, la circular establece que una de las diferencias esenciales entre las normas anti elusivas y aquellas destinadas a la sanción de conductas evasivas, definidas como “aquellas constitutivas de delitos tributarios” consiste en que la aplicación de las primeras no depende de la existencia o prueba de dolo o malicia²⁵⁷. Además, la aplicación de las normas anti evasivas se manifiesta en la presentación de denuncias o querrelas por parte del Servicio, mientras que la aplicación de las normas anti elusivas se traduce en (i) la pretensión de cobro de un impuesto, (ii) la denegación de devoluciones o (iii) el requerimiento de la restitución de las sumas indebidamente devueltas, todo a través de las respectivas liquidaciones, giros o resoluciones “sin perjuicio de la aplicación de los intereses penales y multas respectivas”. En el mismo sentido, sostiene el órgano de la administración que en el caso de las normas anti elusivas, nada tiene que ver el recurso a instituciones propias del derecho penal o infraccional como la culpa o el dolo, ya que la Norma General Anti elusión (en adelante NGA) no tipifica delitos o infracciones respecto de los cuales la administración deba perseguir la aplicación de una sanción, sino que protege “el principio de legalidad tributaria, cuya consecuencia es precisamente la aplicación de los impuestos eludidos, lo que claramente no puede ser calificado como una sanción”, sin perjuicio –agrega- de las sanciones

²⁵⁷ En el mismo sentido, Matus (2014) p.268.

que dicho incumplimiento pueda traer consigo y que el legislador establece específicamente en el ámbito sancionatorio tributario.

En tercer lugar, se entiende que existe abuso cuando “se detecte la ejecución de actos o negocios jurídicos que, considerados individualmente o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, sino que sólo alguno de los siguientes efectos tributarios: (i) evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado; (ii) disminuir la base imponible o la obligación tributaria; (iii) postergar o diferir el nacimiento de la obligación tributaria”. Por otro lado, existe simulación para efectos tributarios “cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento”. En este sentido, se considera el caso de simulación relativa cuando “se oculte, a través del acto fingido, la configuración de un hecho gravado, los elementos constitutivos, verdadero monto o data de nacimiento de la obligación tributaria, produciendo el efecto de eludir el pago, disminuir la base imponible o de obtener algún otro tipo de beneficio tributario”.

Contrario a aquello que establece la circular del Servicio, hay quienes²⁵⁸ sostienen que las conductas elusivas sancionadas por la NGA no podrían a su vez ser punibles a título de delitos tributarios, idea que surge porque algunas conductas que antes eran consideradas evasivas, el Servicio las interpreta ahora como elusivas. Es el caso del ejemplo de elusión propuesto en la Circular N° 65: que los ejecutivos de una empresa reciban bonos a través de sociedades para no pagar el impuesto único a los trabajadores. De esta manera, por la nueva ley y su interpretación hay conductas que han sido consideradas tradicionalmente como evasivas y que ahora pasarán a

²⁵⁸ Esto es sostenido por el abogado Ricardo Escobar en una Minuta que circuló en el Congreso durante el año 2015 referida al financiamiento de la política. En ella se defiende la idea que el financiamiento de campañas políticas es normalmente un gasto rechazado que no constituye delito tributario, incluso si ha habido simulación, pues en este caso la conducta es elusiva y ha sido “despenalizada por la Reforma Tributaria”. Establece específicamente en el punto 19 b) de la minuta que **“La entrega de una factura o boleta por servicios profesionales u otros para ocultar un contrato gratuito de financiamiento político, es una forma de simulación: las partes convienen y realizan un acto, pero disimulan con la apariencia de otro. Esta conducta ha sido despenalizada en la reforma tributaria de 2014.** El artículo 4 ter introducido al código tributario, señala que la simulación es una forma de elusión, es decir, un ilícito civil y no penal, donde actuando dentro de la ley se pretende reducir un tributo. En este caso se ordena el SII a ignorar el acto aparente, recharacterizar la situación y gravarla según el acto real convenido por las partes. En consecuencia, **los actos anteriores de simulación, que pudieron ser constitutivos de delitos tienen ahora un tratamiento más favorable y no pueden ser castigados**”. Minuta disponible en: <http://www.theclinic.cl/2015/06/18/el-informe-que-circulo-en-el-gobierno-por-el-delito-de-boletas-falsas-y-las-similitudes-con-la-doctrina-de-ricardo-escobar/>

ser elusivas, el punto es si esa situación supone –como algunos han afirmado- que las conductas ahora elusivas no puedan ser objeto de delitos tributarios, es decir, evasivas. En este sentido se reconocen dos tesis diferentes, la primera (en adelante tesis sustantiva) defiende la inaplicabilidad de la ley penal tributaria frente a una conducta subsumible en las normas anti elusivas; y la segunda (en adelante tesis procesal) defiende una dependencia entre el proceso penal y el procedimiento especial tributario.

Lothar Kuhlen, desde el análisis de los problemas constitucionales del fraude fiscal²⁵⁹, sostiene que no es compatible con el principio de legalidad el hecho que se le otorgue relevancia penal a configuraciones que suponen un abuso de derecho o una elusión de la ley tributaria, ya que “posibilitaría una aplicación analógica de las leyes tributarias”²⁶⁰. Sostiene Kuhlen que el ordenamiento jurídico alemán prohíbe una aplicación analógica de las leyes penales en perjuicio del ciudadano a través de cualquier aplicación del Derecho que vaya más allá del contenido de una norma legal sancionadora²⁶¹. En este sentido, resultaría problemático –según el autor- si la prohibición de analogía impide la punición por fraude fiscal también cuando ésta sólo fuera posible mediante la aplicación analógica de las leyes tributarias concretas²⁶² (como por ejemplo, las normas anti elusivas). Frente a este problema, la opinión mayoritaria es otorgar relevancia penal a ciertas conductas que suponen abuso de derecho o elusión de la ley tributaria, cuestión que –según Kuhlen- es dudoso que sea compatible con el principio de legalidad²⁶³. En el caso alemán, la teoría dogmático-jurídica en su opinión mayoritaria ha propuesto una fundamentación como la que sigue: el artículo 42 AO²⁶⁴ es una norma general anti elusiva y por tanto, en el caso que la aplicación de esta nos lleve a la aplicación del artículo 370.1 AO, es decir, a la configuración de un delito tributario, esta “no sería aplicación analógica alguna ya que falta una laguna legal. Queda excluida por tanto una vulneración de la prohibición de analogía”²⁶⁵, como lo reconoce el mismo Kuhlen. Sin embargo, agrega que puede ser cuestionable si el tipo delictivo está suficientemente definido, en la medida que su aplicabilidad se apoya en el 42 AO, enfatizando en que las

²⁵⁹ Kuhlen (2015) p.73.

²⁶⁰ Kuhlen (2015) p.78.

²⁶¹ Kuhlen (2015) pp.76-77.

²⁶² Kuhlen (2015) p.77.

²⁶³ Kuhlen (2015) p.78.

²⁶⁴ Art.42 AO. La ley tributaria no podrá ser eludida mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el derecho. En caso de abuso nacerá el crédito tributario tal como hubiera nacido con arreglo a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos.

²⁶⁵ Kuhlen (2015) p.79.

disposiciones generales sobre fraude a la ley pueden ser problemáticas debido a su relativa indefinición²⁶⁶. Parece ser que la prevención que realiza Kuhlen y que recogen algunos abogados en Chile, es más bien una cuestión puramente contingente respecto de la configuración positiva del delito tributario y la búsqueda de una interpretación adecuada en cuanto a la concurrencia de una conducta elusiva que a su vez sea objeto de un delito tributario y, no así, una argumentación sustantiva respecto de la inaplicabilidad de la ley penal tributaria cuando concurre una norma anti elusiva

Por otra parte, el profesor Matus defiende un argumento procesal en el mismo sentido. Así, reconoce en un primer momento la diferencia entre ambas responsabilidades, por un lado aquella infraccional o administrativa donde el abuso y la simulación comprobados objetivamente caben bajo los supuestos de las reglas generales anti elusivas a través del procedimiento especial de declaración del nuevo artículo 160 bis del Código Tributario; por otro lado, los casos en que tal abuso o simulación constituyan a la vez infracciones del artículo 97 del Código Tributario. Sin embargo establece que en estos casos, “es discutible que no sea también exigible tal declaración, ya que el Director del Servicio no parece estar ahora facultado para hacerla por sí mismo”²⁶⁷. Frente al argumento del profesor Matus, surge la siguiente pregunta: ¿por qué si se trata de dos procesos totalmente distintos –penal y tributario- hace depender la primera de la calificación jurisdiccional de la segunda?

Es objeto de esta tesis mostrar que un entendimiento como el anterior, sea desde una tesis sustantiva o procesal, supone desconocer la justificación de los delitos tributarios como diferente a aquélla de la obligación tributaria, en aquellos casos en que no existe identidad positiva. Para sostener la diferencia y relación que existe entre las normas anti elusión y los delitos tributarios²⁶⁸, hay que recordar la distinción conceptual básica entre elusión y evasión a la que también se refiere la circular del Servicio mencionada. Por una parte, la evasión se refiere a las conductas desarrolladas por los contribuyentes para, de manera ilegal, incumplir con sus obligaciones tributarias, cuestión que generalmente conlleva un castigo o pena en atención a la gravedad de las conductas, de manera que la evasión se encuentra en el ámbito del derecho penal tributario. La elusión, por otra parte, supone cumplir formalmente con la ley pero dejarla substantivamente sin

²⁶⁶ Ibid.

²⁶⁷ Matus (2014) p.268.

²⁶⁸ Saffie (2015)

efecto, “es una forma de evitar el pago de impuestos usando formalmente la ley para ir contra su sentido (o espíritu)”²⁶⁹, es por tanto un fraude a la ley, de manera que en general, los sistemas jurídicos reaccionan a la elusión cobrando los impuestos que realmente corresponde aplicar.

Esta distinción, reconocida explícitamente por el Servicio, se encuentra también recogida en la ley 16.271 sobre impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones, específicamente en sus artículos 63 y 64, los cuales señalan que “el Servicio de Impuestos Internos podrá investigar si las obligaciones impuestas a las partes por cualquier contrato son efectivas, si realmente dichas obligaciones se han cumplido o si lo que una parte da en virtud de un contrato oneroso guarda proporción con el precio corriente en plaza, a la fecha del contrato, de lo que recibe en cambio. Si el Servicio comprobare que dichas obligaciones no son efectivas o no se han cumplido realmente (...) liquidará y girará el impuesto que corresponda”, agregando el mismo artículo que “la liquidación del impuesto conforme a este artículo no importará un pronunciamiento sobre la calificación jurídica del respectivo contrato para otros efectos que no sean los tributarios”. Así, el artículo 64 agrega que “las personas que figuren como partes en los actos o contratos a que se refieren los artículos precedentes de este capítulo, a quienes se les compruebe una actuación dolosa encaminada a burlar el impuesto y aquellas que, a sabiendas, se aprovechen del dolo, serán sancionadas de acuerdo con el N° 4° del artículo 97 del Código Tributario”, siendo “solidariamente responsables del pago del impuesto y de las sanciones pecuniarias que correspondan, todas las personas que hayan intervenido dolosamente como parte en el respectivo acto o contrato”.

Otro caso que permite ilustrar la diferencia es el ya mencionado nuevo artículo 14 letra e) de la Ley del Impuesto a la Renta, donde se impone la obligación a los contribuyentes que invierten en el extranjero de entregar cierta información referida a sus inversiones y si no lo hacen, se presume una conducta elusiva y se aplica la tributación que corresponda de acuerdo al artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta ya que se presume que tales inversiones constituyen retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deben imputarse al valor o costo de los bienes del activo. Así, la ley presume una conducta elusiva y grava las operaciones sin necesidad de que exista un elemento subjetivo en la conducta del contribuyente, pero diferencia el caso en que éste omita o entregue información falsa maliciosamente, estableciendo en el mismo

²⁶⁹ Saffie (2015)

artículo que entonces se aplicarán las penas del artículo 97 n°4 del Código Tributario. En estos términos, el artículo diferencia claramente ambos tipos de problemas y exigencias.

Queda claro a través de la distinción conceptual que se trata de dos categorías que buscan resolver cuestiones distintas, lo que a su vez está lejos de significar que éstas no puedan concurrir, es decir, que en algunos casos las conductas elusivas puedan considerarse como antecedentes para aquellas evasivas, lo que también ocurre con instituciones en otras ramas del derecho, por ejemplo, que el dolo civil en un contrato implique la nulidad del mismo, no obsta a que en el mismo caso se cumplan los requisitos típicos del delito penal de la estafa, así algunos contratos celebrados con dolo civil serán constitutivos del delito de estafa y otros no, sin que exista ningún problema conceptual entre las instituciones del dolo civil y el delito penal de estafa. De la misma manera, afirma Hernández que “[n]aturalmente no tiene nada de mitológico constatar que existen diferencias entre un ilícito civil y uno penal, como tampoco que no es lo mismo el incumplimiento de un contrato que una estafa. Todo esto es evidente. Lo que no es evidente y es más bien abiertamente erróneo, es creer que tales diferencias son de una naturaleza excluyente, de modo que un supuesto de hecho sólo puede ser calificado de una u otra forma, como si fraude civil y fraude penal se repelieran como agua y aceite. Esta creencia es, desde luego, absurda, pues un mismo supuesto de hecho puede perfectamente satisfacer las exigencias de una y otra calificación”²⁷⁰.

De la misma manera recogen estas distinciones conceptuales la nuevas normas anti elusión, en tanto establecen que en los casos de abuso de las formas jurídicas o simulación, los tribunales tributarios pueden aplicar los impuestos que correspondan según la ley, recurriendo a criterios objetivos que no consideran, como sí lo hacen los delitos tributarios, elementos subjetivos como el dolo para calificar una operación como elusión. En conclusión, “el legislador configuró de manera distinta el ámbito de los delitos tributarios del de la elusión. Así, algunas operaciones celebradas con abuso de las formas jurídica o simulación serán constitutivas de delitos tributarios concurriendo las circunstancias, mientras que otras no”²⁷¹. El Servicio, por su parte, también reconoce esta distinción en la interpretación que hizo en la Circular N° 65, a través del establecimiento de un procedimiento para aquellos casos en que puedan aplicarse las normas anti

²⁷⁰ Hernández, H. (2001) p.158.

²⁷¹ Saffie (2015)

elusión y además concorra un delito tributario²⁷². Así, tanto la ley como la interpretación administrativa de la misma entienden que las nuevas normas anti elusión “no están estructuradas para hacer inaplicable la vía penal tributaria”²⁷³. En contrario, ambas vías pueden concurrir en un caso particular porque las normas anti elusión buscan cobrar los impuestos debidos y no establecer penas o sanciones y suponer lo contrario es equivalente a comprender que los impuestos son un reproche a la realización de determinadas conductas²⁷⁴.

En el mismo sentido, la Corte Suprema en la sentencia Rol N° 27.783-14 con fecha 23 de diciembre de 2015, recalifica una operación atendiendo al verdadero sentido de la ley y los hechos de la causa en aplicación de los artículos 19 y 20 del Código Civil referido a la interpretación de la ley, en forma coincidente con la cláusula general antielusión y curiosamente sin mencionar la palabra “elusión”. El recurso de casación en el fondo interpuesto denuncia la falsa aplicación del antiguo inciso cuarto del artículo 41 de la Ley de Impuesto a la Renta, ya que según el recurrente esta disposición se aplica en la enajenación de derechos en sociedades de personas y no en la enajenación de acciones. Sin embargo, la Corte determinó que la enajenación de acciones debía recalificarse como una transferencia de derechos en la sociedad de personas ya que, con el objeto de evitar la aplicación del artículo 41 inciso cuarto, la sociedad se transformó en una sociedad anónima cerrada, capitalizando la totalidad de las cuentas de patrimonio que no habían tributado. La venta de acciones se realizó inmediatamente después de la transformación de la sociedad, en la que el vendedor tenía una participación del 99%, de manera que según la Corte se expresa en forma manifiesta el propósito del recurrente de mantener la propiedad de las acciones retirando las utilidades no distribuidas sin pagar los impuestos que las gravan. Es relevante el razonamiento de la Corte porque justamente aplica en él los conceptos que se explicitan con la cláusula general antielusión y además porque muestra cómo en ese caso y en ese tipo de caso, hay elusión sin existir delito tributario.

3.4.2 Límites y concurrencia del artículo 97 N° 4 inciso tercero del Código Tributario y la Norma General Anti elusión

²⁷² “2.1 Detección de un delito tributario durante la fiscalización de maniobras eventualmente elusivas”.

²⁷³ Saffie (2015)

²⁷⁴ Véase supra pp.25-29.

Para mostrar los límites y la concurrencia de la cláusula general antielusiva y los delitos tributarios, se analizarán diferentes hipótesis en que podrían concurrir (o no) ambos. El siguiente cuadro ofrece una descripción sinóptica de estas opciones:

<p>CASO 1: hipótesis en que existe una obligación tributaria y la conducta es sancionable a través del artículo 97 n°4 inciso 3 del Código Tributario y también es aplicable la Cláusula General Antielusión a través de la recalificación de la misma obligación.</p> <p><i>“A” tiene un crédito fiscal de IVA por “x” y utiliza el sistema especial de recupero de IVA (art. 27 bis LIVA), pero para que le devuelvan un monto más alto, modifica algunas facturas y recibe “x + y”.</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> - Existe una obligación tributaria, la conducta de A afecta el patrimonio público y a través de la falsedad material de las facturas con la intención de obtener un monto más alto se satisface el tipo subjetivo del fraude, de manera que la hipótesis es sancionable bajo el artículo citado. - Es posible entender la falsedad material de las facturas como forma de disimular la configuración de la naturaleza de los elementos de la obligación tributaria, entonces es aplicable la NGA. La obligación puede recalificarse correctamente para reintegrar las devoluciones indebidas.
<p>CASO 2: hipótesis en que hay una obligación tributaria real y la conducta es sancionable por el artículo 97 n°4 inciso 3 del Código Tributario y también es aplicable la Cláusula General Antielusión.</p> <p><i>“A” tiene un crédito de IVA por recuperar de “x” y para que le devuelvan un monto más alto simula que ciertas ventas internas son exportaciones para poder imputarlas como crédito fiscal.</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> - Existe obligación tributaria y se utiliza un medio fraudulento, a saber, la simulación de operaciones en el extranjero, con la intención de obtener una devolución más alta, de manera que es aplicable el artículo 97 N°4 inciso 3°. - Se disimula la configuración de los elementos constitutivos de la obligación tributaria para modificar su monto. Se puede recalificar la operación a efectos de

	<p>reintegrar las devoluciones indebidas, por lo que es aplicable la CGA.</p>
<p>CASO 3: hipótesis en que hay una obligación tributaria falsa y la conducta es sancionable a través del artículo 97 n°4 inciso 3 del Código Penal y no es aplicable la Cláusula General Antielusión.</p> <p><i>“A” no tiene ningún crédito fiscal de IVA, pero compra una serie de facturas falsas a “C” para generar la devolución “x” del crédito.</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> - La obligación tributaria se simula a través de la falsedad material e ideológica de las facturas con la intención de recibir devoluciones indebidas, por lo que es posible aplicar el artículo 97 N° 4 inciso 3°. - No es aplicable la CGA ya que no hay ninguna operación que pueda recalificarse, es decir, no existe obligación tributaria respecto de la cual se disimulen sus elementos. No hay un fraude a la ley tributaria en este caso, pues el derecho tributario grava la operación simulada. - Aquí puede notarse la diferencia entre la simulación penal y tributaria.
<p>CASO 4: hipótesis en que existe una obligación tributaria y la conducta no es sancionable como delito tributario, pero es posible recalificarla en aplicación de la Cláusula General Antielusión.</p> <p><i>“A” es socio de la sociedad “Z”, la cual se transforma en una sociedad anónima cerrada “ZZ” y acto seguido vende una cantidad “x” de acciones a la sociedad de personas “W” en la cual “A” tenía una participación del 99%.</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> - La venta de acciones realizada aparece frente al derecho tributario como una forma de transferir los derechos en una sociedad de personas y se trata de un hecho gravado. Así, hay abuso entendido como fraude a la ley, pues ésta no se aplica en atención a su verdadero sentido o sustancia. La solución desde la aplicación de la NGA es gravar la operación como una transferencia de derechos sociales y no venta de acciones. No hay delito tributario porque no se

	genera la obligación tributaria ni tampoco se simula.
--	---

El análisis de los casos propuestos muestra cómo una misma conducta debe analizarse en cuanto a la existencia de problemas elusivos y evasivos, pues como se sostuvo anteriormente, ambos responden a cuestiones diferentes, por lo que pueden concurrir frente a una misma conducta, evidenciando sus diferencias según la existencia de una obligación tributaria a través de la realización del hecho gravado. Mientras en el caso de la aplicación de la cláusula general anti elusión el análisis debe centrarse en el abuso o simulación de las formas jurídicas para evitar o desnaturalizar la configuración de una obligación tributaria, que puede no existir; en el caso del delito tributario el análisis deberá centrarse en la intención dolosa de evadir o reducir el monto de un impuesto, o de recibir una devolución o beneficio indebido cuando exista una obligación o bien se simule.

CONCLUSIONES

1. La revisión del estado de la cuestión permite concluir que el bien jurídico identificado en los delitos tributarios ha sido tradicionalmente la Hacienda pública, sea desde una concepción puramente patrimonial entendida como un conjunto de bienes y derechos de titularidad estatal; desde una concepción funcional como instrumento de recaudación o realización de la función pública; o desde un grupo de teorías conciliadoras que reconocen como bien jurídico mediato el orden público económico o la función pública de los impuestos y como bien jurídico inmediato el patrimonio estatal. El bien jurídico tradicional Hacienda Pública es un reflejo del paradigma clásico del derecho tributario, cual comprende los impuestos como instrumentos económicos destinados a recaudar (medios para un fin). Lo anterior es problemático porque esta comprensión del derecho tributario no permite dar cuenta de problemas como la elusión y los delitos tributarios, es decir, no provee de un aparato teórico capaz de explicar y justificar ciertos fenómenos relevantes como aquél objeto de esta tesis.
2. La tesis propuesta por el profesor Francisco Saffie comprende al derecho tributario como una práctica de reconocimiento recíproco y desarrolla un cuerpo teórico que, en cambio, si permite dar cuenta y explicar problemas como la elusión y los delitos tributarios, razón por la cual será relevante en la justificación de la protección penal de los mismos. Lo anterior sumado a la así llamada tesis de la independencia, que sugiere una explicitación y reconocimiento de la diferencia conceptual entre la justificación de una obligación tributaria y la justificación referida a la imposición de una sanción penal tributaria, se constituyen como las bases de la reconstrucción del bien jurídico propuesto en esta tesis.
3. En estos términos, la reconstrucción del bien jurídico tradicional Hacienda Pública supone, por una parte, identificar la justificación de la protección penal y, por otra, identificar propiamente “lo protegido” u objeto de protección. Así, la protección penal se justifica desde el mal compartido reificación, entendido como el olvido del reconocimiento, es decir, sancionamos a través del derecho penal las conductas que importan una evasión respecto de la obligación de pagar impuestos porque etiquetamos como un mal común que las relaciones intersubjetivas dentro de una comunidad política sean meramente instrumentales e individuales, porque el bien interno del derecho

tributario implica reconocer al otro y no tratarlo como medio en el contexto del cálculo automático sobre el capital, sino como parte de la decisión democrática sobre los fines del gasto público. Luego, el objeto de protección en los delitos tributarios se identifica como la formación del patrimonio público en cuanto posibilidad de decisión sobre el gasto público. Así, la institución de los impuestos se considera valiosa y se constituye como bien jurídico, por ser condición de posibilidad de la decisión democrática sobre el gasto público en la formación del patrimonio público, lo cual implica reconocer que el patrimonio tiene también una dimensión política, además de una económica, que se materializa en la definición democrática del gasto público a través de la ley de presupuesto. Se trata de un bien jurídico colectivo e institucional, lo cual tiene una serie de problemas frente al modelo de imputación del derecho penal liberal que protege esferas personales de libertad.

4. La reconstrucción del bien jurídico en los términos propuestos tiene consecuencias en la interpretación de los tipos penales establecidos en el artículo 97 del Código Tributario chileno. Para los efectos de esta tesis, el rendimiento descriptivo de la reconstrucción del bien jurídico se evalúa específicamente en la sistematización de la categoría delitos tributarios y específicamente, la interpretación del artículo 97 n°4 inciso 3° del Código Tributario y la Cláusula General Antielusión, llegando a las siguientes conclusiones. Respecto de la sistematización de los delitos tributarios, se propone una definición sustantiva de la categoría como aquellas acciones y omisiones típicas antijurídicas y culpables que afectan el patrimonio público mediante la evasión, reducción o aumento de una devolución o beneficio, referidos al monto a pagar en razón de una obligación tributaria real o simulada. De un análisis del artículo 97 del Código Tributario es posible concluir que la categoría delitos tributario es hoy demasiado amplia e irracional, pues incluye conductas que solo indirectamente se conectan con la afectación del bien jurídico protegido, otras que no satisfacen las exigencias del tipo subjetivo, así como tampoco se clarifica la relación de las conductas con las correspondientes obligaciones tributarias.
5. Respecto de la lectura del artículo 97 n°4 inciso tercero del Código Tributario es posible concluir lo siguiente: en primer lugar, se establece un concepto amplio de fraude que incluye en ciertos casos conductas elusivas dentro del género “maniobras fraudulentas” del artículo 97 n°4 inciso 3°; en segundo lugar, la descripción típica supone la realización por parte del Estado de “devoluciones indebidas” de impuestos, cual se constituye como el

resultado perjudicial o afectación del bien jurídico común a todo los delitos tributarios, no siendo entonces una excepción este artículo sino sólo por que en estos casos lo “defraudado” se constituye como una disposición y no como una expectativa legítima, para su determinación en ambos casos se establece un concepto de perjuicio según la doctrina de frustración del fin así como una construcción política del concepto de patrimonio. Paralelamente se analiza la interpretación y aplicación de la nueva Cláusula General Antielusión, evidenciando que esta tiene una justificación y estructura diferente de los delitos tributarios, particularmente porque no se exige el tipo subjetivo.

6. Por último, el ejercicio analítico referido a la posibilidad de concurrencia entre el artículo 97 n°4 inciso 3 del Código Tributario y la nueva Cláusula General Antielusión, permite delinear con mayor claridad la diferencia de justificación entre ambas figuras, mostrando la posibilidad de concurrencia frente a una misma conducta, así como establecer los límites y alcances de conceptos como simulación, abuso del derecho, falsedad, dolo, rol de la obligación tributaria y otros, en uno y otro caso.

BIBLIOGRAFÍA

1. ALCÁCER, R. 2002 La protección del futuro y los daños cumulativos. Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología 4(8): 1-30.
2. AMELUNG, K. 2007. El concepto de bien jurídico en la teoría de la protección penal de bienes jurídicos. En: HEFENDELH, R. (coord.) La teoría del bien jurídico: ¿fundamento de legitimación del derecho penal o juego de abalorios dogmático? Madrid, Marcial Pons. pp.227-264.
3. ARANEDA, H. 1966. La Administración Financiera del Estado. Santiago, Editorial Jurídica de Chile. 237p.
4. ATRIA, F. y SALGADO, C. 2015. La propiedad, el dominio público y el régimen de aprovechamiento de aguas en Chile. Santiago, Thomson Reuters. 135p.
5. BACIGALUPO, E. 2000 (dir.) Derecho penal económico. Buenos Aires, Editorial Hammurabi. 578p.
6. BAJO, M. y BACIGALUPO, S. 2010. Derecho Penal Económico. Madrid, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces. 784p.
7. BASCUÑÁN, A. 2004. Delitos contra intereses instrumentales. Revista de Derecho de la Universidad Adolfo Ibáñez I: 291-362.
8. BRUNKHORST, H. 2005. Solidarity From civic friendship to a global legal community. Cambridge, MIT Press. 262p.
9. CASAS, I. 2005. El fraude de ley tributaria no constituye delito fiscal porque no implica ocultación ni engaño: la sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005 se opone a la tesis del Tribunal Supremo. Actualidad Jurídica Uría Menéndez 12: 86-91.

10. DE LA MATA BARRANCO, N. 1996. Protección Penal del Ambiente y Accesoriedad Administrativa. Barcelona, Cedecs. 271p.
11. ALTAMIRANO, A. y RUBINSKA, R. 2008 (coord.) Derecho Penal Tributario. Tomo I. Buenos Aires, Marcial Pons de Argentina. 1421p.
12. ECHEVERRÍA RAMÍREZ, R. 2014. Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del artículo 305 C.P Español. Revista electrónica de ciencia penal y criminología 16(4): 1-39.
13. ETCHEBERRY, A. 1997. Derecho Penal. Parte especial. Tomo III. 3ª ed. Santiago, Editorial Jurídica. 490p.
14. FRISCH, W. 2007. Bien jurídico, derecho, estructura del delito e imputación en el contexto de la legitimación de la pena estatal. En: HEFENDELH, R. (coord.) La teoría del bien jurídico: ¿fundamento de legitimación del derecho penal o juego de abalorios dogmático? Madrid, Marcial Pons. pp.309-339.
15. GARCÍA CAVERO, P. 2007. Derecho Penal Económico. Parte especial tomo II. Lima, Editorial jurídica Grijley. 894p.
16. GARCÍA MARTÍN, L. 1994. Nuevas perspectivas del derecho penal tributario: las funciones del tributo como bien jurídico. Actualidad Penal 1(10): 183-216.
17. GARCÍA NOVOA, C. 2003. El delito fiscal. Aspectos jurídico tributarios. Dereito 12 (2): 37-84.
18. GIULIANI FONROUGE, C. 1982. Derecho Financiero. Volumen I, 3ª edición. Buenos Aires, Editorial Depalma. 958p.

19. GREEN, S. 2013. Mentir, hacer trampa y apropiarse de lo ajeno. Una teoría moral de los delitos de cuello blanco. Madrid, Marcial Pons. 399p.
20. _____. 2004. Cheating. *Law and Philosophy* 23(2): 137-185.
21. _____. 2009. What is wrong with tax evasion? *Houston Business and Tax Journal*: 220-233.
22. HEFENDEHL, R. 2007. El bien jurídico como eje material de la norma penal. En: La teoría del bien jurídico: ¿fundamento de legitimación del derecho penal o juego de abalorios dogmático? Madrid, Marcial Pons. pp.179-196.
23. _____. 2013. Los delitos contra la Administración de Justicia: importancia, estructura y desarrollos. *Revista Chilena de Derecho y Ciencias Penales* 2(1): 39-68.
24. HERNÁNDEZ, H. 2001. Aproximación a la problemática de la estafa. En: Universidad Católica de Temuco Problemas Actuales de Derecho Penal. pp.147-190.
25. _____. 2012. La punibilidad de la colusión (secreta) de precios en el derecho chileno. *Política Criminal* 7(13): 147-167.
26. HERNÁNDEZ, N. 2013. El fraude tributario: problemas relativos a la punibilidad de la elusión fiscal. Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Santiago, Universidad de Chile. 212p.
27. HONNETH, A. 2008. Reification. A new look at an old idea. New York, Oxford University Press. 161p.
28. _____. 2007. Reificación. Un estudio en la teoría del reconocimiento. Buenos Aires, Katz Editores. 150p.

29. _____. 2009. Crítica del agravio moral. Buenos Aires, Fondo de Cultura Económica. 428p.
30. HORVITZ, M. 1989. El delito de obstruccionismo fiscal. Estudio político-criminal y dogmático del artículo 350 bis del Código Penal español. Tesis para la obtención del grado de doctor. Barcelona, Universidad Autónoma de Barcelona. 503p.
31. JAKOBS, G. 2003 ¿Qué protege el derecho penal: bienes jurídicos o la vigencia de la norma? En: Universidad Externado de Colombia. 2003. El funcionalismo en derecho penal. Universidad Externado de Colombia: Libro homenaje al profesor Günter Jakobs. Bogotá, Edición de la Universidad. pp.41-56.
32. JARACH, D. 1982. El Hecho imponible. Buenos Aires, Abeledo-Perrot. 217p.
33. KINDHAÜSER, U. 2011. Concepto de patrimonio y perjuicio patrimonial. Los defectos congénitos de la doctrina económica del perjuicio patrimonial en el Derecho Penal. ADPE 1: 51-58.
34. _____. 2002. Estudios de Derecho Penal Patrimonial. Lima, Grijley. 200p.
35. _____. 2009a. Estructura y legitimación de los delitos de peligro del Derecho penal. InDret 1: 1-19.
36. _____. 2009b. La lógica de la construcción del delito. Revista de Análisis Especializado de Jurisprudencia 14: 499-509.
37. _____. 2007. Presupuestos de la corrupción punible en el Estado, la economía y la sociedad. Política Criminal 3: 1-19.
38. KRUSE, H. 1973. Derecho Tributario, parte general. Munich, Editoriales de Derecho Reunidas S.A. 627p.

39. KUHLEN, L. 2015. Cuestiones fundamentales del delito de fraude fiscal. Madrid, Marcial Pons. 277p.
40. LAPORTA, M. 2013. Delito Fiscal. El hecho punible, determinación del comportamiento típico. Buenos Aires, Editorial B de F. 407p.
41. MACINTYRE, A. 2009. Tras la virtud. Barcelona, Editorial Crítica. 350p.
42. MAÑALICH, J.P. 2012. La malversación de caudales públicos y el fraude al fisco como delitos especiales. *Política Criminal* 7(14): 357-377.
43. _____. 2006. La protección del Medio Ambiente bajo el nuevo Código Penal de Puerto Rico. *Revista Jurídica Universidad de Puerto Rico* 7(2): 503-527.
44. _____. 2014. La violación como delito contra la indemnidad sexual bajo el derecho penal chileno. Una reconstrucción desde la teoría de las normas. *Ius et Praxis* (2): 21-70.
45. MARSHALL, S.E. y DUFF, R.A. 1998. Criminalization and Sharing Wrongs. *Canadian Journal of Law and Jurisprudence* 11(1): 7-22.
46. MARTÍNEZ COHEN, R. 2007. El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el derecho tributario chileno. *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso* (29): 351-378.
47. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. 2015. Derecho Penal Económico y de la empresa Parte especial. 5ª Ed. Valencia, Editorial Tirant Lo Blanch. 1031p.
48. _____. 1995. El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria. *Estudios Penales y Criminológicos* 18: 123-196.

49. MASSONE, P. 2010. Infracciones tributarias. 2ª ed. Santiago, Thomson Reuters. 616p.
50. MATUS BENAVENTE, M. 1964. Finanzas Públicas. 3ª Ed. Santiago, Editorial Jurídica de Chile. 308p.
51. MATUS, J.P. 2012. Acerca de la actual falta de punibilidad en Chile de los acuerdos de precios. *Política Criminal* 7(14): 318-356.
52. _____. 2013. De nuevo sobre la falta de punibilidad de los atentados contra la libre competencia, de conformidad con el Art.285 del Código Penal. Algunos aspectos de la discusión con Héctor Hernández. *Política Criminal* 8(15): 314-362.
53. _____. 2014. Aspectos penales de la Reforma Tributaria. *Revista de Derecho Escuela de Postgrado* (6): 261-268.
54. MAYER LUX, L. 2007. El patrimonio del Estado como objeto de protección penal. *Revista de Derecho PUCV* 39: 205-234.
55. PALLAVICINI, J. 2015. Derecho Público Financiero. Santiago, Thomson Reuters. 382p.
56. RADOVIC, A. 2010. Sistema sancionatorio tributario: infracciones y delitos. Santiago, Editorial Jurídica de Chile. 241p.
57. RODRÍGUEZ COLLAO, L. y OSSANDÓN WIDOW, M. 2005. Delitos contra la función pública: el derecho penal frente a la corrupción política, administrativa y judicial. Santiago, Editorial Jurídica de Chile. 498p.
58. RODRÍGUEZ COLLAO, L. 1987. Bases para distinguir entre infracciones criminales y administrativas. *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso* 11: 117-163.

59. _____. 2005. La función pública como objeto de tutela penal. *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso* 26: 325-340.
60. _____. 2006. La desviación de fondos públicos. Aspectos dogmáticos y político criminales. *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso* 27: 243-265.
61. RODRÍGUEZ DEVESA, J.M. y SERRANO GÓMEZ, A. 1995. *Derecho Penal Español. Parte Especial*. Madrid, Libros Dykinson. 1412p.
62. ROXIN, C. 1997a. *Derecho Penal. Parte General. Tomo I. 2ª ed.* Madrid, Civitas. 1071p.
63. _____. 1997b. *Derecho Penal. Parte General. Tomo II. 2ª ed.* Madrid, Civitas. 1071p.
64. SAFFIE, F. 2013. *Taxes as practices of mutual recognition: towards a general theory of tax law*. Presented for the Degree of Doctor of Philosophy. Edinburgh, The University of Edinburgh. 255p.
65. _____. 2012. El impuesto a las herencias como una institución de justicia. *Estudios Públicos* 126: 123-161.
66. _____. 2015. Sobre las nuevas normas antielusión y la evasión tributaria. *El Mostrador*, Santiago, Chile, 27 de agosto, opinión.
67. SÁNCHEZ OSTIZ, P. 2003. Fraude tributario. En: Silva Sánchez, J.M. ¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económico empresarial. Madrid, Marcial Pons. pp.91-125.

68. SCHLACK, A. 2008. El concepto de patrimonio y su contenido en el delito de estafa. *Revista Chilena de Derecho* 35(2): 261-292.
69. SILVA SÁNCHEZ, J.M. (dir). 2003 ¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económico empresarial. Madrid, Marcial Pons. 399p.
70. VALENZUELA, J. 2011. Compartir el mal. Sobre la justificación política del mandato de impedir determinados delitos en el Derecho Penal Español. Tesis para la obtención del título de Doctor. Girona, Universidad de Girona. 298p.
71. VAN WEEZEL, A. 2007. Delitos tributarios. Santiago, Editorial Jurídica de Chile. 206p.
72. VIVEROS, M. y RAMÍREZ, E. 1997. Delito tributario. Santiago, Ediciones Jurídicas Congreso. 303p.
73. WILENMANN, J. 2011. La Administración de Justicia como un bien jurídico. *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad católica de Valparaíso* 36: 531-573.
74. _____. 2014. Sobre la estructura dogmática de los delitos de falsedad en el proceso. *Ius et Praxis* 20(2): 71-108.