



FACULTAD DE DERECHO UNIVERSIDAD DE CHILE

SISTEMÁTICA DE LA TEORÍA DEL DELITO

EN RELACIÓN CON

EL ARTÍCULO 97 N° 4 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE LICENCIADO EN CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

PROFESOR GUÍA: VIVIAN BULLEMORE GALLARDO

AUTOR : MAXI SALAZAR GONZALEZ

NOVIEMBRE de 2007

INDICE

INDICE.....	2
INTRODUCCION.....	8

CAPITULO I

1.-Aspectos Generales del Delito Tributario.....	11
1.1.- Localización del delito fiscal en el Derecho Penal Tributario.....	11
1.2.-La accesoriadad del Derecho Penal Tributario.....	12
1.3.- El bien jurídico protegido en los delitos tributarios.....	16

CAPÍTULO II

2.- El Delito Tributario	23
2.1 .- Potestad Tributaria y Potestad punitiva.....	23
2.2.- El principio de legalidad y el delito tributario.....	23
2.3.-Las infracciones y los Delitos Tributarios en el Código Tributario.....	33
2.4.- Clasificación de las Contravenciones Tributarias y Delitos Tributarios.....	35
2.5.- Otras figuras tributarias	36
2.6. .- El Sujeto activo en los Delitos Tributarios.....	38
2.7.- Estado actual de la discusión doctrinaria y jurisprudencial acerca de la naturaleza jurídica del delito tributario.....	41

2.8.- El contribuyente y el obligado tributario.....	43
--	----

CAPITULO III

3.- El ilícito tributario y la teoría del delito.....	47
---	----

3.1.- Concepto contemporáneo de la Teoría del Delito.....	47
---	----

3.2.- El ilícito tributario.....	47
----------------------------------	----

3.2.1. El tipo penal del delito tributario.....	47
---	----

3.2.1.1.- El tipo objetivo	47
----------------------------------	----

3.2.1.2.- El Tipo subjetivo.....	54
----------------------------------	----

3.3.- La teoría del error en el delito tributario.....	56
--	----

3.3.1.- Cuestiones preliminares.....	56
--------------------------------------	----

3.3.1.1.- Clases de error de prohibición.....	57
---	----

3.3.1.2.- Efectos del error de prohibición.....	57
---	----

3.3.1.4.- El error en el delito tributario.....	60
---	----

3.3.1.5.- El tratamiento del error en el Código Tributario.....	65
---	----

3.4.- La antijuridicidad en el delito tributario.....	68
---	----

3.5.- La culpabilidad en el delito tributario.....	69
--	----

CAPÍTULO IV

4.- Adecuación Típica de los delitos tributarios.....	72
---	----

4.1.- Cuestiones generales sobre la adecuación típica.....	72
--	----

4.2- Adecuación Típica de los Delitos contenidos en el artículo 97 del Código Tributario.....	76
4.2.1.-Primer Delito contenido en el Inciso 1º del N°4 del artículo 97 del Código Tributario.....	76
4.2.2.- Segundo Delito contenido en el inciso 1º del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario	78
4.2.3.- Tercer Delito contenido en el inciso 1º del N°4 del artículo 97 del Código Tributario.....	79
4.2.4.- Cuarto delito contenido en el inciso 1º del N°4 del artículo 97 del Código Tributario.....	80
4.2.5.- Quinto delito contenido en el inciso 1º del N°4 del artículo 97 del Código Tributario	81
4.2.6.- Delito contemplado en el inciso 2º del N°4 del artículo97 del Código Tributario.....	86
4.2.7.- Delito contemplado en el inciso 3º del N°4 del artículo 97 del Código Tributario.....	89
4.2.8.- Delito contemplado en el inciso final del artículo 97 N° 4	95
a).-Tipo objetivo del delito del inciso final del artículo 97 N° 4.....	97
b).-Tipo subjetivo del delito del inciso final del artículo 97 N°4	98
c).-La punibilidad en los delitos del artículo 97 N° 4 del Código Tributario vulnera el Principio de la Proporcionalidad.....	98
4.3 .- Otros Tipos Penales.....	100
4.3.1- Otras figuras calificadas como delitos tributarios en el artículo 97 del Código Tributario.....	100

4.3.1.1.- Delito contemplado en el N°5 del artículo 97 del Código Tributario.....	100
4.3.1.2.- Delito contemplado en el N° 8 del artículo 97 del Código Tributario.	104
4.3.1.3.- Delito contemplado en el N° 9 del artículo 97 del Código Tributario	105
4.3.1.4.- Delito contemplado en el inciso 3° del N° 10 del artículo 97 del Código Tributario.....	107
4.3.1.5.- Delito contemplado en el N° 12 del artículo 97	108
4.3.1.6.- Delito del N° 13 del artículo 97 del Código Tributario.....	109
4.3.1.7. - Delitos previstos en el N° 14 del artículo 97	110
4.3.1.8.- Delito contemplado en el N° 18 del artículo 97.....	111
4.3.1.9.- Delito del N° 22 del Artículo 97 del Código Tributario.....	112
4.3.1.10.- Delito del N° 23 del artículo 97 del Código Tributario	112
4.3.1.11.- Delitos del N° 24 del artículo 97 del Código Tributario.....	113
4.3.1.12.- Delitos del N° 25 del artículo 97 del Código Tributario.....	117
4.3.1.13.- Delito del N° 26 del artículo 97 del Código Tributario	120
4.3.3.-Otros delitos del Código Tributario.....	120
4.3.2.1.- Delito establecido en el artículo 100 del Código Tributario.....	120
4.3.3.- Infracciones o Contravenciones tributarias establecidas en el artículo 97 del Código Tributario	121
4.3.3.1.- Infracciones previstas en el N° 1 del artículo 97 del Código Tributario.....	121

4.3.3.2.- Infracciones previstas en el N° 2 del artículo 97 del Código Tributario.....	122
4.3.3.3.- Infracciones previstas en el N° 3 del artículo 97 del Código Tributario.....	123
4.3.3.4.- Infracciones del N° 6 del artículo 97 del Código Tributario.....	123
4.3.3.5.- Infracciones previstas en el N° 7 del artículo 97 del Código Tributario.....	124
4.3.3.6.- Infracciones previstas en el N° 10 del artículo 97 del Código Tributario	124
4.3.3.7.- Infracciones previstas en el N° 11 del artículo 97 del Código Tributario.....	126
4.3.3.8.- Infracción del N° 15 del artículo 97 del Código Tributario.....	126
4.3.3.9.- Infracciones del N° 16 del artículo 97 del Código Tributario.....	127
4.3.3.10.- Infracciones del N° 17 del artículo 97 del Código Tributario.....	128
4.3.3.11.- Infracciones del N° 19 del artículo 97.....	128
4.3.3.12.- Infracciones del N° 20 del artículo 97.....	128
4.3.3.13.- Infracción del N° 21 del artículo 97 del Código Tributario.....	129

CAPÍTULO V.-

5.- La participación en los delitos tributarios.....	130
5.1.- La participación criminal en los delitos especiales propios.....	130

5.2.- Los Delitos Especiales y la Participación Criminal en los Delitos Tributarios.....	131
5.3.- Dependencia de la cuestión del bien jurídico.....	134
5.4.- Delito Tributario, delito de infracción de deber o delito de posición.....	135
5.5.- Formas de participación sancionadas expresamente en el Código Tributario.....	139
5.6.- <i>Iter criminis</i> en los delitos tributarios.....	140

CAPÍTULO VI

6.- El concurso de delitos tributarios.....	144
6.1.- El concurso material o real de delitos tributarios.....	144
6.2.- Concurso ideal de delitos.....	147
6.3.- La comunicabilidad	151
6.3.1. La comunicabilidad en materia de delitos tributarios	157

CAPÍTULO VII

Conclusiones.....	161
-------------------	-----

BIBLIOGRAFÍA	168
---------------------------	-----

INTRODUCCION

El objetivo de este trabajo es analizar, en general, los principios del Derecho Penal, los tipos penales del Código Tributario, y con detalle, la relación de aquellos, con los delitos del artículo 97 N° 4 del Código Tributario. Entre los primeros destacan los principios limitadores del *ius puniendi* que han sido elaborados por la dogmática, en la búsqueda de un Estado de Derecho que procure, asegure y garantice la aplicación, a todos y cada uno de los habitantes del estado, del debido proceso con todas sus aristas y su expresión en la moderna teoría del delito como sistema de resolución de conflictos.

En primer lugar la presente exposición trata los aspectos generales del delito tributario; relativos, a la localización del delito fiscal dentro del derecho tributario, ya que el encuadre de esta materia presenta una importante dificultad por el carácter multidisciplinario de la misma, la accesoriedad del Derecho Penal Tributario en cuanto describe infracciones de deberes cuyo contenido y alcance precisos emanan de la legislación tributaria sustantiva procesal y, el bien jurídico protegido por el derecho punitivo fiscal, toda vez que la doctrina nacional y comparada es contradictoria y variada en este tema fundamental, para poder analizar con objetividad la prescripción del delito fiscal, ya que previamente es importante especificar lo que dicho delito intenta proteger en nuestro Ordenamiento jurídico. En lo pertinente, se pasa revista a las bases de la teoría del delito y los elementos sistemáticos del Derecho Penal en relación al derecho tributario, ya que el fundamento funcional de éste en relación con aquél, reside en la necesidad de protección de la sociedad por medio de penas o medidas de seguridad. Por ende, el primer límite del *IUS PUNIENDI* y, a su vez, del derecho penal tributario habrá de encontrarse en esa misma necesidad: más allá, el ejercicio del poder carece de fundamento. A este respecto, es aconsejable hacer mención de dos principios firmemente asentados en la ciencia penal actual, ligados firmemente al principio de legalidad y que sirven a una mejor concreción del postulado genérico de la necesidad como límite del *ius puniendi* y de la *potestad tributaria*. El primero de ellos consiste en que el derecho penal ha de ser la *última ratio legis* en el conjunto del orden jurídico (es decir, se proclama el carácter subsidiario o secundario del derecho penal). El segundo suele denominarse “**carácter fragmentario**” del Derecho Penal ¹;

¹ Bullemore, Vivian y Mackinnon, John, “Curso de Derecho Penal”, Parte General, Tomo I, Editorial Lexis Nexis. Santiago. 2005, página 21; cfr. Muñoz Conde, Francisco, “Introducción al estudio de la Criminología y el Derecho Penal. Ed. Tirant Lo Blanch, 1989”, 1996 y Claus, Roxin, “Tratado de Derecho Penal”, 1996.

a).-**Principio de la última ratio legis:** El Derecho Penal es la última valla del ordenamiento jurídico ante la comisión de ilícitos de diversa naturaleza. Los intereses sociales que se desea proteger, pueden recibir una diferente tutela poniendo en funcionamiento mecanismos distintos a los del Derecho Penal, menos lesivos y con frecuencia, mucho más efectivos para la protección de la sociedad, como el ordenamiento administrativo y el ordenamiento privado (V. Gr. indemnización de perjuicios, multas, suspensiones, nulidad, etc.). Por ello deberá preferirse, ante todo, los medios desprovistos del carácter de sanción. Sólo en último lugar (“última ratio”, última razón), cuando ninguno de los medios anteriores es suficiente, estará legitimado el recurso a la pena o a la medida de seguridad.

Por lo tanto, en aquellos casos que el bien jurídico no se encuentre necesitado de protección penal, V. Gr., el patrimonio fiscal, deberán preferirse aquellos medios del ordenamiento jurídico que sean suficientes para restablecer el orden quebrantado sin necesidad del recurso a la justicia penal.

b).-**El Carácter Fragmentario:** Ha sido tratado por el jurista español Francisco Muñoz Conde, bajo el nombre de “Los Principios Limitadores del *Ius Puniendi*” o de “...la facultad del Estado de actuar de conformidad con las normas de derecho (Derecho Penal en sentido objetivo) que garantizan el alcance de su fin punitivo y la pretensión de que otros (reos), actúen de acuerdo con lo que la misma norma los obliga por fuerza”². Es la facultad de castigar que corresponde al estado. Se distingue entre:

1.-Límites cuantitativos: en cuanto se refiere tanto a la forma de aplicar las penas como el número de tipos penales que debe crear el legislador, ergo; están referidos; a la severidad de la pena aplicable en los casos concretos, optándose por las penas menos gravosas, que sean suficientes para restablecer el ordenamiento jurídico transgredido e implicando el menor grado posible de pérdida o disminución de los derechos subjetivos del trasgresor; a la proporcionalidad entre el delito cometido y la pena que se impone, la que se determina atendido tanto el injusto cometido como el grado de reprochabilidad jurídico penal que pueda formularse respecto del sujeto; a la duración de la pena que debe estar fijada dentro de ciertos límites, en forma previa por la ley; y en definitiva , el número de tipos penales que el legislador puede crear, puede sólo limitarse a determinadas conductas que atentan contra valores fundamentales, en la medida que sean reconocidos y protegidos por el derecho

² Bacigalupo, Enrique, “ Manual de Derecho Penal”, Parte General, Reimpresión, Editorial Temis, Colombia. 1989, página 23.

en su manifestación concreta, a los que se les denomina “bienes jurídicos penalmente protegidos”.

Ahora bien la forma de proteger aquellos bienes jurídicos no es otra que la tipificación de aquellas conductas que los lesionan o ponen en peligro. Estos bienes jurídicos, a su vez; deben estar revestidos de ciertas calidades; a saber: Calidad de merecedor de protección jurídico penal (ser fundamental para la convivencia social); Calidad de necesitado de protección jurídico penal (que no haya sido posible protegerlo por las otras ramas del ordenamiento jurídico), y; calidad de idoneidad o capacidad para recibir protección jurídica, o se proteger bienes jurídicos susceptibles de una protección real y eficaz.

2.-Límites cualitativos; los que se refieren a dos aspectos fundamentales en el Derecho Penal moderno: La intervención legalizada y la intervención mínima. El primer aspecto, en ocasiones denominado principio de la legalidad y que más adelante trataremos en específico; y el segundo aspecto, llamado principio de la intervención mínima, el cual consiste en breves palabras a que el Estado sólo debe intervenir imponiendo penas en caso de perturbaciones graves al ordenamiento jurídico. Asimismo, el derecho penal sólo interviene legítimamente allí donde el resto de las ramas del ordenamiento jurídico se han mostrado ineficaces o insuficientes para proteger adecuadamente el bien jurídico de que se trate.

Siguiendo con la exposición, hago un examen detallado de los elementos del delito; acción, tipo penal, antijuridicidad y culpabilidad en relación con la sistemática de la teoría del delito, de forma tal, que a continuación, para los efectos del presente estudio sobre el delito tributario, nos sea posible también, hacer una concordancia en mayor detalle con directa relación al derecho tributario.

En efecto, la teoría del delito como instrumento conceptual para subsumir un hecho en una conducta descrita por el legislador, permite, como espero haber logrado con este trabajo, un primer análisis y posterior desarrollo de la relación de aquella, tanto en lo general, con el delito tributario, como en lo específico, con cada una de las figuras penales del Código Tributario, en especial la del artículo 97 N° 4 del mismo cuerpo legal y su adecuancia típica, asimismo, se analizan las cuestiones relativas a la participación, la autoría, el iter criminis y los concursos de los delitos fiscales, de manera que sea posible una amplia pero, a la vez pormenorizada visión de la normativa y dogmática relacionada con este intrincado, pero por ello no menos apasionante tema, que desde ya les invito a explorar³.

³ Cfr. Bullemore, Vivian y Mackinnon, John, ob.cit., páginas 22, 23, 24 y 25.

Capítulo I

1.- Aspectos generales del Delito Tributario

1.1.- . Localización del Delito Fiscal en el Derecho Penal Tributario

Consideramos imprescindible comenzar localizando el Delito Tributario dentro de las distintas ramas en que se articula nuestro Ordenamiento jurídico. El encuadre de esta materia presenta una importante dificultad por el carácter multidisciplinaria de la misma, puesto que las conductas de los administrados por la que se lesionan los derechos de la Hacienda Pública reciben el tratamiento propio de los ilícitos criminales.

En el Derecho Tributario, al igual que en cualquier otra rama jurídica, se deben contemplar las posibles infracciones de sus preceptos. Sin embargo, el ilícito tributario en su conjunto no tendría, en principio, un lugar adecuado ni dentro del Derecho Penal común ni dentro del Derecho Tributario, sino que dentro del Derecho Penal Tributario.

El problema se plantea dentro del ámbito del Derecho Penal Tributario, en el cual se considera la existencia de ilícitos retribuidos con sanciones de naturaleza penal. Creemos importante deslindar estos ilícitos penales tributarios, retribuidos con una sanción de naturaleza penal declarada judicialmente (delitos tributarios, infracciones tributarias).

Desde este punto de vista, calificando las conductas ilícitas en consideración a su correspondiente sanción (sanciones penales y sanciones civiles o administrativas), plantean el problema Pérez de Ayala y Eusebio González⁴.

La posición que ha prosperado y que sigue la mayoría de la doctrina española (Rodríguez Mourullo, Sainz Cantero, Cobo y Vives) establece la distinción en base a la naturaleza de la sanción que se impone en uno u otro orden sancionador. La sanción propia del Derecho penal es la pena, que sólo es imponible por un Juez y a través de un proceso con todas las garantías jurisdiccionales. El Derecho sancionador administrativo no puede imponer

⁴ Clasificando los ilícitos tributarios tipificados según estén retribuidos con sanciones penales o sanciones civiles o administrativas, en delitos o faltas tributarias e infracciones tributarias, respectivamente. Por otro lado, los ilícitos tributarios no tipificados los conceptúan como una infracción encubierta de normas, fraude de ley tributaria. Pérez De Ayala, J.L. y Eusebio González, "Derecho Tributario I", Plaza Universitaria, Ediciones Salamanca, 1998, página. 292.

penas, sino sanciones de carácter administrativo.

Siguiendo una tradición muy arraigada en el derecho español, estos delitos contra la Hacienda Pública se regulan en el Código Penal, y no en leyes especiales, como suele ocurrir en otros ordenamientos como el chileno, en el que los ilícitos fiscales se encuentran regulados en el Código Tributario, en especial en el artículo 97 . Así, en España la LO 10/1995, de 23 de noviembre, que aprueba el Código Penal, incluye en el Libro II, un Título XIV, en el que bajo la rúbrica “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, incluye seis preceptos (arts. 305-310), en los que se tipifican determinadas conductas constitutivas de ilícitos criminales⁵.

1.2.- Accesoriedad del Derecho Penal Tributario

Las 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 procesal. Ello para el autor chileno Van Weezel no implica que el artículo 97 del Código Tributario y las demás normas penales tributarias contengan leyes penales en blanco⁶. Para el autor citado los tipos penales del Código Tributario no contienen descripciones menos completas que las del hurto (p.ej., respecto de la amenidad de la cosa) o la propiedad indebida (p. ej., respecto de los títulos fiduciarios que producen la obligación de entregar o devolver la cosa⁷. Sin embargo, para la mayoría de la doctrina española, la ilicitud del delito fiscal está constituida por la infracción de un deber de acción determinado por la legislación tributaria. La conducta típica de infracción del deber presupone la existencia de un *obligado tributario al pago de un tributo*. Ambas cuestiones, la relativa al sujeto activo y la referente al objeto material del delito, no se encuentran expresadas, como se dijo, en la Ley penal. Para poder subsumir un hecho bajo el artículo 97 N° 4 del Código Tributario en relación con el artículo 1° del Código Penal hay que remitirse a la ley tributaria que define tanto el hecho imponible como la obligación tributaria que de él se deriva⁸. Se trata, por tanto, de un tipo penal de características especiales, es decir, de una *ley*

⁵ La tesis de la unidad de todo el Derecho sancionador es defendida por Jiménez De Asúa, siguiendo a Mezger. Opinión también mantenida por Stampa, Puig , Peña y Del Rosal.

⁶ Van Weezel, Alex; “Delitos Tributarios”, Editorial Jurídica de Chile, 1ª Edición, Santiago .2007, pagina 19.

⁷ Fundamental sobre esta problemática Tiedemann, Tatbestandfunktionen, páginas 183 y ss.

⁸ Bacigalupo Zapater, Enrique., “Curso de Derecho penal económico”, página. 216.

*penal en blanco*⁹ .

La doctrina utiliza el concepto de ley penal en blanco entendiendo por tal los casos en los que la prohibición o el mandato de acción se encuentra en disposiciones distintas de la que contiene la amenaza penal¹⁰ . En el mismo sentido, se expresa

también la jurisprudencia del Tribunal Supremo afirmando que “son leyes penales en blanco, aquellas cuyo supuesto de hecho debe ser completado por otra norma producida por una fuente jurídica legítima”¹¹ . Asimismo el Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre la constitucionalidad de las leyes penales señalando que es compatible con la Constitución “la utilización y aplicación judicial de las leyes penales en blanco, siempre que se dé la suficiente concreción para que la conducta calificada de delictiva quede suficientemente precisada en el complemento indispensable de la norma a la que la ley penal se remite, resultando así salvaguardada la función de garantía del tipo con la posibilidad de conocimiento de la actuación penalmente conminada”.

En este sentido, se puede afirmar que la introducción de leyes penales en blanco, como sostiene Rodríguez Mourullo, puede estar aconsejada cuando la materia de prohibición es objeto de una regulación -fácilmente variable- por parte de las autoridades de categoría inferior al Poder Legislativo, por ejemplo, ejecutivo-administrativo¹² .

Ello significa que para poder aplicar el delito tributario y afirmar la infracción de la norma es necesario remitirse a la Ley tributaria en la que se especifica el

⁹ Bacigalupo Zapater, Enrique., “Sobre la problemática constitucional de las leyes penales en blanco”, págs. 449 s.; el mismo, en Curso de Derecho penal económico, página. 216. Silva Sánchez/Molins/Melero, “El delito fiscal ante el “Estatuto del Contribuyente””, Revista Técnica Tributaria 44/99, páginas. 81s.

¹⁰ Extensamente, Rodríguez Mourullo, Derecho Penal. Parte General, página. 88; Bacigalupo Zapater, Enrique., “Sobre la problemática constitucional de las leyes penales en blanco”, AP 1994-1, páginas. 449 ss. Huerta Tocildo, “Principio de legalidad y normas sancionadoras”, en El principio de legalidad, Actas de las V Jornadas de la Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional, Cuadernos y Debates nº 103, Madrid, 2000, pág. 22, nota a pie 19, matiza , sin embargo, que: “No existe acuerdo doctrinal sobre el propio concepto de “norma penal en blanco”, pues mientras algunos autores dan esta denominación a todo supuesto de norma penal que remita a otra norma penal o extra penal (concepción amplia), otros la limitan al caso en que la norma penal remita a una norma extra- penal de carácter reglamentario (concepción restringida) y unos terceros sostienen que merecen tal calificación aquellas normas penales que remitan a una norma extrapenal, tenga ésta última el rango formal que sea (concepción intermedia). A mi modo de ver, (...) esta nomenclatura debe reservarse para aquellas normas penales que remiten a otra norma de naturaleza extrapenal (concepción intermedia)”. En la doctrina alemana, Jeschek/Weingend, Lehrbuch des Strafrechts, Allgemeiner Teil, § 12/III. Roxin, Strafrecht – Allgemeiner Teil, § 5/40.

¹¹ Sentencia Tribunal Supremo español 20 de septiembre 1990. En el mismo sentido, el Tribunal Federal Supremo alemán, BGH 6, 30; 20/177

¹² Rodríguez Mourullo, Gonzalo “Derecho Penal” - Parte General, Madrid. 1978 . página. 89.

tributo en concreto (y su hecho imponible) y los obligados tributarios respecto del mismo. En este sentido, cabe observar que no se produce ningún conflicto con el principio de legalidad, toda vez que la norma extrapenal a la que se remite tiene rango de ley y, por tanto, no surge ningún conflicto con dicho principio¹³. Cuestión distinta se plantearía cuando la norma de remisión extrapenal auxiliar tiene naturaleza reglamentaria, en cuyo caso sólo será aceptable cuando se refiera a la determinación de elementos no esenciales o accidentales de tipo penal¹⁴.

La posibilidad de gravar hechos constitutivos de delito, en particular, a efectos del Impuesto sobre la Renta o del Impuesto sobre el Valor Agregado o del Impuesto sobre el Patrimonio y de su tipicidad en relación con los delitos Tributarios del artículo 97 N°4 del Código Tributario presupone establecer si las ganancias ilícitamente obtenidas pueden ser consideradas como *renta o incrementos de patrimonio, consumo o patrimonio* con la finalidad de determinar el hecho imponible de los mencionados impuestos.

Para Van Weezel, en nuestro sistema legal, si se tiene en cuenta que la mayor parte de los delitos tributarios son de mera actividad, en los que para conocer los contornos de la norma de comportamiento (algo diverso rige para la determinación de la pena) no es necesario establecer la evasión de un impuesto y su monto. No obstante, se trata de tipos en los que para determinar la infracción de la norma se requiere habitualmente la resolución de cuestiones de cierta complejidad¹⁵.

Por el contrario, para gran parte de la doctrina española, la consideración del perjuicio fiscal como elemento del tipo parte de la consideración del delito tributario como un delito de resultado. Se considera que el perjuicio patrimonial o cuota defraudada constituye el resultado dañoso y, en consecuencia, constituye un elemento del tipo al ser una característica del resultado necesario para la subsistencia del tipo objetivo.

El magistrado Barbero Santos en su voto particular¹⁶ a la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 diciembre de 1991 (RJ 1991, 5209) señalaba el hecho de que el ilícito no es sólo un delito de resultado sino que es también un delito

¹³ Huerta Tocildo, Susana "Principio de legalidad y normas sancionadoras", página. 23

¹⁴ cfr. García Arán, Mercedes "Remisiones normativas, leyes penales en blanco y estructura de la norma penal", Estudios Penales Criminológicos, t. XIV, Santiago de Compostela, 1993, páginas 63 ss. Huerta Tocildo, Susana "Principio de legalidad y normas sancionadoras", página 23

¹⁵ Van Weezel, Alex; ob.cit. página 19.

¹⁶ "No sólo son delitos de resultado, son delitos determinados por el resultado, es decir, que la pena privativa de libertad (en el delito fiscal) sea más grave y,...la multa más elevada cuantificación en múltiplos- según la cuantía de la "suma" o "cuota" defraudadas".

determinado por el resultado, en el que la pena de multa es proporcional a la cantidad objeto de fraude.

El Tribunal Supremo, a pesar de que esta discrepancia ha trascendido al plano jurisprudencial, sostiene que, en cualquier caso, estamos ante un elemento inexcusable del delito. Así, lo afirma en la Sentencia de 9 marzo 1993 (RJ 1993, 2547) :

Se cuestiona si esta suma constituye un elemento de tipo penal o es una condición objetiva de punibilidad, con mejor acomodo, en el primer caso, al principio de culpabilidad, y sin necesidad de ser abarcada por el dolo en el segundo, discrepancia que ha trascendido al plano jurisprudencial y que se analizará más adelante.

Aparicio Pérez señala que “En la jurisprudencia es casi unánime y en la doctrina científica mayoritaria, la tesis de que se trata de un elemento del tipo objetivo del que depende no la procedencia de la pena sino la propia existencia del delito.”¹⁷

La consideración del perjuicio y su cuantía como elemento del tipo es defendida por la mayoría de la doctrina¹⁸. Ayala Gómez la defiende en los siguientes términos:

“Desligar la conducta del agente de la causación del resultado lesivo, negando que esa cuantía sea precisamente eso, resultado del tipo objetivo, desdibuja la referencia de la conducta a prohibición establecida por la norma penal: la de realizar conductas defraudatorias que importen una lesión por dicha cantidad. Afirmando su carácter de condición objetiva de punibilidad se niega la pertenencia al tipo del injusto y de la culpabilidad, con lo que se produce la incongruencia de establecer que una defraudación por debajo de dicho importe es típica y antijurídica (tipo de injusto), culpable, pero no punible.”¹⁹

¹⁷ Aparicio Pérez, J.; “El delito fiscal a través de la jurisprudencia”, Aranzadi editorial, 1997, página. 204.

¹⁸ Simón Acosta, Eugenio. “Delitos contra la Hacienda Pública”, página. 732.; Rodríguez Mourullo, Gonzalo. “El nuevo delito fiscal, Civitas, REDF, núms. 15 y 16, 1977, página. 272; Banacloche Pérez-Roldán , Julio. “Dolo o cuantía como requisitos en la calificación del delito fiscal”, Crónica Tributaria, núm. 42, página. 330.

¹⁹ Ayala Gómez, I., “El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal”, Civitas, 1998, página. 273.

1.3.- El bien jurídico protegido en los delitos tributarios

De que el legislador configure con claridad y precisión los tipos legales va a depender la aplicación o inaplicación de los mismos²⁰. En concreto, para poder analizar con objetividad la prescripción del delito fiscal, previamente es importante especificar el bien jurídico que dicho delito intenta proteger en nuestro Ordenamiento jurídico.

Cierta parte de la doctrina; de acuerdo a un denominado, **Modelo Patrimonialista**, estima, que el bien jurídico protegido por la acción penal tributaria es **la integridad del patrimonio fiscal** y, por lo tanto, clasifican a los delitos tributarios dentro del grupo de los delitos económicos fiscales.

Estos autores ponen énfasis en el aspecto patrimonial del deber infringido: La evasión tributaria en cuanto incumplimiento de una obligación patrimonial legalmente establecida inflige un daño económico al acreedor tributario, al Fisco. Opinan que, “con estos ilícitos el legislador intenta vía penal, “reparar el daño” que el agente ha provocado en el patrimonio fiscal, lo que su juicio confirmaría que ese es precisamente el bien jurídico protegido”²¹. La lógica del incumplimiento de la obligación patrimonial legal presenta, sin embargo una serie de inconvenientes cuando se trata de explicar la sanción penal de los deudores que no cumplen: Por qué el Fisco acreedor cuenta con el instrumento penal, del que los demás acreedores por regla general no disponen; por qué ha de hacerse una distinción entre diversas fuentes de las obligaciones, entre una obligación directamente de la ley y otra que surge del acuerdo de voluntades o, incluso, entre obligaciones legales aseguradas o no penalmente. Sobre todo, se plantea la pregunta acerca de por qué la gran mayoría de los tipos penales tributarios no exigen la efectiva causación de un perjuicio patrimonial al Fisco.

²⁰ En este sentido Bustos Ramírez señala: “La eficacia práctica de un tipo legal depende de la claridad con que está determinado el injusto, y ello sólo puede surgir sobre la base de una determinación precisa del bien jurídico, esto es, de lo que se está protegiendo. Si el legislador no lo sabe o lo tiene confuso, con mayor razón, el Juez y el intérprete en general. Más aún, respecto del ciudadano, tales tipos carecerán del principio elemental de garantía, que es el de la claridad y precisión de sus elementos, con lo cual puede haber la tendencia a aplicarlos discriminada o indiscriminadamente, o bien, por ello mismo, no aplicarlos.” Bustos Ramírez, J.; Boix Reig, J; “Los delitos contra la Hacienda pública”, bien jurídico y tipos legales, tecnos, Madrid, 1987, páginas. 14 y15.

²¹ Ugalde Prieto, Rodrigo; García Escobar, Jaime, “Curso sobre Delitos e Infracciones Tributarias”, Editorial Lexis Nexis, Santiago, 2005, página 2.

Por otra parte, éste modelo patrimonialista, tampoco está exento de ventajas. Por una parte, da pie como ningún otro al rechazo de los delitos tributarios de bagatela y de mera actividad. Una solución como la española (artículos 305 y siguientes Código Penal Español), en el sentido de exigir una evasión de cierto monto para otorgar al hecho relevancia penal, sólo es posible sin inconvenientes teóricos en el marco esta concepción²². En la nueva redacción del artículo 349 del Código Penal Español <http://www.boe.es/boe/diario/1985/04/29/pa01269873.htm>, introducida por la reforma de LO 2/1985 de 29 de abril, se acentuó la naturaleza del Delito Fiscal como un delito contra el Erario Público, es decir, un delito contra el patrimonio de titularidad estatal, autonómica o de las corporaciones locales. En consecuencia, se identifica Erario Público con Hacienda Pública²³.

Por otra parte, la tesis patrimonialista no enfrenta mayores problemas en lo que respecta a la determinación de los sujetos activos del delito. Si lo sancionable es principalmente el perjuicio fiscal, entonces pueden ser autores del hecho todos los que han intervenido en él con cierta intensidad, dominándolo o según exijan en cada las doctrinas sobre la autoría. En cualquier caso, la dependencia de la existencia de un sujeto cualificado como punto de referencia de la accesoriedad pasa a no tener importancia. Por último, el modelo en comento, permite sostener, sin mayores problemas dogmáticos instituciones como la autodenuncia con efecto liberador de pena. Nuestro sistema tributario penal contempla una institución semejante, pero sólo respecto de las sanciones administrativas pecuniarias y sujeta a la discrecionalidad del Director Regional (artículo 106 del Código Tributario). Nuestro legislador resalta que , el carácter fraudulento o malicioso o doloso de ciertas conductas debe estar dirigido a ocasionar un perjuicio patrimonial al Fisco, por medio de la evasión de tributos. La razón parece evidente, pues intenta ofrecer un fundamento plausible para la criminalización de conductas, que consideradas en sí mismas, bien podrían estimarse simples contravenciones.

Ejemplo de esta característica radical, en nuestro concepto, es la distinción entre el delito contemplado en el artículo 97 N° 5 del Código Tributario y la contravención contenida en el N° 2 inciso 1° del mismo artículo. Las descripciones típicas serían idénticas, si la figura delictiva no estuviera

²² Van Weezel, Alex, Delitos Tributarios. página 15.

²³ Esta identificación implica una concepción estática de la Hacienda Pública, que encuentra su apoyo en la **Ley General Presupuestaria, artículo 2** : “Hacienda Pública está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado y sus organismos autónomos”.

enriquecida con la expresión “maliciosa” y con una alusión marginal al “**impuesto que se trata de eludir**”

Una segunda posición es la del **modelo institucionalista**, que enfatiza el aspecto ciudadano-institucional de la obligación tributaria y atiende por lo tanto al deber de colaborar en la mantención y funcionamiento del aparato estatal. En definitiva se trata; para el estado impositivo, del deber ciudadano de contribuir mediante pagos en dinero a la mantención del modelo de aquél, como garantía de la simbiosis entre Estado social y Estado de derecho. “La obligación tributaria adquiere un carácter institucional, que se expresa en el deber positivo de contribuir al mantenimiento del orden económico- estatal concretado en el Estado impositivo”²⁴. Esta postura supone reducir el Delito Fiscal a un mero instrumento de política financiera²⁵. Esta tesis, tiene el grave inconveniente de que conduce a la legitimación de los delitos tributarios de mera actividad y facilita el deslizamiento de figuras de peligro abstracto que, en último término, pueden conducir a la sanción penal de la mera desobediencia. Asimismo, dificulta teóricamente la vigencia de instituciones como la autodenuncia con efecto liberador de pena y entra en contradicción con la exigencia típica de un perjuicio patrimonial y de montos de defraudación mínimos. Por último, no son menos graves los efectos que produce respecto de la teoría de la participación criminal, pues para este modelo el delito tributario constituye un delito especial en sentido estricto, de manera que quien no sea contribuyente, es decir el sujeto respecto de quien recae la obligación pertinente, no puede ser tratado como interviniente del delito, mientras que todo contribuyente que participa en el delito sería autor del mismo. Una relación de coautoría entre contribuyentes y no contribuyentes queda, por la misma razón excluida de plano.

Otra parte de la doctrina sostiene que un elemento básico dentro de un sistema económico de mercado es el “sistema de ingresos y egresos del Estado”, por lo que se trata, de un bien jurídico referido al correcto funcionamiento del sistema. Las funciones del sector público son esenciales para el funcionamiento del sistema. Dentro de éstas la función tributaria sería un bien jurídico merecedor de la protección penal y de ahí la existencia de los

²⁴ Van Weezel, Alex, ob.cit., página 16

²⁵ Ruiz Rescalvo, María del Pilar; “Los elementos esenciales del delito fiscal y su transcendencia respecto a la prescripción de la obligación tributaria” Profesora titular de Derecho Tributario y Financiero. Universidad Rey Juan Carlos cfr. El artículo 4 de la LGT, señala la función del tributo como instrumento de política económica, que excede de su finalidad recaudatoria: “Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso social y procurar una mejor distribución de la renta nacional”.

delitos tributarios.

Sin que se oponga a las postulaciones precedentes, otros estiman que el bien jurídico protegido por el delito tributario es el ORDEN PÚBLICO ECONÓMICO. En efecto, el profesor José Luis Cea conceptualizó a éste como “el conjunto de principios y normas jurídicas que organizan la economía de un país y facultan a la autoridad para regularla en armonía con los valores de la sociedad nacional formulados en la constitución”

En España, por tratarse de un delito que forma parte del Derecho penal económico, un sector de la doctrina penalista²⁶ mantenía que el bien jurídico protegido era la economía nacional o incluso la Administración del Estado, es decir, entendían que el ataque se lleva a cabo contra el orden económico de un Estado de Derecho.

Esta postura supone reducir el Delito Fiscal a un mero instrumento de política financiera²⁷, que por supuesto no es su razón de ser. Pues aunque la tipificación de dicho delito siempre tenga una cierta repercusión en el orden económico, sin embargo, tiene una dimensión más amplia que va más allá de considerar que el bien jurídico protegido es simplemente el orden económico.

En Chile, según el autor Rodrigo Ugalde Prieto, la Carta Magna no es neutra en esta materia, toda vez que a la luz de sus principios y normas, se puede llegar a la conclusión de que establece un orden público económico cuyo principal asignador de recursos es el mercado²⁸, y para que éste último funcione lo más correctamente posible es menester asegurar la libre competencia entre los agentes del mercado, misma que podría verse afectada con la comisión de delitos tributarios.

Por otro lado, el profesor Alex Van Weezel, opina que nuestro sistema tributario parece combinar los dos primeros modelos citados²⁹, es decir el patrimonialista y el institucionalista, incluyendo sus desventajas. La mayor parte de las figuras no exige la producción de un resultado típico en la forma de un perjuicio patrimonial, ya que la ausencia de esta redundaría sólo en una atenuación de la pena (artículo 111 del Código Tributario), lo que daría cuenta del carácter institucional del deber, cuestiones que también serán analizadas más adelante al tratar del sujeto activo en el delito tributario.

²⁶ Muñoz Conde, Francisco.; “Derecho penal”, Parte Especial, Valencia, página. 514.

²⁷ El artículo 4 de la LGT, señala la función del tributo como instrumento de política económica, que excede de su finalidad recaudatoria: “Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso social y procurar una mejor distribución de la renta nacional”.

²⁸ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime. Ob.cit. página 3.

²⁹ Van Weezel, Alex, ob.cit. página 17.

El rechazo de estas posiciones lleva a la mayoría de la doctrina Española a considerarlo un delito pluriofensivo, que armoniza las diferentes posturas doctrinales que han sido expuestas, considerando que lesiona a la vez el patrimonio del Estado y los intereses de la Economía Nacional, es decir, la política económica del Estado y el reparto equitativo de las cargas sobre los ciudadanos. Se denomina delito pluriofensivo o complejo³⁰ porque se trata de un delito único en el que resultan ofendidos varios bienes jurídicos al mismo tiempo.

Martínez Pérez entiende que nos encontramos ante un delito pluriofensivo puesto que por medio de él se trata de proteger el patrimonio del Erario público y el orden económico para que el Estado logre sus finalidades de política económica y social.³¹

Bustos³² considera simplemente mixto este planteamiento de delito pluriofensivo y, critica que deja sin concretar lo que sea el pretendido bien jurídico de la política económica del Estado. Estima preciso buscar el bien jurídico en aquel aspecto del funcionamiento del sistema que aparezca como esencial para la satisfacción de todos sus miembros, es decir, se trata más que de la política económica, de la política financiera del Estado. El bien jurídico protegido sería el proceso de recaudación de ingresos y de distribución de los egresos o cargos del Estado, sin el cual no podrían llevarse a cabo las tareas indispensables que se le exigen: salud pública, educación, obras públicas, entre otras.

Una parte de la doctrina española considera actualmente que el bien jurídico protegido en los delitos tributarios es la **Hacienda Pública en sentido dinámico**, en ésta consideración de la Hacienda funcional como bien jurídico protegido, destaca la función de redistribución de la riqueza que el Estado realiza cuando lleva a cabo la actividad financiera, que está en conexión con el perjuicio sufrido por el Erario Público cuando se produce una defraudación

³⁰ Cfr. Cobo Del Rosal Y Vives, Antón, clasifican como modalidad de los pluriofensivos a los denominados delitos complejos, que se hallan unidos por la fusión de dos o más figuras delictivas, "Derecho Penal", Parte General, obra citada, página. 299. Otros autores niegan que en los delitos contra la Hacienda Pública se lesionen varios bienes jurídicos, señalando que lo que subyace tras esas posiciones es una "insuficiencia en el contenido dado al bien jurídico que, en este caso, actúa como principal, la Hacienda Pública". (Berdugo Gómez De La Torre, I. Y Ferré Olivé, J. C., "Todo sobre el fraude tributario", Praxis, 1994, página. 21).

³¹ En primera línea el patrimonio del Erario público; y, además, tutela de forma indirecta la integridad del orden económico en sentido estricto, ... para obtener las finalidades de política económica y social que un Estado social y democrático de Derecho está obligado a cumplir." Martínez Pérez, C., "El Delito fiscal", Montecorvo, 1982, página. 11.

³² Bustos Ramírez, Juan.; obra citada, página. 25.

tributaria. En consecuencia, según esta postura lo que merece una protección es la “función” de la Hacienda Pública, en cuanto que representa un interés que va a afectar a toda la sociedad.

Pérez Royo³³, mantiene la tesis de que el bien jurídico protegido es la función recaudatoria del Estado en vistas a la suficiencia de medios para la realización de los fines que constitucionalmente tiene encomendados. Esta posición es compatible con la configuración del Delito Fiscal como delito de resultado, pues el resultado exige un perjuicio para la función recaudatoria, elemento esencial en la Hacienda dinámica.

Simón Acosta³⁴, va más allá considerando que la función en sí misma tiene un carácter instrumental y, por tanto, no constituye el bien jurídico protegido, sino que hay que buscar cuál es la finalidad perseguida por la propia función.

A nuestro juicio, es importante relacionar el perjuicio económico sufrido por la Hacienda pública y su función de redistribución de la riqueza, siempre buscando la finalidad que persigue dentro de los límites que suponen los principios constitucionales como inspiradores de nuestro ordenamiento tributario³⁵.

Aparicio Pérez³⁶ apoya “una interpretación teleológica que nos lleve a la finalidad racional que la norma persigue y que conecta con los principios consagrados por la Constitución como inspiradores del funcionamiento de nuestro sistema tributario”.

En consecuencia, el delito de defraudación tributaria se configura como un

³³ Configura el artículo 305 como un delito de resultado que exige el perjuicio de la recaudación tributaria, de tal forma que “el interés patrimonial que se protege es el de la recaudación, cuyo importe resulta disminuido respecto del que se hubiera producido si no hubiera tenido lugar la conducta defraudatoria”. Según este autor el bien jurídico protegido en los Delitos contra la Hacienda Pública encuentran su base en los artículos 31.1º y 2º de la Constitución, tanto desde el punto de los ingresos públicos (el interés de que el reparto de la carga tributaria se realice de acuerdo con los modos y formas fijados por la Ley, conforme al principio de capacidad económica contenido en el artículo 31.1º de la CE); como desde el punto de vista del gasto público (la asignación equitativa de los recursos públicos y su programación conforme a los criterios de eficiencia y economía, artículo 31.2º). Pérez Royo, Fernando. “Los delitos y las infracciones en materia tributaria”, IEF, Madrid, 1986, páginas. 76,77 y 78.

³⁴ “no es en sí misma un bien jurídico protegido sino uno de los instrumentos para hacer efectivo el principio de solidaridad social que se plasma en la contribución al sostenimiento de las cargas públicas”. SIMÓN ACOSTA, E.; “Delitos contra la Hacienda Pública” en CUESTIONES TRIBUTARIAS PRÁCTICAS, obra colectiva de CASADO OLLERO, G., FALCÓN Y TELLA, R., LOZANO SERRANO, C. Y SIMÓN ACOSTA, E, La Ley, Madrid, 2ª edición, 1990, página. 567.

³⁵ En este sentido, Aparicio Pérez apoya “una interpretación teleológica que nos lleve a la finalidad racional que la norma persigue y que conecta con los principios consagrados por la Constitución como inspiradores del funcionamiento de nuestro sistema tributario.” Aparicio Pérez, J.; obra citada, páginas 53 y 54

³⁶ Aparicio Pérez, J.; “El delito fiscal a través de la jurisprudencia”, editorial Aranzadi, 1997, págs. 53 y 54

delito de resultado que exige el perjuicio de la recaudación tributaria, lo que está en relación con la tesis que considera que lo que constituye el bien jurídico protegido es la “función” tributaria de la Hacienda Pública dinámica

En definitiva, nosotros opinamos que el bien jurídico protegido por los delitos e infracciones tributarias no es otro que el patrimonio fiscal pero en sentido dinámico (La Hacienda Pública como ente en funcionamiento), pues con la comisión de un ilícito tributario lo que se afecta y perjudica directamente es el ingreso del Estado y su patrimonio en relación con su función de redistribución de la riqueza; estimando que cualquier otra opinión es rebuscada y simplemente artificial para intentar justificar la amplitud, extensión y arbitrariedad con la que el Fisco interpreta La Ley tributaria, siendo que el derecho penal es *Lex Stricta*.

Capítulo II

2.- El Delito Tributario

2.1.- Potestad tributaria y potestad punitiva

Entre el orden jurídico tributario y el orden jurídico penal existen importantes paralelismos. El ejercicio de la potestad punitiva constituye un eficiente instrumento de estabilización social, cuya eficacia está indisolublemente ligada a su autorestricción mediante reglas de prudencia. La formulación abstracta de dichas reglas da origen a los llamados principios político-criminales (proporcionalidad, lesividad, etc.). Algo similar ocurre con la potestad tributaria, cuyo ejercicio hace posible el funcionamiento del aparato estatal sólo en la medida en que los contribuyentes no sean sometidos a una carga excesiva que ahogue su potencial de rendimiento (principio de la conservación de las fuentes) y que se garantice el principio de igualdad ante la ley³⁷. En el plano normativo rigen en los dos ámbitos el principio de legalidad materializado en otros de mucha importancia que revisaremos en el párrafo siguiente. Sin embargo, El punto de confluencia más importante se refiere a las exigencias de fundamentación que impone la superposición de ambas potestades; pues , si ya la potestad estatal para imponer obligaciones tributarias parece exigir un esfuerzo significativo de fundamentación, puede decirse, sin temor a equivocarse, que para imponer sanciones penales por el incumplimiento de tales obligaciones requiere de un doble esfuerzo..

2.2 .- El principio de legalidad en los delitos tributarios

Este trabajo, trata de poner en relación uno de los temas capitales del derecho penal, como lo es **el principio de legalidad** , y sus consiguientes secuelas como ser la *Ultima Ratio Legis*³⁸ en la aplicación del ordenamiento jurídico; con el propósito de incriminar como delito conductas tributarias ilícitas.

³⁷ Cfr. Van Weezel, Alex , “Delitos Tributarios”, Ed. Jurídica de Chile, 1ª edic. Santiago, 2007 , página 11 y, Sobre el Problema de la “congruencia” de las leyes tributarias con el ordenamiento jurídico en su conjunto y, como consecuencia, del carácter jurídico de las normas sobre tributos, véase Flume, Festschrift für Smend, páginas 59 y ss.

³⁸ Bullemore y Mackinnon, ob.cit., página 26.

Al efecto, resulta prácticamente imposible referirse al principio de legalidad sin evocar también la vida y la obra científica de Paul Johann Anselm Ritter von Feuerbach. La perennidad de su pensamiento y la actualidad y permanencia de su obra científica se vincula a la universal vigencia del principio “*nullum crimen, nulla poena sine lege*”. Fue Feuerbach quien primero formuló en términos jurídicos el principio de la legalidad, lo introdujo en el Código Penal de Bavaria y quien, de tal modo, logró el reconocimiento legislativo del mismo como límite del poder de los jueces bávaros. Este principio desde entonces constituyó, por así decirlo, la columna vertebral del derecho penal de la modernidad. Feuerbach³⁹ fue el encargado de preparar un Código Penal para el reino, el famoso *Strafgesetzbuch für das Königreich Bayern*, basado, principalmente, en la coerción psicológica o prevención general, cuya vigencia data de 1813. Este Código, junto con el *Code Pénal* francés de 1808, se constituyeron en modelos alternativos de la legislación penal continental durante el siglo XIX e indirectamente determinaron la tesitura de los Códigos de la América hispana independiente.

Según explica Feuerbach, a los fundamentos de los que depende, en general, la posibilidad jurídica de aplicación de una ley penal y, por ende, la imposición de una pena, se llaman fundamentos de la punibilidad absoluta, que son en parte objetivos y, en parte, subjetivos. “El fundamento objetivo de toda punibilidad -dice- es la existencia de una realidad fáctica que sea comprendida bajo la conminación de una ley penal. Una acción que no caiga bajo ninguna ley penal no es punible ante el tribunal de derecho externo. Una acción cae bajo una ley penal únicamente cuando presenta las características que están contenidas en el concepto de la acción a la que la ley asocia la pena como consecuencia jurídica”⁴⁰. También dijo Feuerbach que el conjunto de las características de una acción o realidad fáctica especiales, que estén contenidas en el concepto de una determinada clase de acciones antijurídicas, se llama el tipo de crimen, *Tatbestand*, (*corpus delicti*). La punibilidad objetiva depende de la existencia del tipo de un crimen en general; la aplicación de una ley penal dada, de un determinado caso del respectivo tipo, que presupone la ley aplicable como condición de su consecuencia jurídica.

Sin embargo, el fundamento de la punibilidad absoluta se basa, a su vez, en los que él denomina “principios primeros del derecho punitivo”, y que son, **el que toda pena jurídica dentro del Estado es la consecuencia jurídica, fundada en la necesidad de preservar los derechos externos, de una lesión**

³⁹ Bullemore y Mackinnon, ob.cit., página 27.

⁴⁰ Cfr. Bacigalupo, Enrique, ob.cit. página 29.

jurídica y, también, de una ley que conmine un mal sensible, de donde surgen los siguientes principios derivados:

I. Toda imposición de pena presupone una ley penal (*nulla poena sine lege*). Por ende, sólo la conminación del mal por la ley es lo que fundamenta el concepto y la posibilidad jurídica de una pena.

II. La imposición de una pena está condicionada a la existencia de la acción conminada (*nulla poena sine crimine*). Por ende, es mediante la ley como se vincula la pena al hecho como presupuesto jurídicamente necesario.

III. El hecho legalmente conminado (el presupuesto legal) está condicionado por la pena legal (*nullum crimen sine poena legali*). Consecuentemente, el mal, como consecuencia jurídica necesaria, se vinculará mediante la ley a una lesión jurídica determinada.

El pensamiento jurídico de Feuerbach ⁴¹es genuina expresión de la crisis del derecho común y, en particular, la “*crisi di certezza*” o la exigencia de certeza del Derecho. Ante esa crisis resultaba indispensable encontrar nuevos fundamentos filosóficos y jurídicos que serían proporcionados por el racionalismo ilustrado del cual la obra Beccaria es acabada expresión y síntesis magistral.

Antes que Feuerbach , en una obra política que estaba llamada a un destino singular , la obra casi única y en todo caso principalísima de Cesare Beccaria: “**De los delitos y las penas**”⁴², siendo aquél un lego sin formación jurídica seria, dio inicio a una nueva etapa en el desarrollo de la ciencia penal y del derecho penal positivo..

En tiempos de Beccaria los delitos no estaban, como lo exige hoy el principio de la legalidad, tipificados en definiciones legales precisas. Por el contrario, era admitida la interpretación extensiva y la analogía. Las leyes penales eran principalmente enumerativas de casos incluidos en cada género de delitos, de modo que los jueces podían interpretar extensivamente cualquiera de los casos legalmente establecidos y, por vía de analogía, crear supuestos de punibilidad no previstos en la ley. **Por otra parte, la idea de delito era muy próxima a la idea de pecado, por lo que la pena tenía el carácter, principalmente, de un castigo merecido o “justa venganza”, de donde proviene -por cierto- la idea de la “vindicta pública”. Se creía**

⁴¹ Cury Urzúa, Enrique, ob.cit. Tomo I, página 31

⁴²Beccaria Cesare ; Tratado de los delitos y de las penas Editado por Centro de publicaciones Ministerio de Justicia y Biblioteca Nacional Ministerio de Cultura, Madrid, 1993.

entonces, como también creen algunos ingenuamente ahora -más de doscientos años después-, que cuanto más temor produjera la pena era más ejemplar y más eficaz. La Ilustración pondrá en claro que el fin de la pena no es afligir al delincuente sino “impedir al reo causar nuevos daños a sus ciudadanos y retraer a los demás de la comisión de otros iguales”.

Contra ese estado de la conciencia reacciona el pensamiento Ilustrado. En 1748 se había publicado “*L’Esprit del lois*”. En 1751 se publica así mismo el primer tomo de la “*Enciclopedia*”, cuya edición concluirá en 1765. En 1761 se publicará el “*Emile*” de Rousseau y éste culminará su “*Contrat Social*”. En 1762 se desencadena el *Affaire Calas* que inspira a Voltaire su “*Traité de la tolérance*”, editado en 1763 y, específicamente, se publica la obra de Beccaria. En su obra propondrá, como correctivo principal para el estado de postración de la justicia penal, justamente, el principio de la legalidad. La atribución del *ius puniendi* al legislador, la necesaria precedencia de la ley penal respecto del hecho a ella sometido y la exigencia de certidumbre (*lex certa*) en el contenido de las leyes penales, la secularización o socialización del daño como criterio para ponderar la gravedad del delito y como referente para asignarle una pena proporcionada, serán -como ha señalado Tomás y Valiente- las principales garantías formales del derecho penal postbeccariano⁴³.

Asimismo, Beccaria aborda el tema del origen de las penas. Las leyes -dice- son las condiciones con que los hombres vagos e independientes se unieron en sociedad, cansados de vivir en un continuo estado de guerra, y de gozar de una libertad que les era inútil en la incertidumbre de conservarla. Sacrificaron por eso una parte de ella, para gozar de la restante en segura tranquilidad. El complejo de todas estas porciones de libertad, sacrificadas al bien de cada uno -dice-, forma la soberanía de la Nación, y es el soberano su administrador y legítimo depositario. **Por tal razón, toda pena que no deriva de la absoluta necesidad, es tiránica y, en términos más generales, todo acto de autoridad de hombre a hombre que no derive de la absoluta necesidad es tiránico. Sólo el agregado de todas las pequeñas porciones de libertad posibles cedidas, forma el derecho de castigar: todo lo demás es abuso y no justicia:** es hecho y no derecho. Más adelante, Beccaria se refiere a las consecuencias de estos principios, la primera de las cuales es que “sólo las leyes pueden decretar las penas de los delitos ; y esta autoridad debe residir únicamente en el legislador, que representa toda la sociedad unida por el contrato social”. Ningún magistrado (que es parte de la sociedad) puede con

⁴³ Cfr. Cury Urzúa, Enrique, ob.cit. Tomo I. página 34

justicia decretar a su voluntad penas contra otro individuo de la misma sociedad. Y como una pena extendida más allá del límite señalado por las leyes, contiene en sí la pena justa, y otra más en el extensión; se sigue, que ningún magistrado bajo pretexto de celo o de bien público, puede aumentar la pena establecida contra un ciudadano delincuente.

Otra consecuencia que Beccaria expresa en su obra, es el postulado positivista de que tampoco la autoridad de interpretar las leyes penales puede residir en los jueces criminales por la misma razón que no son legisladores. No hay cosa tan peligrosa como aquel axioma común, que propone por necesario consultar el espíritu de la ley”. Un código fijo de leyes que se debe observar a la letra, no deja más facultad al juez que la de examinar y juzgar en las acciones de los ciudadanos, si son o no conformes a la ley escrita. Pero si es un mal la interpretación de las leyes, es otro evidente la oscuridad, que arrastra consigo necesariamente a la interpretación.

El aporte más señalado de la Ilustración jurídica fue sin duda la obra de Beccaria. Su obra planteó sobre nuevas bases el debate teórico sobre la titularidad y los límites del derecho a castigar, la función de la pena y la definición de la culpa. Basados en ella, los pensadores Ilustrados, partiendo de supuestos utilitaristas y humanitarios, lograron elaborar una nueva concepción de la pena que no sólo rechazaba la crueldad sino que imponía la certeza y la justa proporción de la pena como medios idóneos al fin de apartar al delincuente del delito, procurar la enmienda del culpable y expiar su error. El aporte de la Ilustración, y en particular de la obra de Beccaria⁴⁴, al pensamiento penal debe considerarse un legado permanente de innegable vigencia, como lo demuestra la actualidad de la obra.

El legado de la Ilustración jurídica ha sido recogido por el garantismo penal. Luigi Ferrajoli,⁴⁵ epígono de este movimiento, cuando estudia los modelos del derecho penal, elabora una tabla analítica y sistemática de todos los principios que componen el modelo garantista del derecho penal, con el propósito de individualizar los distintos modelos de ordenamiento penal de una u otra forma autoritarios que resulten de la falta o de la lesión de uno o varios de aquellos principios. Según Ferrajoli, todos estos principios son formulables en forma de proposiciones de implicación o condicionales y es posible formalizarlos y ordenarlos dentro de sistemas o modelos axiomatizados más o menos complejos y exigentes según sean incluidos o

⁴⁴ Beccaria, Cesare, ob.cit. páginas 50 y ss.

⁴⁵ Ferrajoli, Luigi; “Teoría y Razón .Teoría del Garantismo Penal.” Edición Española. Trotta. 1995.,Parte II y III.

excluidos por cada uno de ellos, agrega lo mismo respecto de las instituciones del derecho penal como los plazos y la de privación de libertad.⁴⁶

Se trata de implicaciones deónticas, normativas o de deber ser, cuya conjunción en los distintos sistemas da vida a modelos, a su vez, deónticos, normativos y axiológicos. La adopción de estos modelos, comenzando por el garantista en máximo grado, supone, pues, una opción ético-política a favor de los valores normativamente tutelados por ellos, lo cual no impide apreciar el carácter descriptivo no normativo de su análisis teórico, y, sobre todo, de su uso para interpretar y explicar los principios de justificación política y convalidación jurídica de los distintos sistemas penales.

Cada una de las implicaciones deónticas o principios de que se compone todo modelo de derecho penal enuncia, por tanto, una condición *sine qua non*, es decir, una garantía jurídica para la afirmación de la responsabilidad penal y para la aplicación de la pena. La función específica de las garantías en el derecho penal -dice Ferrajoli- en realidad no es tanto permitir o legitimar como más bien condicionar o vincular y, por tanto, deslegitimar el ejercicio absoluto de la potestad punitiva.

Entre los diez axiomas que enumera Ferrajoli, todos ellos elaborados por el pensamiento iusnaturalista de los siglos XVII y XVIII, los tres primeros se refieren al principio de la legalidad: *nulla poena sine crimine, nullum crimen sine lege, nulla lex (poenalis) sine necessitate*. Al primero de ellos le llama el principio de la retributividad o de la sucesividad de la pena respecto del delito; al segundo, el principio de la legalidad en sentido lato o en sentido estricto y; al tercero, principio de la necesidad o de la economía del derecho penal.

Todos estos principios han sido incorporados a las constituciones y ordenamientos contemporáneos convirtiéndose en principios jurídicos del moderno estado de derecho. De entre ellos el que caracteriza específicamente el sistema garantista es el principio de estricta legalidad enunciado por el axioma *nulla lex (poenalis) sine necessitate*, que se distingue del principio de mera o lata legalidad que se expresa en el axioma *nullum crimen sine lege*, por su distinta forma lógica. Mientras el axioma de mera legalidad se limita a exigir la ley como condición necesaria de la pena y del delito (*nulla poena, nullum crimen sine lege*), el principio de estricta legalidad exige todas las demás garantías como condiciones necesarias de la legalidad penal (*nulla lex poenalis sine necessitate, sine iniura, sine actione, sine culpa, sine iudicio, sine accusatione, sine probatione, sine defensione*). Gracias al primer principio la

⁴⁶ Ferrajoli, Luigi; ob.cit. pagina 771

ley es condicionante, gracias al segundo, es condicionada. Mientras el principio de la mera legalidad es una norma dirigida a los jueces, a los que prescribe que consideren delito cualquier fenómeno libremente calificado como tal por la ley, el principio cognoscitivista de estricta legalidad es una norma metalegal dirigida al legislador, a quien prescribe una técnica específica de calificación penal idónea para garantizar, con la taxatividad de los supuestos de la pena, la decidibilidad de la verdad de su enunciación. Se trata de la tipicidad o determinación empírica del supuesto típico y de su campo de denotación o de aplicación.

Así pues, según enseña Ferrajoli⁴⁷, en el primer sentido (lato) el principio de la legalidad se identifica con la reserva legal, entendiendo “ley” en el sentido formal de acto o mandato legislativo; y se limita a prescribir la sujeción del juez a las leyes, cualquiera que sea la formulación de su contenido en la calificación jurídica de los hechos juzgados. En el segundo sentido (estricto) se identifica en cambio con la reserva absoluta de ley en el sentido sustancial de norma o contenido legislativo⁴⁸; y prescribe que tal contenido esté formado por supuestos típicos dotados de significado unívoco y preciso, por lo que es posible su empleo como figuras de calificación en proposiciones judiciales verdaderas o falsas, de donde resulta garantizada la sujeción del juez solamente a la ley, ya que sólo en la medida en que se satisfaga este segundo principio la motivación jurídica de una sentencia puede tener carácter declarativo y ser susceptible de control empírico como verdadera o como falsa⁴⁹.

El principio de la legalidad del sentido lato se satisface aún por figuras de delito formadas por conceptos jurídicos indeterminados, por elementos valorativos o de otra índole, cuya válida aplicación no permita verificaciones o refutaciones sino sólo valoraciones que en cuanto a tales no son verdaderas ni falsas. En cambio, el principio de la legalidad en sentido estricto no queda satisfecho más que cuando la proposición normativa sea formulada en términos tales que permita la formulación de un juicio empírico, no valorativo, sino de verdad o falsedad.

Son estas las exigencias del principio de la legalidad en su doble vertiente

⁴⁷ Ferrajoli vincula este tema con la democracia, señalando que los derechos fundamentales operan como vínculos sustanciales (positivos o negativos) impuestos a la mayoría.

⁴⁸ Al respecto, Ferrajoli afirma al constitucionalismo como el nuevo paradigma del derecho, que impone el principio de estricta legalidad o legalidad "sustancial", redescubriendo el significado de *la Constitución* como límite y vínculo a los poderes públicos

⁴⁹ Ferrajoli ,señala que tomarse los derechos en serio significa tener el valor de desvincularlos de la ciudadanía como "pertenencia" y de su carácter estatal. Reconocerles, en definitiva, un carácter supraestatal.

del principio de la legalidad en el sentido de mera o lata legalidad, que se expresa en el axioma *nullum crimen sine lege*, y el principio de estricta legalidad enunciado por el axioma *nulla lex (poenalis) sine necessitate*.

La ley Tributaria define el “hecho gravado” que es, como explicó Dino Jarach⁵⁰ el centro de la teoría jurídica del tributo, del mismo modo que el estudio del delito lo es en el derecho penal, toda vez que sobre el mismo se construye la dogmática del derecho tributario⁵¹. Dice la dogmática tributaria que “el hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación”. Hay un singular paralelismo entre la tipicidad penal y la “tipificación del tributo”, en el sentido de que el hecho imponible opera como presupuesto o hipótesis de la norma tributaria y consiste en la descripción hipotética, contenida en la ley, del hecho que sirve para describir o tipificar el tributo, que normalmente describe una situación que exterioriza la capacidad para tributar y cuya realización genera el nacimiento de la obligación tributaria.

Se ha precisado que la obligación tributaria en general, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica *ex lege*, en virtud de la cual una persona (contribuyente o responsable) está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley. La obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco dependen, por mandato de la ley, del verificarse de un hecho jurídico, del presupuesto legal del tributo o hecho imponible.

Diversas posiciones doctrinarias han sido fijadas respecto de la relación que el hecho imponible guarda con las formas jurídicas de derecho privado, que resultan de la autonomía de la voluntad, en definitiva de las relaciones del derecho tributario con el derecho civil. Algunos como Jarach⁵² sustentan la tesis de que la relación jurídica impositiva nunca tiene como presupuesto el

⁵⁰ Jarach, Dino. “Curso superior de derecho tributario”, Buenos Aires . Ed. Liceo Profesional Cima, 1957 . V. I. y II.

⁵¹ Con relación a los alcances del principio de legalidad en el derecho tributario, Dino Jarach expresa: “Decir que no debe existir tributo sin ley, significa que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y, por lo tanto, sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Y al decir elementos y supuestos, quiero significar que es la ley que debe definir los hechos imponibles en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible para aplicar luego el impuesto en un monto determinado y es también la ley la que debe definir este monto”. Jarach, Dino; “Curso de derecho tributario” - 1980 - T. I - página. 83

⁵² Jarach, Dino. *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. Editorial Abeledo-Perrot, 3º Edición reimpresión, Febrero de 1996

negocio jurídico, como el derecho privado sino una relación económica y que cuando la relación económica sea efecto de un negocio jurídico, habrá que indagar sobre la relación dogmática que disciplina el negocio y la relación jurídica que de él deriva, por una parte y, por otra, el derecho tributario, que disciplina los efectos impositivos de una determinada situación económica, cuya fuente puede ser un negocio jurídico. Es innegable la importancia del negocio jurídico para el nacimiento de la obligación impositiva pero del análisis de las relaciones entre derecho civil y derecho tributario, surge la distinción entre *intentio facti* e *intentio iuris*, esto es, entre la finalidad empírica, determinante para los efectos tributarios y la finalidad jurídica, que es relevante para el derecho tributario cuando signifique una voluntad de las partes idéntica a la voluntad de la ley.

El concepto mismo de evasión fiscal y sus consecuencias jurídicas dependerá de la actitud que se asuma ante la autonomía del derecho impositivo frente al derecho civil. Esta distinta posición da a lugar a la distinción entre elusión y evasión tributaria. La primera, significa esquivar la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente, que no se realizaría si no se pusieran en práctica por su parte hechos y actos jurídicos o procedimientos contractuales con la finalidad de evitarla. El presupuesto de la elusión consiste en sustraer del tributo manifestaciones de capacidad económica recogidas en la ley, de otro modo sujetas a él, mediante la gestión lícita de medios negociables, aunque no congruentes con la *voluntas legis*. Los particulares pueden configurar el negocio jurídico en forma lícita, a través de configuraciones de derecho civil, de modo que no integren el hecho imponible, impidiendo el nacimiento de los deberes tributarios, son formas legales de rodear o soslayar el cumplimiento de la leyes tributarias⁵³.

En el caso de la elusión se trata de que los particulares han elegido tipos contractuales con el único fin de minimizar la carga tributaria, han optado por formas que no hubieran adoptado fuera del ambiente fiscal o en un ambiente fiscal diverso. Se trata de evitar por medio de instrumentos negociables, el nacimiento total o parcial del hecho imponible identificado por una norma tributaria, basado para ello en la licitud de los negocios jurídicos realizados conforme a derecho. Por consiguiente, como afirma Hensel -citado por Rosembuj- **“la elusión fiscal no es ilícita en el sentido que aquel que realiza los negocios elusivos choque con una prohibición legal”**. La creación de la

⁵³ Manonellas, Graciela, citando a Rosenbuj, Tulio. “La Hacienda Pública y la Seguridad Social” Monografía.

ventaja fiscal patrimonial “se realiza sin que experimente violación de la ley de ningún tipo y la circunvención del hecho imponible previsto en la ley, aparece como una expresión de habilidad de las partes, de su malicia, si se quiere, pero siempre dentro de los límites de un juego legal”⁵⁴.

La elusión fiscal es diferente entonces de la evasión fiscal. En esta última hay un comportamiento ilegal del contribuyente dirigido a la no satisfacción del tributo ya debido, por haberse verificado el hecho gravado. Mientras que en el caso de la elusión se impide el nacimiento de la obligación tributaria esquivando el presupuesto de hecho previsto en la ley, la evasión exige un comportamiento fraudulento por parte del sujeto pasivo del tributo⁵⁵.

La conducta evasiva tiende a la ocultación de rendimientos y otros derechos de contenido económico mediante la utilización de documentos falsos, a la realización de actos o negocios ajenos a la realidad jurídica efectiva o a la destrucción de evidencias que impiden la determinación de la deuda tributaria. Es el ámbito de la llamada evasión por simulación y de la evasión por abuso de formas.

Sin embargo, tal distinción entre elusión y evasión fiscal no es tan nítida como parece ya que la primera puede conllevar tanto al fraude a la ley como al abuso de las formas jurídicas. De elusión fiscal en sentido propio sólo corresponde hablar cuando los medios jurídicos utilizados resultan irreprochables bajo el perfil del derecho positivo estricto, de otra forma se pasa de la elusión a la evasión.

Cuando se resuelve el reforzamiento de la ley impositiva mediante la incriminación penal de conductas dirigidas a la represión de la evasión fiscal, como o exige el programa del poder constituyente, es preciso distinguir netamente los supuestos de la elusión y la evasión, para dar cumplimiento al axioma *nulla lex (poenali) sine necessitate* relativo al principio de la necesidad o de la economía del derecho penal. La tipificación de las conductas incriminadas como delictivas debe ser hecha en términos estrictamente descriptivos y no valorativos, de forma que quede garantizada la decidibilidad de la verdad de su enunciación. El principio de la legalidad en sentido lato

⁵⁴ Rosenbuj ,Tulio “*El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*”, Monografías Jurídicas, Edit. Marcial Pons, Madrid, Barcelona 1999

⁵⁵ En esta instancia surge la forma denominada “elusión fiscal”, en la cual, quien elude el tributo no ha llegado a ser sujeto pasivo, por lo cual el hecho imponible no se configuró. (Manonellas-Leonetti, Ob.: “*El abuso de las formas elusivas como especie de evasión fiscal*” Pág. 173, publicado en el VII Congreso Tributario, San Martín de los Andes, 4 al 8 de septiembre de 1999, Tomo I, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal).

proscribe las normas penales en blanco, esto es, aquéllas cuyos supuestos de hecho están constituidas por un *Tatbestand* descrito por normas reglamentarias o de otra índole que no son de rango legal. El principio de la estricta legalidad prescribe que el contenido de los supuestos típicos esté dotado de significado unívoco y preciso de modo que sea posible su empleo como figuras de cualificación en proposiciones judiciales verdaderas o falsas. Para cumplir con las exigencias de este principio el legislador debe eludir la composición de figuras delictivas formadas por conceptos jurídicos indeterminados, por elementos valorativos o de otra naturaleza que no permitan verificaciones o refutaciones sino exclusivamente valoraciones que, en cuanto a tales, no sean verdaderas ni falsas.

En conclusión, cabe afirmar que las exigencias del principio de la legalidad con el alcance que ha sido precisado, operan en el derecho penal-tributario chileno de la misma forma que en otros ámbitos menos restringidos del derecho penal (derecho penal general), pero que la materia de la cual se trata es particularmente proclive para inducir al legislador al desconocimiento de las exigencias del principio de la legalidad expresado en los axiomas *nulla poena sine crimine, nullum crimen sine lege y nulla lex (poenalis) sine necessitate*.

Como tales exigencias del principio de la legalidad constituyen el contenido de principios y normas constitucionales, la sanción del Código Tributario en acatamiento al programa legislativo, pero desconociendo las exigencias del principio de la legalidad, esto es, la referida vinculación negativa del legislador a la Constitución, estaría viciada de inconstitucionalidad⁵⁶.

2.3.- Las infracciones y los Delitos Tributarios del Código Tributario

Para que haya infracción tributaria debe existir previamente una OBLIGACION TRIBUTARIA cuyo incumplimiento implique la aplicación de una sanción.

Dentro del concepto de OBLIGACIÓN TRIBUTARIA hemos incorporado también a los deberes tributarios que no tienen un contenido patrimonial y cuyo cumplimiento también genera la aplicación de sanciones como ocurre- por ejemplo- con la infracción prevista en el N° 1 del artículo 97 del Código Tributario.

⁵⁶ En este sentido opinan los autores Ugalde Prieto, Rodrigo y Rodríguez Oro, Sergio en relación con el artículo 161 N°10 del Código Tributario en su obra “Delito tributario y Reforma Procesal Penal, Editorial Lexis Nexis, 2ª Edición. 2004 ,Santiago, páginas 24 y ss.

El concepto de infracción supone una conducta contraria a una norma jurídica, por lo que la infracción o contravención tributaria es una conducta antijurídica en el ámbito tributario.

Cierta parte de la doctrina opina, que **INFRACCIONES TRIBUTARIAS**, son las acciones u omisiones de los sujetos pasivos del tributo (contribuyentes), que transgreden normas jurídicas que importan obligaciones sustantivas o deberes formales de colaboración con la administración tributaria⁵⁷.

Efectivamente, en la relación jurídico tributaria podemos distinguir:

- Obligación principal: Pagar una suma de dinero al fisco. Se trata de una obligación de dar y, específicamente de dar una suma de dinero.
- Obligaciones accesorias o llamados **DEBERES TRIBUTARIOS** sin contenido patrimonial: Actos o abstenciones ordenadas por la ley, tendientes a asegurar y facilitar la determinación, fiscalización y recaudación de los tributos⁵⁸.

Estas se diferencian de las primeras por carecer de contenido patrimonial.

Una parte de la doctrina opina que son obligaciones de hacer o de no hacer, mientras que otra opina que son **DEBERES** accesorios, ya que no tienen contenido patrimonial.

En el caso que la vulneración de una obligación tributaria traiga aparejada la aplicación de una sanción pecuniaria y no de una pena privativa de libertad, estamos ante infracciones tributarias.

La gran mayoría de las infracciones tributarias las encontramos en el artículo 97 del Código Tributario, aún cuando en el mismo código encontramos otras infracciones e incluso otros delitos. Por ejemplo entre otras infracciones, podemos señalar aquellas previstas en el artículo 101, 102, 103, 104, 109 del Código Tributario; y entre otros delitos podemos señalar el tipo penal establecido en el artículo 100 del mismo Código, esto es un delito especial que pueden cometer los contadores al confeccionar o firmar cualquier declaración o balance o que, como encargado de la contabilidad de un contribuyente, incurriere en falsedad o en actos dolosos.

También es frecuente que cada Ley Tributaria especial contenga infracciones tributarias específicas, por ejemplo; el artículo 25 del D.L. N° 3475 de 1980, sobre Impuestos de Timbres y Estampillas, entre otros casos.

⁵⁷ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar Jaime, Curso sobre Delitos e Infracciones Tributarias, Editorial Lexis Nexis, 1ª edición. Santiago. 2005, página 1.

⁵⁸ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime. Ob.cit. página 1

En esta tesis se analizarán específicamente las infracciones tributarias del artículo 97 N°4 del Código Tributario, sin perjuicio de que también se desarrollarán otras infracciones tributarias especiales.

2.4.- Clasificación de las Contravenciones Tributarias y Delitos Tributarios

Las violaciones a la Ley tributaria pueden clasificarse en dos grupos: Contravenciones y Delitos Tributarios⁵⁹.

En Chile, el Decreto Ley N° 830 de 1974, sobre Código Tributario, en su artículo 97, tipifica ambos ilícitos, esto es infracciones tributarias constitutivas de contravenciones, sancionadas con penas de multas, y también delitos tributarios, sancionados con multas y penas corporales, esto es privativas de libertad.

Atendiendo a la naturaleza de la sanción, las transgresiones contempladas en el artículo 97 pueden clasificarse en dos grupos:

a).- Infracciones que tienen sólo sanción pecuniaria: Son los N° 1,2,3,6,7,10,11,15,16,17,19,20,21, se destaca el N°10 pues puede llegar a ser un delito tributario y, además, registra la pena de clausura como otra sanción que el juez debe aplicar.

b).- Infracciones que tienen sanción mixta, pecuniaria y corporal: Son los N°4,5,8,9,12,13,14,18,22,23,24 y 25.

En opinión del profesor Ugalde, la diferencia entre las contravenciones administrativas y los delitos tributarios está determinada por *la sanción aplicable*⁶⁰.

Estaremos ante una infracción tributaria administrativa cuando la conducta antijurídica sea castigada con una sanción pecuniaria. Si la sanción es privativa de libertad, se trata entonces de un delito tributario.

La principal importancia de hacer una distinción entre contravenciones y delitos tributarios, consiste en que las primeras las aplica directamente la administración tributaria, y las segundas son de competencia de la justicia ordinaria, a través de los distintos procedimientos establecido en los artículos 161 y 165 para las infracciones; y artículos 161 N°10, 162, 163 en el caso de delitos tributarios, todos del Código Tributario.

De acuerdo al artículo 105 del Código tributario:

“Las sanciones pecuniarias serán aplicadas por el Servicio de

⁵⁹ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob.cit. , página 3.

⁶⁰ Ugalde Prieto ,Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob.cit. página 4.

acuerdo con el procedimiento que corresponda del Libro Tercero, excepto en aquellos casos en que de conformidad al presente Código sean de la competencia de la justicia ordinaria civil”

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

La norma agrega:

“Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 162, si la infracción estuviere afecta a sanción corporal o a sanción pecuniaria y corporal, la aplicación de ellas corresponderá a los tribunales con competencia en lo penal”.

“El ejercicio de la acción penal es independiente de la acción de determinación de cobro de impuestos.

De lo anterior podemos concluir que una contravención tributaria consiste en el incumplimiento, por parte de un contribuyente, de una obligación, de un deber o de una prohibición tributaria, sancionada generalmente con pena tributaria⁶¹.

En cuanto al concepto de Delito Tributario en términos simples podemos señalar que es “Toda violación dolosa de una obligación, de un deber o de una prohibición tributaria, sancionada por la ley con una pena corporal”⁶².

2.5.- Otras figuras tributarias

Es importante no confundir el delito tributario con otras figuras tributarias que no son de naturaleza delictual.

Por ello es menester revisar los conceptos de Economía de Opción, Evasión y Elusión⁶³.

La economía de opción: Según el autor Clemente Checa González, posibilita que un determinado contribuyente revista su actuación de la forma que le resulte menos gravosa, pero – y esta es la diferencia con el fraude a la ley- dicha forma no ha de resultar anómala en relación con el fin perseguido por las partes.

Aquella figura es, por lo tanto, diversa de La Evasión y Elusión.

En Chile, don Alejandro Dumay Peña señala: “Desde el punto de vista financiero se puede distinguir la evasión propiamente tal y la

⁶¹ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob.cit. página 4.

⁶² Massone Parodi, Pedro, “Principios de Derecho Tributario”, Editorial Edeval, Valparaíso, año 1975, página 286.

⁶³ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob.cit. página 6.

remoción: La primera es ilegal y puede revestir la forma de contrabando o fraude fiscal; la segunda, llamada por algunos autores “evasión legal” consiste en sustraerse al pago de los impuestos no realizando actividades gravadas, o prefiriendo los actos de gravamen inferior. Su licitud resulta como consecuencia de que no se viola ningún precepto legal, es decir, hay una actitud jurídicamente inobjetable”

“Enfocando el problema con criterio jurídico moral , se puede distinguir entre evasión lícita y la ilícita o ilegal”

“ En la evasión lícita, el contribuyente busca la realización de sus objetivos a través de actos jurídicos de gravamen inferior, es decir, opta por el camino legal menos gravoso, aprovechándose de los vacíos o defectos que presente la ley tributaria”.

“ La evasión ilícita , por el contrario, consiste en una burla maliciosa o intencionada de la ley, con el propósito de liberarse en todo o en parte de la carga tributaria a que legalmente está obligado”⁶⁴.

En relación con lo mismo otros autores opinan que es un error semántico hablar de evasión lícita. En efecto la esencia de ésta es la ilicitud y por el sólo hecho de mencionarla se está haciendo mención a una conducta reprochable a los ojos de la ley, por ello es que parece más propio hablar de elusión (si se la estima como lícita) o de planificación tributaria.

La jurisprudencia sobre la materia ha declarado que la elusión es lícita. A este efecto es de gran utilidad transcribir lo que ha señalado un reciente fallo de la Tercera Sala de la Excma. Corte Suprema: **“Que así , el Servicio confunde, en este caso, dos conceptos jurídicos que tienen una diferencia notoria: el de evasión tributaria ilícita, con el de elusión, que consiste en el de evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente, como aquí ocurre, para pagar impuestos en una medida legítima a la que se optó y no aquella que se liquida” . (Considerando 18° de la sentencia de 28 de Enero de 2003 pronunciada en autos Rol 4.038-2001. redacción del Ministro Sr. Ricardo Gálvez Blanco).**

De esta forma en la elusión no se realiza el hecho imponible; y en la evasión si se realiza el hecho imponible, y por lo tanto nace la obligación tributaria, pero dicha realización o su verdadera dimensión económica, se oculta a la administración.

Por otra parte, dentro de la evasión hay que distinguir entre :

⁶⁴ Dumay Peña, Alejandro , “El Delito Tributario” , Escuela Tipográfica Salesiana-Concepción, páginas 1 y 2

a).- Evasión involuntaria; que es aquella que ocurre sin la concurrencia de la voluntad del contribuyente. Razones:

1.- Desconocimiento de la normativa tributaria (artículo 110 del Código Tributario).

2.- Por errores aritméticos, contables o de otro tipo.

3.- Por errores de los Servicios Fiscalizadores. Así está reconocido por el propio artículo 56 del Código Tributario, cuyo inciso 3º señala: “ En los casos en que el Servicio incurriere en error al girar el impuesto, el Director Regional deberá condonar totalmente los intereses hasta el último día del mes en que se cursare el giro definitivo”.

b).- Evasión voluntaria; que es aquella en que se verifica por parte del sujeto activo el ánimo manifiesto de liberarse (en todo o en parte) de una carga tributaria a la que se encuentra legalmente obligado.

2.6 .- El Sujeto activo en los Delitos Tributarios

No existe consenso en la doctrina ni en la jurisprudencia, a la hora de pronunciarse sobre la naturaleza del delito tributario, en consideración al autor de éstos. Mientras que nuestra escasa doctrina mayoritariamente , se inclina por la tesis que afirma que nos encontramos ante un delito común, la doctrina extranjera por el contrario, se pronuncia en sentido contrario, esto es que nos encontramos ante un delito especial propio. Asimismo, algunos autores, se han adherido a las nuevas corrientes dogmáticas impulsadas tanto por Roxin, como por Jakobs, quienes han creado una nueva clasificación de los delitos, llamándolos delitos de infracción de deber. La discusión no es un tema menor, dado los alcances de autoría y participación criminal, derivados de optar por una u otra postura, ello especialmente en legislaciones, como la nuestra , que no establecen normas especiales para la distribución de responsabilidades entre los diferentes participantes del delito.

En el derecho continental , se ha producido una larga discusión relativa a si los delitos tributarios corresponden a la categoría de delitos comunes o delitos especiales propios; apareciendo además nuevas voces que señalan que estos delitos corresponderían a la categoría de delitos de infracción de deber impulsada por Roxin.

1.- Delitos comunes, delitos especiales, delitos de dominio y delitos de infracción de deber.

1.1 **Delitos comunes y delitos especiales.** Postura tradicional.

Los delitos comunes, corresponden a la mayoría de los tipos penales que acuña el Código Penal, siendo definidos como aquellos que pueden ser cometidos por cualquiera. Alguna doctrina, además, señala que responden a la fórmula anónima “quien”, “el que” u otra semejante en el encabezamiento de la mayoría de las descripciones típicas, para caracterizar al sujeto activo⁶⁵, afirmación que otra parte de la doctrina no comparte, ya que como advierte Gracia Martín, en los delitos especiales, la restricción a la autoría también podría articularse mediante la redacción de la conducta típica.

Los delitos especiales por el contrario, han sido entendidos tradicionalmente como aquellos en los cuales se presenta una restricción del círculo de posibles autores⁶⁶. Dada una serie de elementos exigidos por el tipo. Los delitos especiales propios según la clásica definición de Quintero Olivares, serían aquellos en que la calidad del sujeto activo es determinante para la existencia del mismo, de tal forma que, faltando esta calidad, el hecho sería atípico; no existiendo pues, correspondencia alguna con el delito común, consistente en el mismo hecho pero cometido por una persona carente de la calidad exigida. Ejemplo clásico de dicha clasificación, es el delito de prevaricación, contemplado en el artículo 223 del Código Penal. En los delitos especiales impropios en cambio, existe un “residuo” o común denominador de ilicitud, un delito – tipo básico- con respecto al cual la calidad personal de autor representa una mera calificación del tipo; una particularidad extraña a éste, pero que lo califica otorgándole una categoría legal específica. Ejemplo de estos delitos, es el parricidio, en el que suprimida la calidad de pariente subsiste la incriminación a título de homicidio.

1.2 Delitos de infracción de deber.

La categoría de delitos de infracción de deber, como se sabe, es una formulación creada por Roxin, para buscar una solución a los problemas que se plantean desde el punto de la participación criminal en los delitos especiales propios e impropios. Mediante esta nueva clasificación, dicho autor expresa que en ciertos tipos penales no sería el dominio del hecho lo que fundamenta la autoría, sino la infracción de un deber especial

⁶⁵ Politoff Lifschitz, Sergio; Matus Acuña, Jean Pierre; Ramírez G.; María Cecilia. *Lecciones de Derecho Penal Chileno: Parte General*. 2ª Edición, Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2003, p. 186.

⁶⁶ Quintero Olivares, Gonzalo. *Los Delitos Especiales y La Teoría de la Participación en el Derecho Penal Español*. Barcelona: Editorial CYMYS, 1974, p. 15. SOLER, Sebastián. *Derecho Penal Argentino*, Buenos Aires: Editorial Tea, 1989, p. 295.

extrapenal⁶⁷. Autor en esta clase de delitos sólo sería quien infringe un determinado deber que le incumbe velar, independientemente de que el sujeto domine el hecho o no, de modo sobre quien no recae dicho deber aun cuando domine el curso del suceso, sólo responderá como partícipe.

Para explicar su tesis, Roxin señala mediante un ejemplo que el particular que en el delito de tortura en el ejercicio de un cargo apunta a la víctima con la pistola, sólo es cómplice, aunque sea co-sustentador del dominio del hecho, ello en razón a que sobre el particular *extraneus* no recaerían los especiales deberes que si recaerían sobre el funcionario.

Jakobs y sus discípulos, acogen esta teoría, pero la reformulan, ampliando su ámbito de aplicación más allá de la solución de ciertos problemas de autoría y participación en el contexto de la teoría del dominio del hecho, transformándola en uno de los pilares fundamentales de su sistema de imputación jurídico penal.

Jakobs efectúa una distinción entre delitos de dominio o de responsabilidad en virtud de organización, y delitos en virtud de infracción de deber o de responsabilidad en virtud de la competencia institucional. Los delitos de dominio atenderían a la lógica de la separación de esferas de organización entre los individuos, siendo esta propia organización el fundamento de la responsabilidad penal. Ello por cuanto, el individuo, por ser persona, estaría obligado a cumplir deberes generales que le incumben a todos en igualdad de condiciones, siendo el deber más general- y el primero que antecede a todos- el de no lesionar a los demás en sus bienes- *nemin laedere*- : no matar, no violar, etc. Se trataría del rol genérico de toda persona de reclamar derechos- libertad- y de reconocer los derechos de los demás⁶⁸. De esta manera, en la medida que la persona cumpla con el deber general de no lesionar a los demás en sus bienes, le permitiría la configuración de un segmento de la sociedad donde ella vive y se desarrolla en un espacio de libertad posibilitándose para sí, y para los demás una convivencia pacífica. Por consiguiente, sólo desde el momento que una persona defrauda las expectativas, rebasando el riesgo permitido mediante la arrogación de una organización ajena, podría fundamentarse responsabilidad por la comisión de un determinado delito de esta naturaleza.

Los delitos de infracción de deber, se caracterizarían, en cambio, porque el

⁶⁷ Roxin, Claus. *Autoría y Dominio del Hecho en Derecho Penal*. Traducido por Cuello Joaquín; Serrano, José Luis. 7ª Edición, Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 385- 434, 498, 742 y ss.

⁶⁸ Jakobs, Günther. *La Imputación Objetiva en Derecho Penal*. Traducido por CANCIO MELIÁ, Manuel, 2ª Edición, Buenos Aires: Editorial Ad-Hoc, 1996, p. 26.

autor no determinaría mediante una organización libre la extensión de sus deberes, sino que estos le serían adjudicados como consecuencia del estatus que ostentaría dentro de la institución que se trate, existiría, pues una división entre los deberes que competen a todos y de manera indiferenciada en la relación negativa, -correspondientes al rol general de ciudadano-; y los deberes especiales en la relación positiva, - deberes de los titulares de un estatus fijado por un rol especial-. Los deberes contenidos en la relación positiva,- cuidado solidario del bien- tendrían como finalidad la mejora de la situación de otras personas o para la realización de instituciones estatales.

En virtud de los deberes de cuidado y fomento que posee una persona que ostenta un determinado rol,-deber positivo-, sería en principio siempre autor, no cabiendo formas de participación: quien está obligado personalmente al cumplimiento de un deber, lo incumple siempre personalmente, esto es , como autor .Así la madre que da un arma a un sujeto para que mate a su hijo, aunque no domine el hecho, será siempre autora de parricidio y no cómplice de homicidio, dado que no habría cumplido con el deber de cuidado que le impone la institución de patria potestad.

Ejemplos de instituciones según Jakobs serían la relación paterno-filial y sus sustitutos, el matrimonio, la confianza especial, las relaciones estatales de poder, la función policial de velar por la seguridad básica.⁶⁹

2.7.- Estado actual de la discusión doctrinaria y jurisprudencial acerca de la naturaleza jurídica del delito tributario

La discusión sobre la naturaleza jurídica de los delitos tributarios , ha tenido su origen en un principio, debido a que estos tipos penales en muchas legislaciones no señalan expresamente a un sujeto activo determinado en su descripción típica. En vista de ellos, cierta doctrina minoritaria, partiendo de interpretaciones gramaticales, ha expresado que la falta de delimitación del sujeto activo, sería antecedente suficiente para atribuir esta clase de delitos la calidad de comunes. Así , Pérez Royo, al analizar el antiguo artículo 349 del Código Penal Español, anota que la redacción literal del artículo 349 permite claramente excluir que nos hallemos ante un delito especial, dado que no existe ninguna referencia expresa ni implícita a las condiciones personales del sujeto de la acción, como sucede en los delitos especiales propios. También a

⁶⁹ Jakobs, Günther . *Derecho (Parte General)*, p. 994.

favor de la tesis del delito común se pronuncia Serrano González de Murillo, sin embargo difiere en los argumentos señalando en cambio, que el sujeto activo de esta clase de delitos puede ser cualquiera que tácticamente se encuentre en condiciones de intervenir para ocasionar un perjuicio al Erario Público por vía tributaria, agregando , que si la finalidad de la ley reside en proteger los intereses de la hacienda pública, a ello no se opone concebirlo como delito común, sino por el contrario, se consigue de esta forma una superior protección.

La escasa doctrina nacional que se ha pronunciado sobre la naturaleza de los delitos tributarios, se inclina en el mismo sentido. Entre ellos Dumay,⁷⁰ para quien no constituye requisito para que se configuren los delitos tributarios que el infractor posea una calidad especial, lo que, según este autor, quedaría demostrado desde que el Código Tributario tipifica estos delitos en forma impersonal, esto es, prescindiendo de nombrar al contribuyente, criterio que aparecería reforzado, por el hecho de que el único delito especial propio que contempla el Código Tributario, es el del artículo 100, en el cual el autor de dicho delito debe poseer la calidad de contador. Otro autor nacional que se inclina por esta tesis, es Vallejos, quien anota que sostener que nos encontramos ante delitos especiales, significaría asumir la doctrina de la incomunicabilidad de tal requisito para las personas que participen en el hecho delictuoso a título de coautor, cómplice o encubridor, debiendo aplicárseles a estos últimos una figura penal residual de estafa al fisco del artículo 473 del Código Penal.

La doctrina extranjera, por el contrario, en forma mayoritaria estima que los delitos fiscales pertenecen a la categoría de delitos especiales propios. En general, el común denominador de los argumentos dados para apoyar esta tesis, radica en que los tipos penales tributarios, se remiten a la normativa tributaria, esto es a la relación tributaria subyacente.

En virtud de la relación jurídica tributaria, un ente público acreedor- sujeto activo- puede exigir el pago de una determinada cantidad en concepto de tributo a un deudor- sujeto pasivo-. En los delitos tributarios, lo que sucedería entonces, es que los sujetos de la relación jurídico-tributaria invertirían sus papeles en la relación jurídico-penal , pues el sujeto activo de aquélla (El Fisco) pasaría a convertirse en el sujeto pasivo de ésta, y viceversa. Por ello , el sujeto activo del delito tributario, sólo podría ser el sujeto pasivo de una

⁷⁰ Dumay Peña, Alejandro. *El Delito Tributario*. Concepción: Ediciones Samver, sin año de edición, p.97.

obligación extrapenal tributaria.

Una tercera corriente doctrinaria ha sostenido que el delito fiscal, no sólo es un delito especial, sino que además es un delito de infracción de deber. El deber específico que se infringiría por el autor calificado sería el de contribuir al sometimiento de las cargas públicas. Así, para García Caveró, este deber sería expresión de la especial vinculación entre el ciudadano y el Estado; siendo un delito de infracción de deber; pues no se trataría de un caso de organización de la propia esfera; sino de vinculación de la esfera individual con otra, la del Estado (organización institucional).

2.8.- El contribuyente y el obligado tributario

Para entender cabalmente la posición mayoritaria, y a finales también la propuesta que planteo, recurriremos a ciertos conceptos de Derecho Tributario General. El primero de ellos es el concepto de relación jurídica tributaria, que es correctamente definida por el artículo 17 de La Ley General Tributaria Española, de la siguiente manera: “Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originadas por la aplicación de tributos”. En efecto, tal como lo señala esta definición, de la relación jurídica tributaria nacen, entre otras cosas, un conjunto de obligaciones. El término genérico utilizado para designar dichas obligaciones en el Derecho Tributario General, es el de la obligación tributaria. Dentro de dicho término genérico, encontramos a su vez dos especies de obligaciones: a.- La obligación tributaria principal, cuyo objeto es un dar, y que se traduce en el pago de una suma de dinero por concepto de impuestos, y b.- Las Obligaciones Tributarias accesorias, las cuales no poseen un carácter patrimonial, y cuyo objeto es un hacer⁷¹, como son las de efectuar las declaraciones de impuestos, llevar contabilidad , efectuar el acto denominado inicio de actividades, etc.

Lo relevante de lo anterior, para la materia en estudio, estriba en el hecho que los delitos tributarios sancionan precisamente el incumplimiento de obligaciones tributarias, sea el incumplimiento de las obligación tributaria principal, como lo hace el artículo 305 del Código Penal Español o el incumplimiento de obligaciones tributarias accesorias, como lo hacen los artículos 97 N° 4 inciso 1° y 97 N° 5 ambos de nuestro Código Tributario⁷².

⁷¹ Massone Parodi, Pedro ob.cit., página 132.

⁷² Nuestras figuras tributarias penales centrales, esto es los artículos 97 número 4 inciso 1° y 97 número 5°, sancionan el incumplimiento de la obligación tributaria accesoria de efectuar las declaraciones de impuestos,

Consecuencia de esto, es que el sujeto activo de los delitos tributarios debe ser determinado en función de la obligación tributarias cuyo incumplimiento es sancionado penalmente, -en la descripción típica del injusto-.

Ahora bien, para despejar cualquier duda respecto al sujeto activo de los tipos penales contenidos en los artículos 97 N° 4 inciso 1° y 97 N° 5 del Código Tributario, recurriremos nuevamente a dos conceptos extrapenales. El primero de ellos es el de contribuyente, el que puede ser definido como aquel que realiza el hecho que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria. El contribuyente como generador del hecho gravado, es a su vez, por disposición expresa de la ley tributaria el sujeto pasivo de la obligación tributaria principal, esto es, quien debe satisfacer la prestación material de la obligación, o en términos aún más simples quien debe soportar la carga del impuesto. El segundo de los conceptos es el de obligado tributario accesorio, esto es quien debe cumplir con la obligación tributaria accesorio.

Tal como ocurre habitualmente, la calidad de obligado tributario principal y de obligado tributario accesorio, puede recaer sobre una misma persona, como por ejemplo cuando una persona natural desarrolla actividades gravadas con el impuesto denominado Global Complementario. Ello no sucede, naturalmente en cambio, cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria es por ejemplo una sociedad, ya que en estos casos el obligado tributario accesorio,- obligado a declarar impuestos- es el representante o administrador de ella.

Lo anterior, para efectos de delimitar el ámbito de las responsabilidades penales derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias accesorias, se encuentra expresamente previsto en el artículo 99 del Código tributario. Esta norma dispone: “ Artículo 99: Las sanciones corporales y los apremios , en su caso, se aplicarán a quien debió cumplir la obligación y , tratándose de personas jurídicas, a los gerentes, administradores o a quienes hagan las veces de estos y a los socios a quienes corresponda dicho cumplimiento.” Pues bien, la importancia de este precepto radica, en que expresamente cierra el círculo de posibles autores del delito tributario, dejando dentro de él sólo al sujeto pasivo de la obligación tributaria accesorio, siendo aquel el verdadero sujeto activo del delito tributario y no el contribuyente como erróneamente , lo expresa nuestra doctrina.

Cabe señalar , que la limitación del círculo de posibles autores que efectúa el artículo 99 del Código Tributario, no se hace extensiva, sin embargo, a todas

cuya fuente es una ley penal en blanco. Ejemplo de dichas normas de carácter imperativas, son aquellas contempladas en el artículo 65 de la Ley de La Renta y el artículo 64 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

las figuras penales que establece dicho cuerpo legal, ello por cuanto no todas ellas corresponden a lo que entendemos por delitos tributarios. En efecto, como se señala precedentemente, los delitos tributarios, son aquellos tipo penales que sancionan el incumplimiento de una norma extrapenal tributaria, carácter, sin embargo, que no poseen varias normas penales establecidas en el Código Tributario. Así por ejemplo, el tipo penal en el artículo 97 N° 4 inciso 3° del Código Tributario, corresponde a un verdadero fraude de subvenciones, y no a un delito tributario. Lo propio ocurre también, con el recién agregado inciso final del artículo 97 N° 4 del mismo Código, que sanciona la falsificación de ciertos instrumentos privados- facturas, notas de débito, etc.-, su venta o facilitación; norma que tampoco sanciona el incumplimiento de deberes tributarios, sino los medios que sirven para encubrir dichos incumplimientos.

Sentado lo anterior, pareciera entonces, que los delitos tributarios corresponderían a la categoría de delitos especiales propios. Ello por cuanto cumplirían con los dos requisitos necesarios para estar en presencia de éstos, según lo establecido por la doctrina tradicional, esto es: a.- La restricción del círculo de posibles autores, por medio de una serie de elementos exigidos por el tipo penal y, b).- La falta de correspondencia alguna con un delito común consistente en el mismo hecho cometido por una persona carente de la calidad exigida. A este respecto volveremos más adelante.

Capítulo III

3.- El ilícito tributario y la teoría del delito

3.1.- Concepto contemporáneo de la Teoría del Delito

La Teoría del Delito puede concebirse como un instrumento conceptual que tiene por finalidad permitir determinar si un específico hecho de la realidad corresponde o no a un delito descrito por el legislador.

Bacigalupo señala, que la teoría del delito “es un instrumento conceptual para determinar si el hecho que se juzga es el presupuesto de la consecuencia jurídico-penal previsto en la ley”⁷³ y que “tiene por objeto proporcionar los instrumentos conceptuales que permitan establecer que un hecho realizado por un autor es precisamente el mismo hecho que la ley prevé como presupuesto de la pena”⁷⁴. Cumple pues, una labor de mediación entre el texto legal y el caso concreto. No sólo aplica un método lógico abstracto, sino que también tiende a la aplicación racional de la ley.

El delito es el antecedente del fenómeno criminal, el supuesto esencial e indispensable para la aplicación de una pena y es el objeto de estudio de la teoría del delito.

Desde un punto de vista prejurídico, el delito es una perturbación grave del orden social.

A su vez, desde un punto de vista jurídico; el delito es una acción u omisión típicamente antijurídica y culpable. Esta definición es diferente a la del artículo 1º inciso primero del Código Penal, sin embargo ambas coinciden y la que se adopta aquí - aceptada en lo fundamental por la mayoría de la doctrina nacional y extranjera- tiene la ventaja de explicitar todos los elementos del hecho punible, que en la ley deben obtenerse mediante una interpretación contextual aplicable directamente en materia penal tributaria.

“La teoría del delito del Derecho Común conoció sólo la distinción entre imputación objetiva y subjetiva (*imputatio facti e imputatio iuris*) . La moderna concepción cuatripartita del delito, como acción, típica, antijurídica y culpable, ha surgido, hace sólo uno cien años, de la

⁷³ Bacigalupo, Enrique, “Manual de Derecho Penal”, Parte General, Reimpresión, Editorial Temis, Colombia. 1989, pagina 66 .

⁷⁴ Bacigalupo, Enrique, “Lineamientos de la Teoría del Delito”. Editorial Hammurabi, Buenos Aires.1986, página 1.

contribución , en distintas etapas, de diferentes sistemas dogmáticos”⁷⁵.

Este concepto se ha consolidado a partir de Beling, que en 1906 elabora y desarrolla el concepto de “tipo” y lo introduce en él. Esta teoría a partir de su formulación ha sido objeto de críticas, especialmente por un sector de la doctrina Italiana (Carrara), pero en definitiva se ha ido enraizando en el ámbito del derecho de la tradición continental Europea.

En general, las teorías del delito suelen presentar en conjunto más acuerdos que contrastes, aunque sus antagonismos sean muy acentuados; las discusiones tienden todas a un objetivo común, cual es presentar a los tribunales criterios racionales y sistemáticos, que los habiliten para resolver en forma consistente y tan justa que sea posible los casos sometidos a su decisión.

3.2.- El ilícito tributario

En función de su estructura, el delito tributario es, en primer lugar, una acción u omisión. Este requisito básico se exige expresamente por la definición del artículo 1º inciso primero del Código Penal y son el elemento básico sobre el cual descansa toda la estructura del delito, y no sólo eso , sino también el eje que hace posible una doble consideración del hecho punible: a) axiológica (político-criminal y jurídico-penal) y la natural (criminológica y sociológica).

3.2.1. El tipo penal del delito tributario

3.2.1.1.- El tipo objetivo

Las figuras penales de los artículos 97 y 100 del Código Tributario pueden agruparse fenomenológicamente en delitos que consisten en maquinaciones fraudulentas de variada especie, en el quebrantamiento de medidas conservativas y sanciones, en el desarrollo de una actividad económicamente informal y en el abuso de franquicias y beneficios tributarios. Con ocasión del análisis del tipo objetivo se abordaran cuestiones específicas relativas a determinadas figuras, como lo es la determinación de si una figura penal es de mera actividad o de resultado, que es clave para decidir; si es aplicable la categoría de delito frustrado, prevista en el artículo 7º inciso 2º del Código Penal, con los consiguientes efectos en la determinación de la pena (arts. 50 y

⁷⁵ Jescheck, Hans Heinrich, “Tratado de Derecho Penal”. Parte General. 5ª Edición. Editorial Bosch.2002 cfr. Bullemore y Mackinnon. Ob.cit. página 185.

siguientes del Código Penal); incide también y sobre todo en los presupuestos de admisibilidad del desistimiento, así como en la punibilidad misma del hecho: si se trata de un delito de resultado, el sujeto a quien ni siquiera puede atribuírsele el conocimiento de tal resultado como consecuencia evitable de su actuación no actúa con dolo- ni siquiera con dolo de tentativa., pues en opinión prácticamente unánime de la doctrina el dolo del autor de un delito tentado ha de ser idéntico al del autor de un delito consumado. Esto a su vez conduce a la impunidad, pues el dolo constituye un requisito de la imputación subjetiva en todos los delitos tributarios.

“Si se atiende a los tres aspectos mencionados- posibilidad de frustración , desistimiento, punibilidad, la gran mayoría de los delitos tributarios serían de mera actividad”⁷⁶. En efecto, condición necesaria (aunque no suficiente) para hallarse ante un delito de resultado es que éste considerado como una cierta afectación del bien jurídico protegido- sea contenido explícito o implícito del tipo penal. Un resultado no es contenido del tipo penal cuando la ley castiga la sola realización de una conducta con independencia de sus consecuencias, como, por ejemplo, cuando anticipa la punibilidad sirviéndose de un elemento de tendencia o intención. Es el caso que, en la mayoría de los delitos del Código Tributario no se hace referencia alguna a un resultado (omisión de asientos en los libros de contabilidad, uso de documentos ya utilizados, adulteración de balances o inventarios, etc.) se le recorta por la vía de subrayar la imputación subjetiva (realizar maniobras tendientes a aumentar el monto de los créditos o imputaciones), o incluso se le excluye expresamente como elemento configurador del tipo (declaraciones incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda. En estos tipos penales y otros semejantes , para Van Weezel, la producción de un resultado de perjuicio o detrimento del bien jurídico de protección- La Hacienda Pública- no formaría parte de la descripción típica. Sin embargo , hay que considerar que en nuestro sistema la expresión “FRAUDE” está asociada a un engaño y a un perjuicio consecuente, de manera que en Chile , no existe fraude sin perjuicio.

En los delitos de resultado, la no producción del mismo en el caso concreto conduce al tratamiento del hecho como tentativa o delito frustrado, según el grado de ejecución del comportamiento típico. Esta distinción es irrelevante en los delitos de mera actividad. Como el resultado no forma parte del tipo penal, sólo tienen relevancia típica las hipótesis de falta de complemento de la acción por parte del autor, mientras que la ausencia de una afectación del bien jurídico de protección no cumple ninguna función en la determinación del

⁷⁶ Van Weezel, Alex, ob.cit. página 46

injusto, sino que constituye a lo sumo una circunstancia que disminuye la responsabilidad. Según Van Weezel⁷⁷, esta sería la tesis que adopta el Código Tributario, lo que sustenta en el artículo 111 inciso 1º, del mismo cuerpo de leyes, ya que contempla como atenuante de la responsabilidad penal, la circunstancia de que el hecho punible no haya acarreado perjuicio al interés fiscal, razón por la cual los delitos tributarios se consuman con una mera actividad del sujeto activo. En este mismo contexto, estima que es inexacto referirse a los delitos tributarios que consisten en maniobras tendientes a evadir impuestos como “fraude fiscal”, pues la defraudación requiere de un engaño y un perjuicio consecuente. En el mismo contexto, para Van Weezel, la ley contempla, sin embargo, una figura, que hace excepción a lo anterior. Se trata del inciso 3º del artículo 97 N° 4 del Código Tributario, que establece el crimen de simular una operación tributaria o realizar una maniobra fraudulenta por la que se obtienen devoluciones de impuesto que no corresponden. La figura establece expresamente que se debe obtener la devolución, con lo que implícitamente exige la producción de un perjuicio, es decir de un resultado, que no es condición objetiva de punibilidad, sino elemento del tipo penal⁷⁸. Las consecuencias son palmarias en este caso; el perjuicio debe ser abarcado por el dolo del autor, viene a cuento la responsabilidad por el delito frustrado y es teóricamente posible el desistimiento por evitación del perjuicio para el Fisco, y no le sería aplicable la disposición del artículo 111 inciso 1º del CT., pues el perjuicio es elemento del tipo del injusto en un delito en particular, razón por la cual una norma legal no podría transformarlo en un delito de mera actividad.

En la misma línea de razonamiento, el Código Tributario contempla, asimismo, otras figuras en donde la norma de sanción correspondiente establece una pena de multa, cuyo monto es determinable según el valor del “tributo eludido”, de “lo defraudado” o “de la operación” (artículos 97 N° 4 incisos 1º y 2º, 97 N° 8, y 97 N° 10 inciso 3º, en relación con el inciso 1º de la misma norma). En estas normas, así como en la figura del artículo 97 N° 4 inciso 3º del CT., la norma sancionatoria presupone que la Hacienda Pública ha experimentado un perjuicio, que éste es cuantificable y que además de hecho ha sido determinado en su magnitud.

El perjuicio en dichos casos, salvo en la norma del artículo 97 N° 4 inciso 3º del CT., constituye, para cierta parte de la doctrina, **“una condición objetiva de punibilidad”**, la que tiene por objeto supeditar la imposición de una pena a la verificación de un presupuesto externo al hecho punible, generalmente

⁷⁷ Van Weezel, Alex, ob.cit. página 48

⁷⁸ Van Weezel, Alex, ob.cit, página 50. El proyecto de ley del Ejecutivo de 05.IX.1995 pretendía sancionar la sola maniobra tendiente a obtener la devolución improcedente. Esta redacción no prosperó.

vinculado a consideraciones de carácter político- criminal. Como se trata de hechos o efectos que no dependerían del autor, se les denomina “condiciones objetivas” , las que no necesitan ser abarcadas por el dolo del autor. Es por ello que se distinguen esencialmente de los efectos del comportamiento que integran el tipo penal, exigen un correlato en la faz subjetiva y se conoce con el nombre de “resultado”. De este modo, 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 delitos previstos en los artículos 97 N° 4 incisos 1°, 2° y 3°, 97 N° 8 y 97 N° 10 inciso 3° del Código Tributario.

Desde el punto de vista de teoría de la pena, estos delitos sólo se hallan amenazados copulativamente con penas pecuniarias y privativas de libertad cuando se ha verificado la condición objetiva de punibilidad establecida en la norma de sanción⁷⁹. Ello 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° del Código Tributario. En el plano contravencional podría adoptarse un criterio análogo, pero implicaría la absolución del infractor en todos los casos de ausencia de perjuicio.

Por el contrario, otra parte de la doctrina, por la cual tomo postura, estima que en los delitos tributarios , el “resultado” es un elemento del tipo penal , razón por la cual no se encontrarían consumados cuando no se haya producido perjuicio Fiscal. Los fundamentos son de texto y político- criminales. Así las cosas , en cuanto a la aplicación de la pena, es menester considerar el monto de perjuicio que se ha causado a la hacienda pública, ya que, la pena implícita en los delitos mencionados del artículo 97 N° 4 incisos 1° y 2°, y N° 10 inciso 3° del Código Tributario, es una sanción compuesta, copulativamente de una multa y de una pena privativa de libertad, lo que se traduce en varios efectos. El primero, es que no se puede aplicar multa si no se ha causado perjuicio al Fisco, pues es una pena copulativa; en segundo término, en cuanto la faz subjetiva, se debe considerar el dolo directo, también, relativo al perjuicio, y que el autor Alfredo Etcheberry, denomina Dolo Específico⁸⁰, por ser este, en definitiva, un elemento del tipo penal; otro argumento, desde el punto de vista de la consumación del delito, es que , sin el giro y la posterior liquidación fiscal, que implican por parte del Servicio de Impuestos Internos, la real y efectiva determinación del menoscabo sufrido por el Fisco, el delito no esta

⁷⁹ Van Weezel, Alex, ob.cit., página 52

⁸⁰ Cfr. Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. página 14

configurado, ya que no se ha resuelto en definitiva si se ha cumplido con dicho elemento del tipo objetivo del delito tributario; por último, si nos atenemos a que el bien jurídico protegido por los delitos tributarios es el patrimonio del fisco, no hay duda de que desde la perspectiva de su legalidad, en sentido amplio, el tipo penal debe comprender el perjuicio fiscal.

Considero menester hacer mención, que en opinión del Servicio de Impuestos Internos y de una parte de la doctrina el legislador tributario al redactar las figuras penales objeto de estudio ha extendido el ámbito de la punibilidad, sancionando las conductas en un estadio de ejecución que ni siquiera alcanza el comienzo de la tentativa de acuerdo con los criterios tradicionales de carácter político-criminal, ligados a la afectación del bien jurídico. Un caso manifiesto de esta hipótesis es la del inciso 1º del N° 4 del artículo 97 del CT. que sanciona, por ejemplo, la presentación de declaraciones incompletas o no conformes ala verdad que puedan inducir a la liquidación de un impuesto menor. Se trataría por tanto de una figura de peligro abstracto, el que consistiría en realizar una liquidación que pueda significar un perjuicio para el fisco. Pero este no es el caso más extremo: la norma sanciona también la adulteración de balances o inventarios, aunque ellos no se presenten ante ninguna persona o autoridad, siempre que el contribuyente tenga la obligación de confeccionarlos de acuerdo al artículo 17 del Código Tributario y al artículo 68 de la Ley de Impuesto a La Renta. Esta extensión de la punibilidad en el derecho penal tributario a una simple exteriorización mínima del déficit motivacional , en mi opinión vulnera el principio de la tipicidad y con ello también el de legalidad, garantizado por la el artículo 19 N°3 de La Constitución Política del Estado, pues omite tener en consideración que el derecho penal constituye la ultima *ratio legis*.

Por último, en relación a la expresiones genéricas y cláusulas analógicas utilizadas por el legislador tributario, la extensión de la punibilidad puede también incrementarse a costa del principio de la tipicidad. Es el caso del “empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto”, que en opinión de Alex Van Weezel, “la norma no presenta problemas de constitucionalidad, pues está definido el fin del precepto y se ha hecho una enumeración de conductas que sirven de parámetro confiable para interpretar la cláusula”⁸¹. Una opinión contraria tiene el profesor Rodrigo Ugalde, quien, por quien tomo postura, opina que una expresión tan amplia “empleo de otros procedimientos dolosos” vulnera el principio de la tipicidad y con ello la Constitución Política del Estado, “pudiendo darse una alegación de inconstitucionalidad de la

⁸¹ Van Weezel, Alex, ob.cit, página 54

precitada figura genérica”⁸², pues de acuerdo al principio de la legalidad (*lex stricta*), la conducta sancionada debe estar claramente establecida en la norma legal y, una interpretación analógica no es permitida en materia penal, pues aquella, también es de carácter estricto. Sin embargo, prácticamente la unanimidad de la doctrina, salvo, por supuesto la del Servicio de Impuestos Internos, está conteste en que las normas del artículo 97 N° 13 del Código Tributario, que sanciona la realización de “cualquier otra operación destinada a desvirtuar la aposición de sello o cerradura”; y la expresión genérica contenida en el artículo 100 del Código Tributario que sanciona al contador que, al confeccionar o firmar cualquier declaración o balance, o al actuar como encargado de la contabilidad de un contribuyente, incurra en “actos dolosos” no pueden consistir en falsedades de cualquier tipo, pues tales se encuentran expresa y especialmente sancionadas en el mismo precepto. De modo que se trata simplemente de “otros” actos, cualesquiera que sean, que puedan afectar el interés fiscal., son incompatibles con el principio de la tipicidad consagrado en el artículo 19 N° 3 inciso 8° de la CPR, y por lo tanto inconstitucionales.

Otro aspecto relevante del tipo objetivo de algunos delitos previstos en el Código Tributario es la reiteración.

Para Van Weezel, la ley utiliza el término reiteración en dos sentidos distintos: como elemento de la descripción típica y en el sentido tradicional de concurso real de delitos⁸³. Respecto de esta última; artículo 112 del Código Tributario dispone la aplicación del principio de acumulación ideal contenido en el inciso 1° del artículo 351 CPP. La reiteración está concebida, por lo tanto, como un beneficio para el autor de delitos de la misma especie, pues establece una alternativa entre la acumulación material según el artículo 74 del CP y la forma de acumulación ideal que prevé la norma: imponer la pena correspondiente a las diversas infracciones, estimadas como un solo delito, aumentándola en uno o dos grados. El juez debe optar en todo caso por el tratamiento que resulte más favorable al condenado.

La norma del Código Tributario contiene dos declaraciones sorprendentes; la primera es que, todos los delitos del Código Tributario se consideran de la misma especie: lo mismo los crímenes que los simples delitos del artículo 97 N° 4.

Luego, da lo mismo obtener ilícitamente una devolución de impuesto que violar una clausura, lo mismo no dar boleta que hacerse pasar por usuario de zona franca. La otra declaración es consecuencia de la anterior y radica en la

⁸² Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob.cit., página 19

⁸³ Van Weezel, Alex, ob. cit., página 56

definición misma de reiteración, que consiste sólo en la comisión de cualquier delito en más de “un ejercicio comercial”. Ahondaremos en el tema al analizar el concurso real de delitos tributarios.

En un segundo aspecto, **la reiteración es un elemento del tipo penal** en tres de las figuras previstas en el artículo 97 del Código Tributario:

1.- En la reiteración en el no uso o mal uso de ciertos documentos (artículo 97 N° 10 CT.) El no otorgamiento de guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas en los casos y en la forma exigidos por la ley; el uso de boletas no autorizadas o de guías de despacho, facturas, notas de débito o notas de crédito sin el timbre correspondiente, y el fraccionamiento del monto de las operaciones para eludir el otorgamiento de boletas, sólo son sancionables penalmente cuando concurre reiteración. La ley abandona aquí la definición de la reiteración concebida para restringir el supuesto beneficio del artículo 112 del Código Tributario en casos de concurso real, y la define *ad hoc*, sólo para efectos de estos tipos penales, como la comisión de dos o más infracciones en un lapso de tres años.

2.- En ciertas formas de abuso reiterado de franquicias tributarias relativas a donaciones artículo 97 N° 24 inciso 1° CT). El contribuyente de la Ley de la Renta que recibe contraprestaciones por donaciones con beneficio tributario, sólo es castigado si lo hace en forma reiterada. La ley define por tercera vez la reiteración, en esta oportunidad exactamente en el sentido inverso de la norma sobre concursos: reiteración significa en este contexto que se realicen dos o más de las conductas sancionadas **en un mismo ejercicio comercial anual** .

3.- En la reiteración de deducciones indebidas (artículo 97 N° 24 inciso 3° CT). Diferente es el caso del requisito de reiteración en el inciso final del artículo 97 N° 24 (pese a lo que sería de esperar, este inciso no fue agregado después), que sanciona al contribuyente de primera categoría que deduce reiteradamente como gasto donaciones que la ley no permite deducir. En una interpretación sistemática habría que atenerse al inciso 1° del mismo número, pocas líneas más arriba, pero la lógica elemental indica que debe aplicarse la norma del artículo 112 del Código tributario, de modo que sólo comete el delito quien realiza deducciones indebidas en más de un ejercicio comercial anual: la “deducción” como tal sólo se realiza una vez al año. Así lo entiende también el Servicio en Circular N° 55 de 16.X.2003, en la que además acota que la primera deducción no puede ser más antigua que cinco años. Ello apunta claramente a los plazos de prescripción, lo que es desacertado, pues lo que prescribe es la acción penal por el delito “cometido” y no el primer acto constitutivo de ejecución. Por medio de esta circular, el Servicio, establece una especie de “prescripción del principio de ejecución” del delito.

3.2.1.2.- El tipo subjetivo

A este respecto trataremos dos aspectos de especial relevancia en la construcción de los tipos penales del Código tributario: el dolo y la malicia, por una parte y; los ánimos o tendencias , por otra.

a).- El dolo o malicia : El Código Tributario castiga únicamente hechos dolosos. Esto se desprende, tanto de la profusión con que el legislador utiliza las expresiones “dolo” y “malicia” en las descripciones típicas, sino sobre todo del principio general establecido en los artículos 2º y 10 Nº 13 del Código Penal. Así por ejemplo no es punible quien por descuido aplica dineros provenientes de donaciones con beneficio tributario a un fin no estatutario de la entidad donataria. Pero tampoco lo es quien olvida extender boleta, aunque lo haga reiteradamente y la descripción típica del artículo 97 Nº 10 del Código Tributario no contenga, como el inciso 2º del artículo 97 Nº 24 CT. con referencia expresa al dolo⁸⁴.

El autor Van Weezel señala que, el dolo no se constata , sino que se atribuye. En nuestro medio, el contenido de esta atribución se describe usualmente como conocimiento de los elementos del tipo objetivo acompañado de la voluntad de realizarlos. Esta característica del dolo aparece de manifiesto en el inciso 2º del artículo 100 del CT. la norma se refiere a situaciones en que los registros contables no coinciden con la realidad. En tales casos la ley establece una causal de exclusión de dolo- con independencia de sus conocimientos e intenciones-, si el contribuyente ha declarado y firmado en los libros o al término de cada ejercicio que los asientos corresponden a los datos que él mismo ha entregado como fidedignos. Esta constituye una presunción simplemente legal.

En cuanto a la atribución del dolo, el Código Tributario acoge expresamente la distinción entre desconocimiento y error en el artículo 110 del CT. El principio que sienta la regulación, independientemente de la discusión acerca de la vigencia general del precepto, es claro: el conocimiento imperfecto del alcance de la norma sólo exime de responsabilidad cuando hay motivos razonables (causa justificada dice el Código tributario) para ello. Fuera de los casos mencionados en la norma citada y otros casos análogos (art.26 CT.), la alegación de desconocimiento respecto de la existencia y contenido de la obligación no tiene como consecuencia la exclusión del dolo.

La teoría finalista, rechaza la idea de que para actuar dolosamente sea preciso

⁸⁴ Van Weezel, Alex, ob.cit. , página 60

obrar con conciencia de la antijuridicidad de la conducta. El dolo es neutro, libre de valoración, y la conciencia de la ilicitud es un problema de culpabilidad. Este planteamiento tiene como consecuencia la distinción entre error de tipo y error de prohibición, que se ha tratado precedentemente..

Por otra parte, es menester precisar a que se refiere el legislador penal tributario, cuando en la descripción de ciertas figuras penales, añade las expresiones : “dolosamente” , “a sabiendas”, “maliciosamente”. Según algunos autores, dichas expresiones no pueden constituir sino una referencia a la exigencia general del dolo. Según el profesor Ugalde, quien habla de dolo específico, dichas expresiones hacen referencia a un dolo directo, es decir conocer y querer la realización del injusto.

Para el profesor Van Weezel, dichas expresiones se encuentran, por su parte, en contextos muy determinados, en concreto, en aquellas figuras en que el elemento fraudulento en el sentido de “ engañoso con el fin de perjudicar” parece estar especialmente presente en la representación del legislador. Tal es el caso de las figuras de los números 5, 22, 23 y 24 del artículo 97 del Código Tributario. En todas ellas se trata de maquinaciones o artificios engañosos para perjudicar, y a fin de reforzar su opinión de que los delitos tributarios son delitos de mera actividad, “maliciosamente” o “dolosamente” no significa otra cosa que el reforzamiento semántico del desvalor de acción que implica la idea de engaño con el fin de perjudicar.

En opinión de otros autores, por los cuales tomo postura, a través de dichos adverbios (maliciosamente, dolosamente), la ley tributaria quiere reforzar en forma especial el carácter fraudulento que debe tener la operación y como sostiene el profesor Politoff, mediante estas expresiones la ley otorga de modo enfático el beneficio de la duda sobre la existencia del dolo. En el mismo sentido, el profesor Etcheberry manifiesta; “ ...De ordinario ocurre esto cuando la ley ha introducido términos como “maliciosamente”, “a sabiendas”, “intencionalmente”, “con conocimiento de causa”, etc. Estas expresiones se emplean por lo general para advertir al intérprete que habitualmente las acciones típicas descritas se realizan sin dolo (v.gr., el juez que falla contra ley, art. 223), y que en consecuencia, en tales casos, no se aplicará la presunción de dolo, y la concurrencia de éste deberá justificarse...”⁸⁵

b).- Ánimos y tendencias : En concordancia con lo tratado, para Van Weezel, se puede afirmar que las figuras delictivas del Código Tributario no contienen elementos de ánimo o tendencia en sentido estricto como elementos del tipo penal, como lo sería el ánimo apropiatorio o el de lucro en ciertos delitos

⁸⁵ Etcheberry, Alfredo, “Derecho Penal”, Parte General, Tomo I, Editorial Jurídica de Chile, año 1998, página 310

contra la propiedad. Por esto, cuando la ley en el artículo 97 CT. se refiere a procedimientos “encaminados a ocultar o desfigurar el monto de las operaciones” (Nº 4), de maniobras “tendientes a aumentar el verdadero monto de los créditos” (Nº 4), de facilitar documentos “ con el objeto de cometer o facilitar la comisión” de ciertos hechos (Nº 4), o bien del uso de ciertos medios “para defraudar” al Fisco (Nº 22 y Nº 25), para dicho autor no se trata de otra cosa que del dolo del delito, reforzado semánticamente en la figura de que se trata para hacerla plausible desde una perspectiva político- criminal. Van Weezel agrega, que el dolo no se refiere al resultado “ perjuicio de la Hacienda Pública”, pues para aquél autor el resultado no forma parte del tipo penal de los delitos tributarios,

3.3.- La Teoría del error de prohibición en materia tributaria.

3.3.1.-Cuestiones preliminares

Es aquel “*error del sujeto que recae sobre la antijuridicidad o tipicidad de la propia conducta, en términos de creer equivocadamente, en el primer caso, que su conducta se encuentra amparada por una causal de justificación o, en el segundo, de que su conducta no está en general tipificada en la ley*”⁸⁶.

El error recae sobre la tipicidad , es decir que esté o no tipificada la conducta y, no en cuanto a equivocarse sobre elementos del tipo objetivo, que constituye un error de tipo y no de prohibición; o sobre la antijuridicidad , suprimiendo o atenuando la conciencia de la ilicitud.

De acuerdo a la teoría tradicional, solo se distinguía entre error de hecho y error de derecho. Sólo el primero- y en la medida que fuera esencial- podría viciar el consentimiento y, aplicado al ámbito penal, suprimir o afectar la conciencia de la ilicitud. Al error de derecho no se le reconocía relevancia e incluso alegarlo era constitutivo de mala fé. Esta tesis civilista es actualmente insostenible.

La teoría italiana mantuvo la distinción de error anteriormente citada, pero trataba al error de derecho extrapenal como un error de hecho.

La teoría actual distingue entre **el error de tipo y el error de prohibición**. La diferencia esencial es que en el error de tipo el sujeto se equivoca sobre la existencia de un elemento del tipo objetivo, como fue explicitado supra, mientras que en el error de prohibición referido a la tipicidad el sujeto cree derechamente que su conducta no es típica, pero no por ausencia de elementos del tipo objetivo, como en el caso anterior, sino por ausencia misma de tipo

⁸⁶ Bullemore y Mackinnon, ob.cit., página 93

penal alguno que sancione su conducta: la conducta la considera atípica por ausencia de descripción legal. En los demás errores de prohibición, el sujeto se equivoca sobre la antijuridicidad de la conducta. Por lo demás, el error de tipo afecta el dolo o la culpa (tipo subjetivo).

3.3.1.1.- Clases de error de prohibición

a).- **Error de subsunción** : El sujeto cree que su conducta no está en general tipificada en la ley como delito ; por ejemplo, mujer extranjera cree que el aborto no está penalizado en Chile.

b).- **Error directo**: El sujeto cree que su conducta está amparada por una causal de justificación inexistente en el ordenamiento jurídico.

c).- **Error indirecto** : La causal de justificación que el sujeto cree que ampara su conducta existe realmente en el ordenamiento jurídico, pero en lo que el sujeto se ha equivocado es en las circunstancias fácticas o de hecho que la habrían configurado si se hubiesen realizado realmente. Es un error respecto de los elementos objetivos fácticos de las causales de justificación. Se trata de las llamadas Justificantes Putativas. Por ejemplo, el sujeto que se cree erróneamente agredido- siendo una pitanza de universidad- y configura una legítima defensa.

d).- **Error de interpretación** : El sujeto otorga a una causal de justificación efectos o alcances mayores de los legales; por ejemplo , un sujeto mata a otro creyendo que lo ampara un estado de necesidad justificante, como en el caso del que mata a otro náufrago que se sujeta a la única tabla cercana en el océano.

Otra clasificación interesante es la que distingue entre error de prohibición superable o vencible, por un lado y; error de prohibición inevitable o insuperable , por el otro; lo que depende de la posibilidad del agente de salir de su falsa representación de la realidad.

3.3.1.2.- Efectos del error de prohibición

a).- **Teoría tradicional** : Niega eficacia al error de prohibición, salvo que se trate de un error de hecho esencial. Por ende , solo reconoce eficacia al error de prohibición indirecto (justificante putativa) ,

b).- **Teoría extrema del dolo** : Asociada al causalismo, estima que el error de prohibición inevitable excluye el dolo y la culpa, en tanto el evitable deja subsistente la culpa en los casos que sea procedente la incriminación a ese título.

Lo anterior es lógico , en tanto se considere a la conciencia de la ilicitud como parte del dolo: si aquella se suprime, entonces se suprime éste. Si la conciencia de la ilicitud es potencial (error de prohibición evitable), permitirá castigarla con culpa, pues se asimila a la no superación del error a un descuido y no se le distingue así de la culpa misma.

Como sólo excepcionalmente se sancionaría la culpa, conductas gravísimas quedarán impunes por ausencia de conciencia de ilicitud, no obstante que una diligencia mínima habría bastado para superar el error⁸⁷ (Cury, II, pag.65).

c).- **Teoría limitada del dolo** : Mantiene la posición anterior, pero tratándose del error de prohibición evitable, sostiene que cuando esta importe una “especial ceguera jurídica”, esto es, cuando la no superación del error parezca particularmente reprochable, podrá, no obstante, castigarse como si el hecho fuera doloso. Es una solución que rompe toda sistemática y lógica interna⁸⁸, ya que el dolo no admite el conocimiento potencial del injusto, sino sólo el actual⁸⁹.

d).- **Teoría extrema de la culpabilidad** : Enunciada por Alexander Graf zu Dohna, siendo consecuencia de la teoría final de la acción, señala que “**se trata de un error que provoca la falsa convicción** de que se realiza un hecho permitido”⁹⁰. El error de prohibición nunca afecta al dolo o la culpa, que se encuentran en el tipo subjetivo y son totalmente independientes de la conciencia de la ilicitud. Sólo afecta a ésta, en tanto el error de prohibición inevitable suprime la conciencia de la ilicitud; el evitable, la atenúa (atenuando la culpabilidad en general y obligando a atenuar la pena misma).

Sintetizando, la conciencia de la ilicitud puede encontrarse en tres situaciones: perfecta, actual y real, cuando no hay error de prohibición alguno; potencial, si existe un error de prohibición evitable; y suprimida, si el error de prohibición es inevitable.

Los profesores Bullemore y Mackinnon, creen que ésta es la tesis reconocida en la ley para los efectos de prohibición, según se desprende del artículo 11 N°1 del Código Penal (eximente incompleta), ya que en tal caso frente a un error de prohibición indirecto evitable, se plantea una atenuación de la pena

⁸⁷ Cury Urzúa, Enrique, “Derecho Penal”. Parte General Tomo II, 2ª ed. Editorial Universidad Católica de Chile, Santiago, 2005, página 65

⁸⁸ Cfr. Wessels, Johannes, “Derecho Penal”, Parte General (Trad. De Conrado Finzi, Buenos Aires, Ed. Desalma, 1980), páginas 130 y ss.

⁸⁹ Cousiño Mac-iver, Luis, “Derecho Penal Chileno”, Editorial Jurídica de Chile. 1992, Santiago, Tomo III, Página 201.

⁹⁰ Cfr. Cousiño, ob.cit. página 185 y ss. Cfr. Dohna Alexander, “La Estructura de La Teoría del Delito” (Traducción de Carlos Fontán Balestra y Eduardo Friker, Buenos Aires, Edit. Abeledo- Perrot, 1958).

aplicable a la conducta dolosa, pero no un castigo a título culposo, solución que no va variar respecto de las demás clases de errores de prohibición.

e).- **Teoría limitada de la culpabilidad** : postula tratar el error de prohibición indirecto como un error de tipo, tesis que los finalistas y post finalistas no consideran aceptable, pues, como señala Cury, quien mata a otro creyéndose erróneamente agredido no se equivoca sobre el tipo objetivo, pues lo conoce y quiere realizarlo; se equivoca sobre la antijuridicidad. Según este autor, confundir ambas cosas importa renunciar a la distinción entre error de tipo y de prohibición y reflotar los obsoletos conceptos de error de hecho y de derecho.

No obstante lo críticas mencionadas, la tesis de la teoría limitada de la culpabilidad es la que ha imperado en los proyectos de modificación de nuestro Código Penal, incluso , haciendo posible algunas interpretaciones provenientes de las teorías del dolo.

En este orden de cosas, a lo menos, tres aspectos importantes de la teoría del delito, para una demostración dogmática y práctica de la inviabilidad de estos puntos de vista como soluciones dogmáticas coherentes. Los mayores problemas, es este aspecto, para las teorías limitadas de la culpabilidad y las que arriban a soluciones similares, se presentan, como lo señala, entre otros⁹¹, con singular acierto Muñoz Conde, en la concurrencia de algunas causales de justificación, en el ámbito de la participación y, en la tentativa.

En resumen⁹², al tratar el error de prohibición sobre los presupuestos fácticos de una causal de justificación como un error de tipo, excluyendo con ello el dolo, en la hipótesis de ocurrir un error invencible sobre el presupuesto de una causal de justificación, no cabría legítima defensa ante éste, por lo que la víctima del error debería soportar el hecho ilícito, sin posibilidad de defensa. Así se llegaría al absurdo de considerar como ilícito el hecho de quien se defiende legítimamente.

En cambio, si un error sobre los llamados presupuestos fácticos de una causal de justificación no afectan al dolo típico, dejando intacto el ilícito o injusto, cabría reaccionar defendiéndose legítimamente de la agresión basada en el error. Esto por que nadie puede ser cargado con la imposibilidad de defenderse cuando su acto cumple con los requisitos de defensa. En este caso se pretenderá señalar que quien se defiende, obrará, a su vez, en error sobre el

⁹¹ Cfr. Muñoz Conde ,Francisco, El error en Derecho Penal (Buenos Aires, Ed. Rubinzal-Culzoni, 2003), página 132; Cfr. Cerezo Mir, José, Curso de Derecho Penal, Parte General , Madrid. 1985, página 414; Cfr. Bacigalupo Zapater, Enrique, Principios de Derecho Penal, Parte General, Edit. Akal/Iure, Madrid,1998, páginas 295 y siguientes.

⁹² Bullemore y Mackinnon, ob.cit. página 94 y ss.

presupuesto fáctico de la causal de justificación, al no haber una agresión ilegítima, siendo atípica su conducta, en vez de justificada. Esta posición, parece no ser la correcta, pues, aún cuando nos encontremos en presencia de una legítima defensa, si el defensor lesiona el bien jurídico del agresor, la lesión a tal bien no puede ser encubierta ni eliminada, existe. A lo más, podrá decirse que es justificada.

En el ámbito de la participación, arribaríamos a problemas similares a los señalados precedentemente, cuando se acepte el tratamiento de los llamados presupuestos fácticos de una causal de justificación como un error de tipo o según las reglas del error de tipo. En efecto, resultaría impune la participación de un tercero que conoce del error del autor del hecho, pero es cómplice o instigador de éste. Toda solución que se ha planteado por la doctrina partidaria de las teorías limitadas de la culpabilidad han revelado al respecto una gran inconsistencia sistemática.

Aún más grave es la situación que se nos plantea en el ámbito de la tentativa, pues de acuerdo a la teoría limitada de la culpabilidad se llega irremediablemente a la conclusión de que la tentativa debiera ser, sistemáticamente impune. Esto porque si el resultado no se consuma, resultaría imposible sancionarla al eliminarse el dolo, no sólo en el caso del error invencible, sino también cuando el error fuera vencible. Esto, teniendo en consideración que : a) no existe tentativa del delito imprudente, y b) la tentativa se rebasa con la consumación (del tipo).

En el caso de rechazar la eliminación del dolo típico por la concurrencia de un error en los llamados presupuestos fácticos de una causal de justificación y aún, en el caso, de no producirse el resultado, es posible apreciar la realización de una tentativa, con la supervivencia del dolo, además de los correspondientes elementos restantes del tipo penal.

3.3.1.4. - El error en el delito tributario

Las diferentes formas de entender las relaciones entre imputación subjetiva e imputación objetiva en derecho penal se concretan en teorías diversas acerca de la existencia y tratamiento del error. Según la comprensión más extendida del injusto, en todo delito es posible distinguir un lado objetivo y un lado subjetivo. En la presente exposición, supra, hemos explicado en detalle que, el lado objetivo del hecho se corresponde con la descripción contenida en la faz objetiva del tipo penal. El lado subjetivo abarca elementos consistentes en una relación psicológica entre el autor y el hecho objetivo (dolo, imprudencia, tendencias, ánimos) y elementos que implican una valoración del ordenamiento jurídico respecto del hecho concreto y su autor (agrupados por

una parte de la doctrina en sede de culpabilidad).

Según la teoría de la culpabilidad, si el sujeto desconoce alguno de los elementos que configuran la faz objetiva (error de tipo), este desconocimiento hace decaer la relación psicológica que liga al hecho. Esta consecuencia es independiente de cualquier valoración posterior del desconocimiento. Si el sujeto, en cambio, desconoce el significado del hecho o de su intervención en él para el ordenamiento jurídico (error de prohibición), entonces rige, en principio, de acuerdo a la teoría de la culpabilidad, el antiguo aforismo romano *error iuris nocet* . Por cierto que en ambos casos, para Van Weezel se admiten excepciones⁹³. Así el error evitable sobre la faz objetiva deja subsistente la (excepcional y disminuida) responsabilidad por imprudencia , mientras que el error inevitable sobre la prohibición tiene como consecuencia la impunidad.

Sobre este tema , la doctrina nacional coincide en que ha llegado la hora de actualizar nuestro Código Penal. Si bien se ha avanzado en aspectos básicos en la teoría de la culpabilidad, y ya superada la etapa en que se distinguía entre “error de hecho” y “error de derecho” en materias penales, aparece como inminente una reforma.

Es así como se torna pacífica en la dogmática nacional la necesidad de utilizar los conceptos de “error de tipo” y “error de prohibición”. Hay , sin embargo, aspectos en donde las soluciones difieren ostensiblemente. Los autores se refieren al tratamiento del “error sobre las circunstancias objetivas de una causal de justificación”, o como se ha preferido llamar por la generalidad de los penalistas, “error de prohibición indirecto” . En el mismo orden de cosas, se puede manifestar una nueva diferencia, que se manifiesta desde el “descubrimiento” de los así llamados “elementos normativos del tipo” , es decir, de elementos de tipo que se refieren de un modo muy evidente a hechos de carácter social en la forma de los hechos jurídicos- por lo que ha sido cada vez más difícil la distinción teórica y práctica entre objeto de la valoración y valoración del objeto, que está en la base de la teoría de la culpabilidad. Ello resulta de vital importancia en el Derecho Penal Tributario, caracterizado por el tecnicismo de su regulación . Un típico ejemplo de elemento normativo es la amenidad de la cosa en el hurto : ¿ puede decirse que en este caso la norma simplemente describe una constelación fáctica?. El conocimiento de la amenidad de la cosa implica el conocimiento de que existen normas que regulan las relaciones con los bienes, según las cuales la propiedad consiste en el uso y goce exclusivos de la cosa por parte del dueño. Tal conocimiento importa, por tanto, la conciencia de lo que se hace al privar al dueño de la

⁹³ Cfr. Van Weezel, Alex. Ob. cit. página 37

cosa. Si al autor le falta ese conocimiento, entonces no sabe lo que hace desde el punto de vista del ordenamiento jurídico , y por ello es que parte de la doctrina trata el error sobre esta clase de elementos como un “error de tipo” excluyente del dolo. “Con ello desaparece, sin embargo l, uno de los principales argumentos a favor de la distinción entre error de tipo y error de prohibición; en concreto, que el sujeto primero, tiene que saber “lo que hace” y sólo luego está en condiciones preguntarse como valora el ordenamiento jurídico esa conducta”⁹⁴. En la realidad, ocurre precisamente lo contrario, y al menos en los tipos que contienen elementos con evidente carácter normativo no puede hacerse en forma convincente la distinción entre valoración del objeto y objeto de la valoración. Una última controversia que suscita la teoría de la culpabilidad son los casos en que el desconocimiento se debe a que el sujeto no tiene ningún interés en conocer. La solución en el ámbito del error de prohibición estuvo en, *error iuris nocet* . Esta solución plantea de inmediato, sin embargo, la pregunta acerca de porqué ha de seguirse un criterio distinto cuando se trata de los elementos de la descripción típica. Cuando la indiferencia se refiere además a “elementos normativos”, **lo insatisfactorio del resultado es aún más patente**. El sujeto que arremete en su indignación contra los objetos que se hallan en su habitación, sin detenerse a pensar que algunos de ellos pertenecen a su arrendador, comete en el peor de los casos un atentado imprudente contra la propiedad (que en nuestro ordenamiento jurídico no es punible). Lo curioso de la solución no radica en que el sujeto resulte impune, sino en que su tratamiento sea completamente distinto del que se otorga a quien piensa que, en casos de indignación, no delinque quien destruye cosas (sean ellas propias o ajenas) de menor valor. En el Derecho Penal Tributario, se presentan con mayor fuerza los problemas anteriores. El carácter técnico y cambiante de la regulación y la necesidad de incorporar abundantes elementos normativos para satisfacer las exigencias del principio de legalidad en las descripciones típicas (en nuestro ámbito las descripciones aluden a boletas, notas de débito, declaraciones exigidas por las leyes, facturas, zona franca , etc.) han tenido como consecuencia un replanteamiento de la distinción entre error de tipo y error de prohibición desde una perspectiva garantista. Al respecto ,Tiedemann propone lo siguiente: la remisión a normas extrapenales constituye una incorporación de elementos normativos al tipo cuando para la percepción del carácter antijurídico del hecho no basta la lectura del tipo penal, sino que es necesaria la norma extrapenal. Formulado positivamente: el conocimiento del estado socialmente deseable y protegido

⁹⁴ Van Weezel, Alex, ob.cit. página 36

penalmente define la conducta. Ello ocurriría especialmente en los casos en que la remisión se refiere a una norma reglamentaria o a un acto individual de la Administración. Esta solución se opone a la tesis de Roxin, que aboga por el tratamiento del error sobre tales elementos según la teoría de la culpabilidad⁹⁵, pero de un modo blando, es decir, considerando que el derecho penal secundario es en principio más frecuente la admisión de un error de prohibición, incluso invencible.

Las posibilidades, son, en consecuencia, las siguientes:

a).- Enriquecer el dolo con el conocimiento de las normas o actos que exigen los elementos normativos del tipo. Esto equivale prácticamente a la afirmación de que el dolo incluye la conciencia de la antijuridicidad, con las consecuencias que ello tiene desde la perspectiva del error. Ésta es, en definitiva, la solución de Tiedemann, y tiene la ventaja de que considera al injusto como una unidad, sin contentarse con “fragmentos” de conocimiento por parte del autor. El problema es que no soluciona los casos de “ceguera ante los hechos”.

b).-Roxin sostiene restringir el dolo al conocimiento de la materialidad de la descripción típica, morigerando los efectos por medio de una teoría “blanda” de la culpabilidad en los supuestos de error. Con esta tesis, sin embargo, el dolo se reduce a algo casi casual , pero, por otra parte, en estos casos se castiga en forma severa la ceguera ante los hechos (dolo), pero ¿ es razonable hacerlo justo en este ámbito del derecho penal mientras que en el ámbito nuclear (por ejemplo, respecto del homicidio) rige en general el criterio de que tal ceguera impide la imputación del dolo?.

El profesor Alex Van Weezel, considera que existen buenas razones para preferir la solución de Tiedemann, y todavía mejores razones para abogar por una eliminación de la distinción entre error de tipo y error de prohibición.⁹⁶ Justifica esta posición diciendo que, la distinción no da cuenta de que el delito no consiste en la causación de un menoscabo a un bien jurídico, sino en la infracción de un deber. Los presupuestos de dicha infracción y de su imputabilidad a una o más personas son la materia de la teoría del delito. Desde esta perspectiva, la conducta delictiva aparece como una declaración del autor (y de los intervinientes) en el sentido de que el ordenamiento jurídico no rige en una situación determinada. Tal declaración sólo es comunicativamente posible en la medida de que quien la realiza cuenta con los

⁹⁵ Cfr. Roxin. AT , Tomo I, páginas 21 y ss.

⁹⁶ Van Weezel, Alex, ob. cit. , página 39

elementos para poner en tela de juicio la vigencia del ordenamiento jurídico. Ya que las conductas relevantes en este sentido se hallan definidas normativamente, el conocimiento de la estructura normativa de la sociedad, al menos en lo que respecta a la conducta típica, es elemento imprescindible de la actuación delictiva. Por eso, aquel a quien no puede atribuírsele el conocimiento de que cualquier forma de abastecimiento de gas (natural comprimido a gas licuado de petróleo) a vehículos motorizados requiere del registro previo ante la Superintendencia de Electricidad y Combustibles conforme al artículo 2° de la Ley N° 18.502, no puede realizar el tipo del artículo 97 N° 26 del Código Tributario; lo mismo puede afirmarse respecto de quien supone que la reapertura del local clausurado una vez pagada la multa constituye sólo un procedimiento burocrático, al menos respecto de la figura prevista en el artículo 87 N° 13 del Código Tributario. Por lo anterior, Van Weezel estima que no es correcto atribuir a un tipo penal el carácter de ley en blanco por la sola presencia de elementos normativos⁹⁷, por lo que los delitos tributarios no lo serían, sino se les quiere convertir en delitos de mera desobediencia. Entonces, en el ámbito tributario y respecto de las figuras más relevantes, la cuestión se reduce por lo tanto a determinar si el sujeto, para actuar dolosamente, debe conocer la verificación de los presupuestos de la existencia de la obligación tributaria, o si además debe conocer que dichos presupuestos han dado origen a una deuda frente al Fisco, a la cual él se sustrae mediante su comportamiento. Como los delitos tributarios, no son delitos de mera desobediencia, sería improcedente aplicar respecto de ellos la teoría de la culpabilidad, en el sentido de que el desconocimiento evitable dejaría en todo caso subsistente el dolo. Por el contrario, los elementos contenidos en la remisión deben ser abarcados por el dolo del autor; es decir, al sujeto debe poder atribuírsele el conocimiento de que con su comportamiento se sustrae a una deuda frente al Fisco. Si tal atribución no fuera posible, entonces es preciso atender al motivo del desconocimiento. Cuando el motivo es razonable según la valoración social, la conducta es socialmente adecuada, es decir, atípica o no culpable. Cuando el motivo no es razonable, el juez podrá por regla general, reducir en algo la pena, según el peso del motivo, hasta llegar incluso a imponer una pena semejante a la que correspondería- de existir- un ilícito imprudente. Tratándose del problema del desconocimiento por indiferencia, sólo es abordable mediante la institución del *dolus indirectus*. Pero precisamente en el ámbito tributario hay buenas razones para pensar que tal institución no es aplicable sin una reformulación previa e integral de la problemática.

⁹⁷ Van Weezel, Alex, ob.cit. , página 40

Con todo, queda claro el aporte de la ciencia penal moderna a la discusión: en la medida en que se concibe la teoría de la imputación objetiva- al menos en parte importante- como una teoría del significado socialmente vinculante del comportamiento, todo elemento del tipo es en realidad un elemento normativo. Es por ello que todo dolo es un “dolo malo” : si no existe la posibilidad de atribuir al sujeto un conocimiento suficiente del significado de su conducta, no puede atribuírsele dolo alguno.

3.3.1.5.- El tratamiento del error en el Código Tributario

El Código Tributario contiene una regulación original de la problemática del error, sobre la que vale la pena realizar algunas consideraciones. El análisis mostrará que no es posible prescindir de una normativización de las categorías del error y la exigibilidad.

a).- La regla del artículo 110 del Código Tributario : Ésta norma regula expresamente el error en materia penal tributaria. Según esta norma, el “conocimiento imperfecto del alcance de las normas infringidas” puede constituir bajo ciertos presupuestos la circunstancia eximente del artículo 10 N° 12 del Código Penal o, en su defecto, la atenuante del artículo 11 N° 1 del mismo cuerpo de leyes.

Como hemos visto, el “conocimiento del alcance de las normas infringidas” se refiere al conocimiento necesario para que se configure el dolo del delito en cuestión. En este sentido llama la atención el hecho de que según el artículo 110 del Código Tributario el error sobre el alcance de las normas pueda fundamentar tanto la exención de responsabilidad como su atenuación. Por otra parte, la ley no precisa en que casos se configura la eximente y en qué otros tiene aplicación sólo la atenuante, sino que se limita a encomendar al tribunal la apreciación en conciencia de los hechos constitutivos de la circunstancia respectiva. Se trata de una solución plausible, que combina las ventajas de la teoría del dolo con las de la culpabilidad: el Código Tributario no contempla delitos imprudentes, pero la falta de conocimiento adecuados a la actividad económica que el sujeto realiza constituye una especie de “culpa de derecho”. Éstas hipótesis se castigan sólo cuando el juez los estime pertinente, pero con una pena atenuada como si se tratara de un hecho imprudente.

Las consideraciones anteriores permiten explicar la confusa remisión del artículo 110 del Código tributario al artículo 10 N° 12 del Código Penal. Ésta última norma contiene dos eximentes de diversa índole, una justificante amplia (semejante a la del artículo 10 N° 10 del Código Penal) y una

exculpante por “insuperabilidad” de la causa. Todo ello, además, referido al “que incurre en una omisión”. Como se ha visto, la norma del Código Tributario regula el error sobre el alcance de la obligación tributaria y, como consecuencia de ello, los presupuestos cognitivos del dolo, entonces la remisión del art. 110 del CT no puede entenderse referida a la causa de justificación del art. 10 N ° 12 , 1ª alt. Del Código Penal, sino exclusivamente a los casos de insuperabilidad de la causa de la omisión. Según Van Weezel⁹⁸ , el error sobre el alcance de la infracción hace desaparecer el dolo del hecho para dejar subsistente una especie de culpa de derecho, la que a su vez remite de un modo especialmente intenso a “ un momento de omisión”, la omisión de procurarse los conocimientos necesarios para el ejercicio de la actividad económica de que se trata. Es precisamente esta “omisión” la que el legislador no quiere castigar siempre, por lo que ha establecido que “en los procesos criminales generados por infracción de las disposiciones tributarias” (con independencia de si la infracción se produce como consecuencia de un despliegue de energía física o no), “podrá” considerarse excusable el conocimiento imperfecto de las obligaciones pertinentes.

Parece evidente que el legislador tributario al redactar la norma en comento, ha tenido en mente únicamente al contribuyente de recursos escasos e instrucción insuficiente, que no está en situación de acceder a una señoría tributaria profesional. A todo ciudadano del que no pueda predicarse esta cualidad sería aplicable, en consecuencia, un régimen más estricto, que no podría ser otro que el de la teoría estricta de la culpabilidad, no existiendo la posibilidad de atenuar la pena por conocimiento imperfecto de la norma. Pareciera entonces, que la opción del Código Tributario sería entonces, *a contrario sensu* , el régimen del todo o nada de la teoría de la culpabilidad que sólo admitiría correcciones por la vía de una apreciación flexible de los supuestos de la invencibilidad del error.

Creemos, por el contrario que lo anterior pone en entredicho el principio de la igualdad en la repartición de las cargas, discriminando entre el contribuyente de escasos recursos y el contribuyente medio, por lo que consideramos posible abogar por una aplicación analógica de la regulación del art. 110 del Código Tributario. A esto se suma la voz prácticamente unánime de la doctrina en el sentido de conceder una eficacia mayor a los supuestos del error en el ámbito del derecho penal secundario, como lo es el Derecho Penal Tributario. Tal aspiración es la que

⁹⁸ Van Weezel, Alex, ob.cit, página 43.

ha llevado a proponer la incorporación de las normas de remisión como elementos normativos del tipo. Incluso, quienes se inclinan por la aplicación de la teoría de la culpabilidad añaden el importante complemento de que es necesario dejar suficiente espacio para la apreciación del error de prohibición, incluso invencible. Pues bien, precisamente a este resultado conduce la regulación del art.110 del Código Tributario: el desconocimiento del alcance de la norma excusa o al menos atenúa la responsabilidad, si existen motivos razonables para ello. Desde el punto de vista material, la norma poseería, en consecuencia, un contenido de aplicación general, aunque la ley se refiera expresamente sólo al contribuyente de escasos recursos pecuniarios.

b).- Normativización del error y su vencibilidad⁹⁹: El artículo 110 del Código Tributario introduce dos elementos importantes en el sistema penal tributario. Por un lado, la norma admite el error sólo cuando una “causa justificada”¹⁰⁰ - la ley da un ejemplo: insuficiente ilustración del infractor de escasos recursos- permita “presumir” un conocimiento imperfecto del alcance de las normas infringidas. Es decir, fuera de las situaciones circunscritas por estos presupuestos no puede hablarse de error en el sentido de una descarga de responsabilidad, aunque de hecho exista ignorancia del infractor. Y viceversa, hay error siempre que causas justificadas hagan presumir el conocimiento imperfecto de las normas; cuál haya sido de hecho el nivel de conocimientos del infractor es irrelevante para la valoración de la situación de acuerdo al artículo 110 del CT.

En segundo término, la referencia del artículo 110 CT al art. 10 N° 12 del Código Penal pone en relación dos instituciones centrales de la parte general: la teoría del error y el elemento de la culpabilidad generalmente conocido como exigibilidad de otra conducta o normalidad de la motivación (insuperabilidad de la causa). La relación entre una y otra de aquellas instituciones en relación con las normas tributarias, pone de manifiesto que el problema de vencibilidad o invencibilidad del error es en definitiva un problema de exigibilidad, y que por lo mismo no es adecuado dividir sistemáticamente el lado subjetivo del hecho entre faz subjetiva del tipo y la culpabilidad. Los límites de la invencibilidad del error, por una parte, y de su eficacia respecto de la punibilidad, por otra, son en cambio variables y dependientes de cada ámbito de regulación. En este sentido¹⁰¹ la norma del

⁹⁹ Van Weezel, Alex, ob.cit. páginas 45 .

¹⁰⁰ En el sentido de una causa “razonablemente suficiente”, la ley según Van Weezel, Alex, ob.cit, pág.45, utiliza aquí un lenguaje totalmente coloquial.

¹⁰¹ Van Weezel, Alex, ob.cit. páginas 45.

art.110. del CT. Contiene una opción precisa, en el ámbito penal tributario, cual es que, si existen motivos razonables que haga presumir un conocimiento imperfecto del alcance de las normas infringidas, el tribunal puede eximir de responsabilidad o reconocer una atenuante.

3.4.- La antijuridicidad en el delito tributario

Las causas de justificación más emblemáticas del Derecho Penal común; en las que consiste el estudio de la antijuridicidad; no pueden tener aplicación respecto de la mayor parte de los delitos tributarios¹⁰²: El Fisco no es- al menos en principio- agresor injusto; las leyes tributarias suelen prever mínimos exentos, de modo que situaciones de necesidad justificante son difíciles de imaginar y, por otra parte, las reglas del estado de necesidad (artículo 10 N ° 7 CP) sólo permiten afectar la propiedad ajena. Algo análogo puede decirse del consentimiento, pues ya que la iniciativa en el proceso penal corresponde exclusivamente al Servicio, los casos de consentimiento carecerán por definición de relevancia penal; más aun : en virtud del artículo 162 inciso 3° CT el consentimiento funciona en realidad como una causa de atipicidad que necesariamente opera sin necesidad de declaración judicial.

En el ámbito penal tributario entran en consideración, por lo tanto, sólo causas genéricas del artículo 10 n° 10 y 12, primera parte del Código Penal. El artículo 110 del Código Tributario se refiere, según se ha visto, especialmente al artículo 10 N° 12 del Código Penal, estableciendo expresamente un supuesto denominado por la doctrina “conocimiento imperfecto del alcance de la norma”. Sistemáticamente hablando, la norma del Código Tributario contiene una aplicación del principio de imputación según el cual el deber presupone el poder y por lo tanto no corresponde al tratado de la antijuridicidad, sino al de la culpabilidad. De este modo queda de manifiesto, no obstante, la estrecha relación que existe entre dos instituciones que la doctrina suele tratar en forma aislada, la inexigibilidad de otra conducta y el así llamado error (invencible) de prohibición.¹⁰³

Un problema de relevancia en éste tema son las acciones neutrales e intervención delictiva, que en el ámbito tributario , abarca desde el aporte de la secretaria que escribe y despacha una factura o declaración de impuestos, pese a que por casualidad le consta su falsedad o falta de integridad; hasta la colaboración de empleados bancarios en maniobras de ocultamiento de ganancias de capital. La preguntas al respecto, son si , en que caso, bajo qué

¹⁰² Van Weezel, Alex, ob.cit, página 77.

¹⁰³ Van Weezel, Alex, ob.cit. , páginas 77 y 78

presupuestos y hasta qué punto una persona puede tener en cuenta los proyectos delictivos de otra al realizar una prestación determinada en el contexto de su trabajo profesional.

En general, la dogmática, en relación con los actos neutrales y la intervención delictiva estima que lo verdaderamente relevante es, que la imputación no puede fundarse en la mera causación dolosa. Antes que el dolo y la culpa es preciso comprobar la relevancia o valoración de una conducta para el ordenamiento jurídico. Puede llamar la atención que Van Weezel haya tratado este tema en el marco de la teoría de la antijuridicidad, a pesar de que se trata de una cuestión general de interpretación de los tipos penales. Dicho autor opina que la razón es muy simple: el Código Penal ofrece en las causas genéricas de justificación en comentario (art.10 N° 10 y 12 , 1ª Parte CP : Obrar u omitir en cumplimiento de un deber o en el ejercicio legítimo d un derecho, autoridad , oficio o cargo) una prometedora posibilidad para la recepción de la evolución descrita en el ámbito de la complicidad¹⁰⁴.

3.5.- La culpabilidad en el delito tributario

Por los alcances del presente trabajo y según la estructura tradicional del delito, en el ámbito de la culpabilidad trataremos las cuestiones relativas a la imputabilidad y a la normalidad de la motivación o exigibilidad.

Uno de los aspectos más debatidos en el derecho penal económico es la posibilidad de sancionar económicamente a las personas jurídicas.

El régimen sancionatorio de las personas jurídicas en el Código Tributario se haya en estrecha relación con el sistema que utiliza la ley para distinguir entre

delitos e infracciones. Tal distinción depende de la cuestión formal de la competencia para la imposición de sanciones corporales (art.105 inciso 3° CT) y de la discrecionalidad del Director en orden a perseguir el hecho amenazado con multa y sanción corporal por la vía criminal o administrativa (art.162 inciso 3° CT.)¹⁰⁵. En general de acuerdo al juego de los artículos mencionados y de los arts. 98 y 99 del Código Tributario Los tribunales de Justicia sólo podrían imponer una sanción de multa a una persona jurídica cuando el proceso correspondiente se inicia por la vía de una acción que tiene su causa en una resolución administrativa previa del Director Regional. No obstante, en tal caso ya se encuentra adoptada la opción por la vía administrativa y , por consiguiente, por la exclusión de la sanción penal, de modo que la

¹⁰⁴ Van Weezel, Alex, ob.cit. , página 85.

¹⁰⁵ Van Weezel, Alex, ob.cit. , página 88.

jurisdicción- actuando como tribunal administrativo- en rigor nunca podrá imponer una pena de multa a una persona jurídica, sino sólo una sanción administrativa de carácter pecuniario. A esta situación se refiere el art. 98 del CT. que, en relación con el artículo 8º inciso 1º N°5 del Código Tributario establece la responsabilidad contravencional tributaria de las personas jurídicas.

Las personas jurídicas no son susceptibles de apremios.

Especialmente interesante es la cuestión de la normalidad de la motivación o exigibilidad de otra conducta, pues el Código Tributario en su artículo 110 se refiere expresamente a la norma del artículo 10 N° 12 del Código Penal. La remisión, en el contexto de las dificultades generales de interpretación de la norma del Código Penal y de la comprensión tradicional de la problemática, para el profesor Van Weezel, puede tener dos sentidos diversos;

1.- Según el primero de ellos, nuestra ley partiría- en todo el sistema, pero especialmente en el artículo 10 del Código Penal- de la base de que las omisiones son menos graves que las acciones y por eso habría establecido, sólo aplicable a las figuras omisivas : la omisión “por causa insuperable” no es punible. Con ello se establecería en el ámbito de la acción, una causa genérica de exculpación, que permitiría atribuir a situaciones anormales de motivación un efecto eximente de la responsabilidad, siempre que concurra el requisito de “la insuperabilidad”. En la situación en comento la “causa insuperable” aludida es , por ende, una que convierte en invencible el error del autor.

2.- Una segunda posibilidad de interpretación consiste en considerar que el artículo 10 N° 12 , 2ª alt. CP. Sólo se refiere a los casos de “ausencia de omisión” por falta de una posibilidad real de evitar el resultado.

La falta de ilustración del artículo 110 del Código Tributario constituiría en este sentido una concreción de las causas posibles de falta de voluntariedad por causa insuperable.

Sin embargo, ninguna de las dos opciones reseñadas resulta, para Van Weezel, totalmente convincente y para alcanzar , a su juicio, una solución correcta es preciso prescindir de la distinción entre acciones y omisiones en el plano de la imputación. La norma del artículo 110 del CT. no guarda relación con esta distinción, sino con comportamientos en los que no se ha tenido en cuenta las normas y obligaciones tributarias pertinentes. En este sentido puede hablarse si se quiere, de “un momento de omisión”. En cualquier caso , no se trata de una causa genérica de exculpación sólo aplicable a las omisiones ni de casos de ausencia de omisión. La culpabilidad del delito tributario decae por anormalidad de la motivación en las hipótesis tradicionales de fuerza

irresistible y miedo insuperable.

Como la inexigibilidad de otra conducta es una causa de exculpación o de atenuación basada en un déficit motivacional excusable, el requisito de que exista una “causa justificada” del conocimiento insuficiente debe ser llenado de contenido en cada caso concreto. A juicio de Van Weezel, para dar por establecida la eximente y, *mutatis mutandis*, la atenuante del art.110 del CT¹⁰⁶., hay que tener en cuenta que el juicio ha de realizarse teniendo en cuenta la finalidad de la pena, reafirmar normativa y cognitivamente la vigencia de la norma, como asimismo, la motivación de autor ha de poder considerarse como reacción adecuada a la situación en que se encuentra, lo que especialmente ocurre cuando el autor no es el mismo responsable de dicha situación, lo que significa que el conflicto puede explicarse como casualidad o como competencia de otro (dado el caso, puede se el mismo Fisco; el artículo 26 del Código Tributario menciona un caso , referido a la interpretación de las normas emanada del propio Servicio).-

¹⁰⁶ Van Weezel, Alex, ob.cit. , página 93

Capítulo IV

4.- ADECUACION TIPICA DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS

4.1.- Cuestiones generales sobre la adecuación Típica

A fin de tener una claridad expositiva sobre el tema de la tipicidad y; sin dejar de considerar que el TIPO PENAL es uno sólo, “que en sentido estricto es la descripción de la conducta prohibida por una norma”¹⁰⁷, hemos considerado menester efectuar un trabajo sistemático de adecuación o adecuancia típica, en el sentido de subsumir la conducta en la descripción abstracta trazada por el legislador. Para estos efectos se efectúa una distinción clásica entre; Tipo Objetivo, por un lado y; Tipo subjetivo, por el otro.

.-**El tipo objetivo** : Dentro de éste encontramos los siguientes elementos descriptivos o normativos, a saber:

a).- **La acción típica** : La acción entendida como una conducta humana exterior evitable, está definida en lo esencial, por el **VERBO RECTOR** con el que se trata de determinar si la acción llevada a cabo por el sujeto activo es o no la misma que el legislador prohíbe.

Además del verbo rector, se considera parte de la acción, en un sentido más amplio de la misma, las llamadas **MODALIDADES** de la acción, las que están referidas a los siguientes aspectos;

- **Los sujetos de la acción**, siendo el sujeto activo de la acción el que incurre en el delito. Si cualquier persona puede incurrir en un determinado delito, se trata de un sujeto activo común; si sólo algunas personas que poseen una especial calidad jurídica pueden incurrir en el delito, se trata de un sujeto activo calificado. Cuando la calidad del sujeto activo es el fundamento mismo de la existencia del delito y de la responsabilidad penal, se trata de un delito especial propio (esto es, de sujeto activo calificado); si esa calidad sólo fundamenta una modificación de la responsabilidad legal, se trata de un delito especial impropio. En cuanto al sujeto pasivo, se sostiene que no tiene importancia para la adecuación típica. Sin embargo en algunos delitos si tiene importancia, especialmente en los delitos tributarios, según trataremos in extenso.

¹⁰⁷ Bacigalupo, Enrique, ob.cit., página 80.

- **El objeto material de la acción**, se refiere a aquella persona o cosa sobre la que recae la acción. No debe confundirse con el objeto material del resultado, que es aquella cosa o persona sobre la que recae el efecto de la acción, ni tampoco con el objeto jurídico del delito, que se refiere al bien jurídico protegido por el delito y que resulta, en definitiva, lesionado.
- **El lugar de la acción**
- **Las formas de comisión**, que pueden tener importancia para describir con mayor precisión la conducta típica (por ejemplo, “usando violencia o intimidación o fuerza en las cosas”).

b).- **El resultado**: se trata de las consecuencias visibles ocasionadas en un objeto material del delito o de las consecuencias de la acción verificables a través de un procedimiento intelectual. Para que este exista no es necesario la existencia de un objeto material de él, , aunque si es factible, como en el delito tributario, verificar la existencia contable del resultado, éste es para algunos el perjuicio fiscal.

c).- **El nexo causal o la relación de causalidad**. Este tema de gran complejidad que ha tenido una evolución constante en materia jurídico-penal, intenta responder la siguiente interrogante. **¿ Cuando una acción determinada es la causa de un resultado específico, o bien, cuando éste es consecuencia de aquél?.**

Se han elaborado varias teorías que pretenden explicar el nexo causal y responder la interrogante señalada precedentemente siendo de relevancia para los delitos tributarios las siguientes ;

- La teoría de la adecuación típica o de la relevancia típica: Postulada por Beling en el año 1931, y en la cual se considera a Mezger ¹⁰⁸ como su máximo exponente, consiste en el primer esfuerzo de convertir la causalidad en un concepto jurídico-normativo, en oposición a las anteriores escuelas, que la explicaban desde una perspectiva naturalística. Según esta teoría el nexo causal vincula una acción típica con un resultado típico, ambos prohibidos por la ley. Es decir una vez que se verifica la causalidad natural se debe verificar *la* causalidad jurídicamente relevante , **“y se resuelve el problema de la responsabilidad exclusivamente con arreglo a criterios jurídico-**

¹⁰⁸ Mezger, Edmund, ob.cit. página 113.

penales”¹⁰⁹. Según señala Cerezo Mir, Beling consideraba que, sólo es causa aquella acción que pueda considerarse comprendida en el verbo que constituye el núcleo del tipo interpretado con arreglo al sentido que tiene en el lenguaje de la vida corriente. Para Mezger es “una teoría sobre la relevancia jurídica”. Así, al causar la muerte de otro, como en el caso de quien respetando las leyes del tránsito atropella a un peatón que en estado de ebriedad cruza imprudentemente la calle y le causa la muerte no existe una causalidad jurídicamente relevante, pues, la relación de causalidad entre la acción (manejo cuidadoso) y el resultado (muerte del peatón por atropello a causa de su propia imprudencia) no es lo mismo que matar a otro.

- La teoría de la imputación objetiva : Es una evolución de la teoría anterior, en la que Larenz, reintroduce el concepto de imputación en una época en que éste solo tenía relación con la culpabilidad. Al separar el hecho propio del accidente denominó imputación objetiva al “juicio sobre la cuestión de si un suceso puede ser atribuido a un sujeto como propio” El concepto ontológico de Larenz no es aceptado por la doctrina que adopta la imputación objetiva, basándola en consideraciones teleológico-normativas derivadas del fin que se atribuye al derecho penal y a las normas penales, tal como lo expusiera Roxin. Se distinguen dos corrientes, una restrictiva, encabezada por Roxin, Jeschek, Wölter, Schünemann, que define aquella, como el conjunto de reglas existentes según las cuales se puede considerar que un resultado es objetivamente imputable a una acción. Un segundo punto de vista, representado por Günther Jakobs, sostiene una concepción amplísima de imputación, que la enmarca en el punto de vista funcionalista del derecho Penal, trascendiendo el ámbito del tipo objetivo.

d).- Elementos descriptivos y normativos del tipo

Los primeros son aquellos aprehensibles mediante una simple operación cognoscitiva, sin necesidad de recurrir a criterios de interpretación o valoración. En cambio, los elementos normativos del tipo, especialmente relevantes en los delitos tributarios; son aquellos que requieren de una valoración para ser adecuadamente aprehendidos. Si dicha valoración es jurídica, hablaremos de elementos normativo

¹⁰⁹ Mezger Edmund, ob.cit. página 113.

jurídicos (facturas, liquidación, giro, boletas , notas de débito , notas de crédito, etc.), si ella se refiere a una valoración de carácter cultural, se tratará de elementos normativos culturales (honestidad, buena fama, buenas costumbres).

- El tipo subjetivo

a).- **El dolo**; en primer lugar la acción puede ser ejecutada con dolo o con culpa, siendo ambas incompatibles, salvo la situación especial de los delitos preterintencionales. El dolo penal es distinto del dolo civil. En efecto, aquél es un concepto neutro , avalorado, sinónimo, simplemente de la finalidad de la acción típica, la que es juzgada posteriormente en relación con las causales de justificación o de reprochabilidad, respectivamente. En cambio, el dolo civil conlleva una intención maliciosa de causa daño o injuria a otro. El dolo penal, puede ser directo o eventual, clasificación inexistente en materia civil. Por último el dolo penal puede estar orientado a la comisión de variados actos típicos en contra de diferentes bienes jurídicos, en circunstancias que el dolo civil está orientado a dañar el patrimonio o injuriar el honor de las personas.

El dolo puede definirse desde el punto de vista penal como “el conocimiento de los elementos del tipo y la voluntad de realización del mismo” .

A partir de la definición anterior se distingue un “**elemento cognitivo**” y un “**elemento volitivo**” del dolo¹¹⁰.

En definitiva, entonces el dolo es la voluntad final tipificada. Si esa finalidad es buena o mala, tolerable o no se juzgará con posterioridad, en dos momentos sucesivos: en **la antijuridicidad**, en relación con el ordenamiento jurídico, verificando la existencia o inexistencia de causales de justificación que autoricen la realización de la acción típica; y en **la culpabilidad** donde se juzgará la conducta del sujeto, verificando la posibilidad de reprocharle o no su conducta ilícita.

¹¹⁰ Bullemore y Mackinnon, ob.cit. página 31, cfr. Bacigalupo, Enrique, ob.cit. , página 103 ; Cerezo Mir, José Curso de Derecho Penal Español. Parte General, Teoría Jurídica del Delito, Tomo II. 6ª ed. Editorial Teknos . Madrid 1999 , página 411.

b).- Los especiales elementos subjetivos del tipo

Son elementos subjetivos exigidos en ciertos tipos penales y que no coinciden con el dolo. Tales son los casos, por ejemplo, del ánimo del lucro y del ánimo de señor y dueño en el hurto. Sin mayor importancia para los delitos tributarios¹¹¹, pues cuando en el artículo 97 se refiere a procedimientos “encaminados a ocultar a desfigurar el monto de las operaciones” (Nº 4), “de maniobras tendientes a aumentar el verdadero monto de los créditos” (Nº 4), de facilitar documentos “con el objeto de cometer o facilitar la comisión de ciertos hechos (Nº 4), o bien el uso de ciertos medios “para defraudar” al Fisco (Nº 22 y Nº 25) ,el Código tributario se refiere al dolo de dichos delitos, reforzado semánticamente en la figura de que se trata para hacerla plausible desde una perspectiva político criminal¹¹², Bacigalupo¹¹³ prefiere llamarlos “elementos especiales subjetivos de la autoría”, pues, en su opinión, su concurrencia determina que un sujeto pueda ser considerado “autor” de un delito determinado. Así expresa que “... el que se apodera de una cosa mueble ajena para otro, que tiene además ánimo de lucro, realiza la acción de hurto dolosamente, pero no es autor porque carece de ánimo de lucro. El otro, que tiene ánimo de lucro, es autor (mediato) del hurto”¹¹⁴.

4.2.- Adecuación Típica de los delitos contenidos en el artículo 97 del Código Tributario

4.2.1.- Primer Delito contenido en el Inciso 1º del Nº4 del artículo 97 del Código Tributario¹¹⁵

Las DECLARACIONES MALICIOSAMENTE INCOMPLETAS O FALSAS QUE PUEDAN INDUCIR A LA LIQUIDACIÓN DE UN IMPUESTO INFERIOR AL QUE CORRESPONDA.

Los requisitos copulativos del delito son:

¹¹¹ Van Weezel, ob.cit. página 68.

¹¹² Esto es correcto también si se piensa que el artículo 97 Nº4 inciso 5º CT es un delito autónomo y no un acto preparatorio penado expresamente: se trataría simplemente del dolo. Cfr. Van Weezel, ob.cit. pág.68.

¹¹³ Bacigalupo, Enrique, ob.cit. página 115

¹¹⁴ Bacigalupo, Enrique , “Lineamientos de la Teoría del Delito”, Editorial Hammurabi , Buenos Aires,1986.página 38

¹¹⁵ Ugalde Prieto, rodrigo/García Escobar, jaime, ob.cit. página 11.

1.- Que se haya presentado una declaración. En consecuencia No se configura el delito si la declaración se confecciona y no se presenta.

2.- Que la declaración sea falsa o incompleta.

-Falsa : Que contenga datos carentes de realidad o de veracidad. Esta falsedad puede ser material o ideológica.

-Incompleta: Que no contenga la totalidad de los datos o antecedentes tributarios del contribuyente, sino que sólo una parte de ellos.

3.- Que la declaración presentada pueda inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda. Esta exigencia debemos relacionarla con lo dispuesto en el inciso 2° del artículo 105 del Código Tributario que dispone: “La aplicación de las sanciones pecuniarias por la justicia ordinaria en relación a los tributos cuya evasión resulte acreditada en el respectivo juicio”.

En opinión del autor Rodrigo Ugalde esta norma permite concluir que sólo podrá haber sanción cuando se determine *un monto real y concreto* de tributos evadidos o defraudados.¹¹⁶

4.- Que las falsedades u omisiones sean maliciosas, esto es, que el contribuyente debe haber incurrido en ellas con el propósito definido de privar al Fisco de percibir los impuestos que le corresponden.

Tipo objetivo

Verbo Rector y Conductas: Estamos en presencia de un verbo rector que abarca varias conductas, es decir de carácter múltiple. La primera de ellas, se refiere a declaraciones “manifiestamente incompletas o falsas, que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponde”. Son éstas las que deben hacerse para que el Servicio de Impuestos Internos tenga una base sobre la cual calcular el monto del impuesto a que están afectas las operaciones de que da cuenta esta declaración, o a que están afectos los ingresos o utilidades de quien preste las mismas. En nuestra opinión es excesivo que cualquier declaración que deba presentarse ante el Servicio de Impuestos Internos y se entienda por falsa, sea constitutiva de delito. En efecto, las declaraciones falsas a que se está refiriendo este tipo penal son las relacionadas con una impresión errónea o equivocada respecto del monto de los ingresos que sirvan de fundamento para la base imponible, datos que permiten al Servicio de Impuestos Internos hacer efectivo el cobro. La ley exige que la declaración

¹¹⁶ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. , página 12

sea incompleta. Esta falta de integridad de la misma va advertirse en que no están en la declaración todas las operaciones que el contribuyente ha efectuado y éstas tienen que ser causantes, a lo menos potencialmente, de un eventual perjuicio al Servicio, de tal suerte que agregándole en mente los antecedentes que le faltaron a la declaración, permita al Órgano Fiscalizador cobrar un impuesto mayor del que se habría recaudado con una declaración incompleta o falsa.

4.2.2.- Segundo Delito contenido en el inciso 1º del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario¹¹⁷

Se sanciona: LA OMISIÓN MALICIOSA EN LOS LIBROS DE CONTABILIDAD DE LOS ASIENTOS RELATIVOS A LAS MERCADERÍAS ADQUIRIDAS, ENAJENADAS O PERMUTADAS O A LAS DEMÁS OPERACIONES GRAVADAS.

Los requisitos copulativos del delito son los siguientes:

- 1.- Que se trate de un contribuyente obligado a llevar contabilidad: Por lo tanto este requisito se debe relacionar con el artículo 17 del Código Tributario y 68 de La Ley de Impuesto a La renta, que son las normas que señalan quienes deben llevar contabilidad. Este último señala los contribuyentes que deben llevar contabilidad completa, los que están facultados para llevar contabilidad simplificada y los que no están obligados a llevar contabilidad.
- 2.- Que haya adquirido, enajenado o permutado mercadería o que haya realizado otras operaciones gravadas. El alcance que se debe de dar a estas expresiones no es otro que el que corresponde de acuerdo al Diccionario de La Real Academia de La Lengua Española.
- 3.- Que haya omitido registrar en su contabilidad los asientos correspondientes a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas.
- 4.- Que la omisión haya sido maliciosa.

En esta segunda figura que contempla este inciso 1º, EL TIPO; al expresar que se trate de una omisión en la contabilidad no significa que este sea un delito de omisión, pues es un delito de acción. El sujeto en esencia está falseando su contabilidad y con ello no está incorporando a sus registros todas las operaciones que corresponden. Una lectura detenida del actuar

¹¹⁷ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. , página 15 y ss.

descrito, nos podría llevar a concluir que el Código Tributario presume que el sujeto que no ingresa en sus libros o contabilidad las mercaderías que compra, tampoco va a registrar las ventas cuando ellas se produzcan. En definitiva, esta situación debe entenderse satisfecha con la segunda alternativa descrita, esto es, con el vocablo “enajenar” (considerando que permutar es una forma de enajenar). Así, un sujeto que no pone en su contabilidad los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, por ese sólo hecho causalmente, no está provocando un perjuicio al Fisco, pero podría considerarse, como ha sido la tesis del Servicio un síntoma manifiesto de la intencionalidad. Ciertamente es que el tipo presenta dificultades interpretativas. La determinación de si estamos ante un tipo de peligro a tipo de resultado tiene una gran trascendencia desde el punto de vista de la posibilidad de punición de las etapas imperfectas del delito.

Según el criterio del autor Alejandro Dumay Peña; las anotaciones indebidas en los libros de contabilidad no configuran este delito; esta figura sólo opera cuando se dejan de consignar- se omiten maliciosamente- los asientos relativos a las mercaderías adquiridas o enajenadas ¹¹⁸

4.2.3.- Tercer Delito contenido en el inciso 1º del N°4 del artículo 97 del Código Tributario ¹¹⁹

Se sanciona; La adulteración de balances o inventarios o la presentación de estos maliciosamente falseados.

Se observa en la norma dos figuras diversas relacionadas con los balances o inventarios, a saber;

Primeramente, se sanciona como delito La Adulteración de Balances o Inventarios. Los requisitos de este tipo penal son:

1.- Que se trate de un contribuyente obligado a efectuar balances o inventarios.

Los contribuyentes obligados a ello son aquellos que deben llevar contabilidad de acuerdo a los artículos 17 del Código Tributario y 68 de la Ley de Impuesto a La Renta, señalados en la letra precedente.

2.- Que los balances o inventarios sean adulterados, esto es, que en ellos consignen datos carentes de veracidad o que no correspondan a la realidad.

El verbo rector “adulterar”, significa falsear. Cuando hablamos de adulterar

¹¹⁸ Dumay Peña, Alejandro, ob. cit. Página 164

¹¹⁹ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit., página 16 y ss.

desde el punto de vista del derecho penal entendemos que estamos hablando de la falsedad material. Sin embargo, el legislador en este caso entendió una forma de falsedad tanto física como ideológica. El balance que físicamente se intercala, se borra, reemplazando partidas, suprimiendo o adicionando operaciones, a fin de que se pueda pagar menos, es un típico caso de falsedad material. Será una falsedad ideológica cuando en los libros timbrados y aprobados por el Servicio de Impuestos Internos se hace un balance distinto del real, adulterándolo. Así lo ha entendido cierta jurisprudencia y, por cierto el Servicio, que tiene manifiestamente un interés de interpretar las figuras penales del modo más amplio posible.

No se requiere para configurar el delito que los balances o inventarios sean presentados al Servicio de Impuestos Internos. Sin embargo, si las inexactitudes que constan en los balances o inventarios se deben a caso fortuito o fuerza mayor, no existe delito.

Luego sanciona como delito La presentación de Balances o Inventarios Dolosamente Falseados. Los requisitos de este tipo penal son :

- 1.- Que se trate de un contribuyente obligado a presentar sus balances o inventarios.
- 2.- Que se haya cumplido esta obligación, esto es que los balances o inventarios hayan sido presentados al Servicio de Impuestos Internos.
- 3.- Que el inventario o el balance sea dolosamente falseado.

En relación con este tipo penal hay que destacar la diferencia que existe en cuanto al delito de ADULTERACIÓN DE BALANCES O INVENTARIOS previamente analizado, ya que en la figura de PRESENTACIÓN DE BALANCES O INVENTARIOS DOLOSAMENTE FALSEADOS, el tipo penal contiene expresamente la exigencia del dolo. Por lo tanto, no basta el dolo genérico del artículo 1º del código Penal, como si podría sostenerse que basta para configurar el delito de adulteración de balances o inventarios.

4.2.4.- Cuarto delito contenido en el inciso 1º del N°4 del artículo 97 del Código Tributario¹²⁰

Se castiga: EL USO DE BOLETAS, NOTAS DE CREDITO O FACTURAS YA UTILIZADAS EN OPERACIONES ANTERIORES.

Los requisitos del delito son:

¹²⁰ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit., página 17.

Se sanciona la doble utilización de los citados documentos, los que- por su propia naturaleza-solamente pueden ser utilizados en una oportunidad.

Nuevamente nos encontramos ante un delito que el Servicio de Impuestos Internos interpreta como configurado aún cuando no haya perjuicio fiscal; luego si por error un contribuyente vuelve a usar en nuevas operaciones facturas o boletas ya debitadas, se entiende que el solo hecho de haberlas utilizado satisface la parte objetiva y subjetiva del tipo.

4.2.5.- Quinto delito contenido en el inciso 1º del N°4 del artículo 97 del Código Tributario ¹²¹

El tipo penal sanciona : EL EMPLEO DE OTROS PROCEDIMIENTOS DOLOSOS ENCAMINADOS A OCULTAR O DESFIGURAR EL VERDADERO MONTO DE LAS OPERACIONES REALIZADAS O A BURLAR EL IMPUESTO.

Se trata de una figura genérica cuya imprecisión típica ha sido criticada por la doctrina nacional¹²². Por el contrario, el Servicio de Impuestos Internos justifica la figura típica argumentando que; “En la imposibilidad de prever todas las situaciones posibles, el Código creó una figura genérica para abarcar con ella todas las posibles conductas dolosas, que tuvieran por objeto evadir tributos¹²³,”

Los requisitos copulativos del delito son los siguientes;

- 1.- Deben realizarse otros procedimientos dolosos, o sea, diversos de los sancionados en los tipos penales anteriores;
- 2.- Los “ otros procedimientos dolosos” deben estar encaminados a: Ocultar o Desfigurar el Verdadero Monto de las Operaciones Realizadas, esto es , a esconder o disfrazar o encubrir el monto real de las operaciones realizadas;´

Burlar el impuesto, es decir, esquivar el tributo.

Por lo tanto, si estos otros procedimientos dolosos no están encaminados a ninguno de dichos fines, no se configura el delito que se comenta.

Un ejemplo de este delito genérico sería el caso del contribuyente del IVA que emite facturas a sus clientes y para evitar pagar el impuesto correspondiente las anula mediante NOTAS de CRÉDITO que no remite a los respectivos destinatarios.

Es evidente que las hipótesis de esta figura penal , tienen en común, como finalidad, el que el contribuyente desee burlar el monto del impuesto que

¹²¹ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. , página 18.

¹²² cfr. Vallejos Castro, Eduardo, “La Prueba en el Delito Tributario”, página 317

¹²³ Manual del Servicio de Impuestos Internos, Volumen V, párrafo 5730/12.

está obligado a pagar de acuerdo con las operaciones reales que ha efectuado. A primeras luces parece una norma pleonásmica, porque prácticamente comprende todas las anteriores del mismo inciso 1º del N° 4 del artículo 97, sin embargo se ha resuelto que estamos ante un “Concurso Aparente de Leyes Penales”. El Código Tributario dice **“o el empleo de otros procedimientos”**. Así hay una operación que se asimila a las alternativas ya vistas, pero que no se encuadra perfectamente en ellas, se ha de entender que es esta última alternativa la que debe entenderse satisfecha. Por consiguiente, el Órgano Fiscalizador al impetrar su acción, en el libelo respectivo, debe precisamente invocar la conducta precisa del inciso 1º N°4 del artículo 97 que invoca, ya que la última de las hipótesis se refiere a procedimientos de distinta naturaleza. Ahora bien, cuando dice “procedimiento”, dicha voz implica cualquier forma conductual, expresión de enorme amplitud. La delimitación de la conducta típica se hará entonces en función del elemento subjetivo.

Respecto de este delito, hay que tener presente lo dispuesto en el inciso final del Número 3 del artículo 19 de La Constitución Política del Estado, que dispone:

“Ninguna Ley podrá establecer penas sin que la conducta que se sanciona esté expresamente descrita en ella”

El autor Rodrigo Ugalde P. estima que atendido lo expresado en la norma constitucional precitada, posterior al Código Tributario, podría darse una alegación de INCONSTITUCIONALIDAD de la precitada figura genérica, dado que la conducta no está EXPRESAMENTE DESCRITA EN LA LEY.¹²⁴

En cuanto a su penalidad, hay que señalar que todos los delitos del inciso 1 del Número 4 del artículo 97 del Código Tributario se sancionan con MULTA del 50% al 300% del valor del tributo eludido y con presidio menor en su grados medio a máximo. Por lo tanto, se trata de SIMPLES DELITOS, de acuerdo con lo establecido en el artículo 21 del Código Penal.

Sujetos de los delitos del inciso 1º N°4 del artículo 97 del Código Tributario

El sujeto pasivo en los delitos tributarios, como ya se mencionó supra; al igual que en las infracciones administrativas, es el fisco, el estado en su faz pecuniaria. Por su parte, es sujeto activo de este delito, sólo quien revista

¹²⁴ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. , página 19.

los caracteres de “contribuyente”. Ello se colige de los diferentes verbos rectores y conductas recogidas por la norma, las cuales solo pueden ser ejecutadas por ellos.

Objeto de las figuras penales del inciso 1° N° 4 del artículo 97

Estos tipos penales materialmente recaerán sobre las :“declaraciones”, “libros de contabilidad”, “balances e inventarios”, “boletas”, “notas de débito o de crédito” o “facturas”, “liquidación”.

El resultado como elemento del tipo en los delitos del inciso 1°

En el análisis de las figuras penales del inciso 1° del N°4 del artículo 97 , no podemos dejar de determinar ante que tipo de delito nos encontramos en relación con la “CONSUMACIÓN” del mismo. En efecto, es de gran trascendencia precisar si estamos ante un tipo que requiere resultado o no. Si consideramos que es **Un Delito Formal o de Mera Actividad**¹²⁵, se entiende íntegramente perpetrado aún cuando no haya perjuicio y si lo consideramos, por el contrario, como **Un Delito de Resultado**, la tentativa y la frustración podrán ser castigadas. El Servicio de Impuestos Internos, defendiendo su política impositiva, entiende que aquí existe un delito formal, y que solo el hecho , por ejemplo, de presentar una declaración incompleta, a sabiendas , ya es constitutiva de delito. El Órgano Fiscalizador, tomando la letra de la ley, puede decir, y así lo ha sostenido con bastante solidez, que estamos no frente a un delito que requiere en su etapa de consumación, el perjuicio, sino que se trataría de una especie de delito de peligro. Complementando la idea, señalan que, en esta materia, la Ley sostiene en el numerando 5 del artículo 97, que “la omisión maliciosa de declaraciones exigidas por las leyes tributarias para la determinación o liquidación de un impuesto en que incurra el contribuyente o representante, y los demás gerentes, etc., tendrán una multa del 50% al 300% del impuesto **que se trata de eludir ...**”. No se habla del impuesto eludido, sino del impuesto que se “trata” de evadir. Es decir, no es necesario que se eluda para que se castigue. Otro fundamento de texto que argumentan en la Hacienda Pública, dice relación con el artículo 107 del Código Tributario. Este señala que “Las sanciones que el Servicio imponga se aplicarán dentro de los márgenes que correspondan tomando en

¹²⁵ Para el autor Van Weezel, Alex, los delitos de los incisos 1° y 2° del artículo 97 N° 4 del Código Tributario son delitos de mera actividad y el perjuicio consistiría en una condición objetiva de punibilidad, ob.cit. páginas 46 y ss.

consideración: 5° El perjuicio fiscal que pudiere derivarse de la infracción”. Así, para los efectos de la circunstancias que regulan la pena final se toma en consideración la eventual concurrencia del perjuicio. Por consiguiente, existirían infracciones en las cuales no hay perjuicio y habría delito. De tal manera, estaríamos en presencia de un Delito Formal, que se consumaría por la sola conducta que la ley describe, portadora de una tendencia afectiva claramente manifestada por el contribuyente, en el contexto de su comportamiento, cuál es el de no pagar los gravámenes que el Fisco tiene derecho a percibir.

Sin embargo, no es posible desconocer que el artículo 97 N° 4 del Código Tributario, dice algo radicalmente opuesto a los sostenido en el párrafo precedente, pues señala expresamente que la pena pecuniaria se determina en relación al monto del “tributo eludido” ante lo cual el Servicio replica que, de no producirse la evasión, y para armonizarlos con su interpretación de que se trata de un tipo de peligro, solo cabría aplicar la pena corporal y no cabe dar aplicación a la multa. No obstante, la tesis Fiscal pugna claramente con el texto de la ley, por cuanto ésta señala una pena copulativa compuesta de la sanción pecuniaria “y” corporal. En efecto, no es posible aplicar la pena corporal son aplicar la multa, pues el legislador expresamente utilizó la conjunción “y” en oposición a la disyunción “o” que denotaría una aplicación alternativa de las dos penas.

La tesis de aplicar solo la pena corporal cuando no se produzca perjuicio al patrimonio fiscal no ha prosperado en los tribunales, precisamente por el argumento de texto mencionado precedentemente. De esta forma la tesis sostenida por el Servicio de Impuestos Internos que entiende el delito en comento con el carácter de consumado aunque no se produzca el perjuicio en el entendido de que se trataría de un Delito de Peligro y, por lo tanto el resultado no es necesario para que el delito esté configurado, se estrella, por lo menos desde el punto de vista de la praxis, con la jurisprudencia de nuestros Tribunales, que entiende que el perjuicio es un requisito esencial para que el delito se entienda perfecto.

Al incluirse el mencionado perjuicio en la fase objetiva del tipo, necesariamente estamos sosteniendo que el sujeto para cometer este delito tributario, debe querer realizar todas las partes del tipo, no solo falsificar o adulterar, sino que debe pretender birlar los impuestos o gravámenes que tiene derecho a percibir el Fisco, y debe querer intencionalmente, por consiguiente producir un perjuicio. **Así entonces se explica que el sujeto que no desea producir menoscabo al Fisco, no comete una acción típica, porque falta la parte subjetiva del tipo.**

El momento en que se materializa el perjuicio fiscal, tanto en este inciso 1°

como en el 2º del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario, es al presentar la declaración respectiva y pagar menos de lo que corresponde de acuerdo a la ley.

El tipo subjetivo de los delitos del inciso 1º del N°4 del artículo 97

El sujeto debe ejecutar cualquier procedimiento doloso, encaminado a burlar el impuesto, o desfigurar las operaciones que sirven de base para calcularlos. A mayor abundamiento, la expresión “maliciosamente” no deja lugar a dudas. Es decir, la finalidad de pagar menos impuestos, está implícita en todas y cada una de las conductas que hemos podido distinguir en este inciso 1º. Esto se refleja en otras expresiones utilizadas por el legislador, a saber; “desfigurar el verdadero monto de las operaciones”, “burlar el impuesto”, “inducir a una liquidación de un impuesto inferior”. Respecto del ánimo de lucro que se requiere en los delitos de estafa, éste no es un requisito para configurar los delitos del artículo 97 N° 4, siendo claro el tenor literal de la norma legal.

Según la jurisprudencia para el caso en comento, el artículo 97 N° 4 al consignar el adverbio “maliciosamente” introduce un elemento nuevo, la malicia, que la ley no presume y que por lo tanto debe ser acreditado por la parte acusadora, requiriéndose por tanto como elemento del tipo subjetivo del delito “Un dolo específico”, según el autor Rodrigo Ugalde, y que se traduce en un ánimo preconcebido de evadir impuestos¹²⁶. Por lo demás nuestros tribunales han resuelto que “si las maniobras realizadas por el contribuyente no poseen este grado de voluntariedad, que es esencial no estamos frente a un delito tributario, sino a una mera infracción administrativa.

El autor Alejandro Dumay Peña expresa; “cualesquiera que sean las características del dolo, lo esencial es que, aquellas figuras cuya tipificación incluye la malicia, no se consuman por la simple transgresión de la norma tributaria, sino que es necesario comprobar, además, que los hechos se realizaron con el fin preciso que la disposición referida señala, es decir, que no mediando intención dolosa no hay fraude, sino infracción, ya que la mencionada expresión, así como otras que emplea el Código Tributario-a sabidas- denotan la exigencia del elemento intencional, de la

¹²⁶ Ugalde Prieto, Rodrigo, García Escobar, Jaime, ob.cit. página 14 y ss. Cfr. Etcheberry, Alfredo, Derecho Penal, Parte general, Tomo I, editorial jurídica de Chile, 1998, página 301.

conducta fraudulenta a la que hemos hecho referencia”¹²⁷.

En el mismo sentido, el autor Dumay Peña resume, la función que a la expresión “maliciosamente “ le atribuyó La Comisión Redactora del Código Tributario del primer Código que se contenía en el D.F.L. N° 190, de 5 de Abril de 1960 en los siguientes términos: “Fundamentalmente tres son los motivos o propósitos que se tuvieron en vista para calificar el verbo con la voz “maliciosamente”.

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

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

“Por último se persiguió con ello recalcar que sólo constituía delito la acción contraria a Derecho, o a los valores por él protegidos, realizada con la conciencia de la contradicción”¹²⁸

***Iter criminis* en la figura del inciso 1° del artículo 97**

Siendo el perjuicio un elemento de la parte objetiva del tipo se producen importantes consecuencias en lo que al grado de desarrollo se refiere. En efecto, si el perjuicio a la Hacienda Pública no se da, entonces, el delito puede castigarse en sus etapas imperfectas y podría haber delito frustrado o tentativa del mismo, en su caso.

4.2.6.- Delito contemplado en el inciso 2° del N°4 del artículo 97 del Código Tributario¹²⁹

Se sanciona a : “ Los contribuyentes afectos al impuesto a las ventas y servicios y otros impuestos sujetos a retención o recargo, que realicen maliciosamente cualquiera maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que tengan derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deban pagar , serán sancionados con PRESIDIO

¹²⁷ Dumay Peña, Alejandro, Ob.Cit. , página 298.

¹²⁸ Dumay Peña, Alejandro, ob. cit. , página 113

¹²⁹ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. , página 20.

MENOR en su grado máximo a PRESIDIO MAYOR en su grado mínimo y MULTA de 100% al 300% de lo defraudado.

Los requisitos copulativos de este delito son:

1.-El sujeto activo debe ser un contribuyente afecto al impuesto a las ventas y servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo.

Como se observa , el delito requiere de un SUJETO ACTIVO que sea: a.- Contribuyente de impuestos a las ventas y servicios; o b.- Contribuyente de otros impuestos sujetos a retención o recargo,

2.- Debe realizar maliciosamente las maniobras que se sancionan.

Sobre el adverbio “maliciosamente” nos remitimos a lo ya expresado respecto del inciso 1° de este mismo N°4. La diferencia está en que, en este caso , la malicia debe estar encaminada a AUMENTAR el verdadero monto de los créditos o imputaciones que estos contribuyentes tienen derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deben pagar.

3.- Las Maniobras deben ser TENDIENTES A AUMENTAR EL VERDADERO MONTO DE LOS CRÉDITOS O IMPUTACIONES QUE TENGAN DERECHO A HACER VALER, EN RELACIÓN CON LAS CANTIDADES QUE DEBAN PAGAR.

Fundamentalmente, busca evitar la alteración del **Crédito Fiscal en el IVA** , dado que por dicha vía los contribuyentes del referido tributo pueden llegar a pagar menos impuestos que los correspondientes a la verdadera relación **Débito Fiscal versus Crédito Fiscal** que constituye la base para la determinación del IVA.

El caso típico de aquello es la incorporación de FACTURAS FALSAS para abultar el crédito fiscal. Dicha falsedad puede ser material o ideológica.

Por lo tanto, las maniobras relativas al Débito Fiscal no encuadran con este tipo penal y, por consiguiente, deben sancionarse- si procede- de acuerdo, al inciso 1° de éste mismo N°4.

Interesa destacar qué ocurre cuando las facturas objetadas por el Servicio de Impuestos Internos como FALSAS , **corresponden a operaciones REALES.**

Sobre la materia , La Iltma. Corte de Apelaciones de San Miguel, en sentencia de 3 de Septiembre de 1984, redactada por el Sr. Ministro don JORGE MEDINA CUEVAS, analiza correctamente este problema, bastante común , y absuelve al contribuyente querellado por el Servicio de Impuestos Internos al concluir que las operaciones documentadas con las

facturas objetadas dan cuenta de operaciones reales y no simuladas. Al efecto, es útil transcribir los considerandos 13° y 18° de la referida sentencia¹³⁰:

Primeramente, en el considerando 13° los sentenciadores revisan la prueba que les permite absolver. Este considerando es del siguiente tenor:

“13° Que para dilucidar el punto en cuestión, se ordenó la practica de un peritaje contable para establecer si las operaciones mercantiles debitadas corresponden o no a operaciones realmente ejecutadas por el reo, el que fue evacuado por el perito Joel Pradenas Zapata, a fojas 158 y 159, quien luego de visitar el taller y de efectuar una revisión de todas las facturas de ventas efectuadas entre el 1° de Enero de 1979 y el 31 de Diciembre de 1981, de confeccionar un resumen mensual, anual y total de las ventas del período indicado y de analizar los implementos, accesorios y material que se ocupa en la confección de las urnas metálicas, entró a analizar y comparar el número de juegos de manillas o barandas existentes al 1° de Enero de 1978 y los adquiridos al término del período revisado, con el número mensual, anual y total de las urnas vendidas en igual período, estableciendo un déficit de manillas o barandas, lo que lo lleva a concluir que para hacer posible la venta del número de urnas registradas contablemente, fue imprescindible que el contribuyente un mayor número de manillas o barandas que las anotadas en las facturas de compra no objetadas, de lo que presume que las adquisiciones de manillas, barandas, metales, hojalata, maderas y otras materias primas de que dan cuenta los documentos objetados, corresponden a operaciones reales por lo que el comerciante recibió facturas aparentemente ciertas”.

Luego en el considerando 18° se concluye:

“Que , en definitiva, y teniendo por calificada la confesión que el reo hace en sus indagatorias ya examinadas, el tribunal llega a la convicción de que su actuar se encuentra exento de dolo o malicia y procede, por ello, dictar sentencia absolutoria en su favor, puesto que nadie puede ser condenado si el tribunal no adquiere , por los medios de prueba legal, la convicción de que realmente se ha cometido un hecho punible y en él ha correspondido al reo una participación culpable y penada por la ley.” Sentencia publicada en Revista de Derecho y Jurisprudencia, Tomo LXXXI, Segunda Parte, sección cuarta, página 270.

¹³⁰ La Iltma. Corte de Apelaciones de San Miguel, en sentencia de 3 de Septiembre de 1984, redactada por el Sr. Ministro don JORGE MEDINA CUEVAS, cfr. Ugalde Prieto, Rodrigo, ob.cit. páginas 21 y ss.

4.2.7.- Delito contemplado en el inciso 3º del N°4 del artículo 97 del Código Tributario¹³¹

Se sanciona a :

“El que simulando una operación tributaria o mediante cualquiera otra maniobra fraudulenta, obtuviere devoluciones de impuesto que no le correspondan, será sancionado con PRESIDIO MENOR en su grado máximo a PRESIDIO MAYOR en su grado medio y con MULTA del 100% al 400% de lo defraudado”.

Los requisitos copulativos de este delito son:

- 1.- Simulación de Una Operación Tributaria- por ejemplo: una exportación simulada- o la realización de cualquiera otra maniobra fraudulenta- por ejemplo: aumento indebido del precio de la operación que da lugar a la devolución; y
- 2.- Obtención mediante ello de devoluciones de Impuesto que no le correspondan.

Obviamente que sólo podrán ser condenado por este delito los responsables de La SIMULACIÓN de las operaciones tributarias o quienes realizan cualquiera otra maniobra fraudulenta que permita obtener la devolución.

La obtención de la devolución significa que aquella se debe conseguir o alcanzar la respectiva devolución.

Respecto de este delito , es útil citar la crítica ante las imperfecciones del tipo que realiza el autor don EDUARDO VALLEJOS CASTRO en su obra “Prueba del Delito Tributario”¹³², quien señala lo siguiente:

“El tipo penal contenido en el inciso tercero, demuestra una evidente imperfección legislativa, que se hace imperioso corregir. En efecto , la norma empieza con los vocablos “el que”, queriendo significar que esta es aplicable a cualquier persona , sea o no contribuyente , representante o mandatario de éste. Sin embargo, para hacer una aplicación amplia de este inciso, el legislador debió corregir muchas disposiciones , títulos y párrafos en el cuerpo legal en el cual se insertó este nuevo delito”.

“En efecto el párrafo primero del título segundo, del libro segundo del Código tributario, dice expresamente: “De los contribuyentes y otros obligados” El artículo 98 del mismo cuerpo legal, señala: “ De las sanciones pecuniarias responden el contribuyente y las demás personas

¹³¹ Ugalde Prieto, Rodrigo/ García Escobar, Jaime, ob.cit. página 26 y ss.

¹³² Vallejos Eduardo, “La prueba del delito tributario”, página 352.

legalmente obligadas”. También el artículo 99, expresa : “Las sanciones corporales y los apremios, en su caso , se aplicarán a quien debió cumplir la obligación y, tratándose de personas jurídicas, a los gerentes, administradores o a quienes hagan las veces de éstos y a los socios a quienes corresponda dicho cumplimiento”.

“Por último, el inciso tercero habla de devoluciones de impuesto, lo que tiende a dar la impresión de que se trata de una persona obligada, previamente, a su pago”.

“En consecuencia, todo lo anterior demuestra que el espíritu de aplicación amplia e irrestricta a cualquier persona, con que se inicia el inciso al utilizar los vocablos “el que”, se ve frustrado y en contradicción con la falta de armonía y contexto legal”¹³³

En relación con el mismo tipo penal creado por el artículo 1º del D.L.3433 , de 02.VII.1980 se produce un concurso real de leyes penales, puesto que en el artículo 3 del mismo DS.L.Nº3433 se establece un ilícito similar al del delito en comento, con la consiguiente confusión interpretativa, que el legislador debe evitar.

Autores como don Rodrigo Ugalde P. estiman que en este tipo penal nos encontramos ante un tipo de Resultado, en cuanto la figura penal requiere- para su consumación- la producción de un resultado separado de la consulta que lo causa.¹³⁴

Respecto a la pena que estableció el legislador para el delito en estudio, nos parece pertinente realizar dos precisiones:

1.- Estimamos que en modo alguno se justifica una sanción de la magnitud que establece el tipo penal en estudio, que oscila entre PRESIDIO MENOR EN SU GRADO MÁXIMO A PRESIDIO MAYOR EN SU GRADO MEDIO, esto es, desde tres años y un día a quince años. Sin duda el bien jurídico protegido por esta figura es de suma importancia, pero creemos que ello no permite explicar tan alta penalidad, especialmente si la comparamos con el homicidio simple, esto es presidio mayor en sus grados mínimo a medio (Nº2 del artículo 391 del Código Penal). Pareciera ser que para el legislador poseería la misma importancia y entidad el patrimonio del fisco que la vida, aserto que efectivamente no es efectivo; y

2.-El tipo penal del inciso 3º del Nº4 del artículo 97 del Código tributario, fue establecido a través del D.L. Nº 3443 de 1980, que además agrego un

¹³³ cfr. Vallejos Castro, Eduardo, ob.cit. página 352 y Ugalde Prieto, Rodrigo; García Escobar, Jaime, ob.cit. página 28.

¹³⁴ Ugalde Prieto, Rodrigo; García Escobar, Jaime, ob. cit. , página 29

numeral 8 al artículo 470 del Código Penal¹³⁵, norma que sanciona a los que fraudulentamente obtuvieren del Fisco, Municipalidades, Cajas de Previsión o de instituciones centralizadas o descentralizadas, prestaciones improcedentes, como. Remuneraciones, bonificaciones, subsidios, pensiones, jubilaciones, asignaciones, devoluciones o imputaciones indebidas.

Ahora bien, la pena más grave en el caso del delito que se agregó al artículo 470 del Código penal por aplicación del artículo 467 del mismo cuerpo legal, es la de presidio menor en su grado medio a máximo.

Evidentemente, esta pena en modo alguno resulta comparable con la que señala el legislador para las devoluciones indebidas de impuesto. Curiosamente, pareciera que para la ley posee un mayor desvalor obtener devoluciones indebidas de impuestos, que obtener devoluciones del Fisco que tengan otro origen. La verdad que ésta no parece una razón suficiente, que justifique la disparidad en la sanción en uno y en otro caso.

En relación con los delitos establecidos en los tres primeros incisos del número 4 del artículo 97 del Código Tributario, hay que referirse a la AGRAVANTE ESPECIAL, establecida en el inciso 4° de dicho número que dispone :

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

A este respecto hay que tener presente que esta agravante no es tan amplia como parece a primera vista. Ello, por lo dispuesto en el artículo 63 del Código Penal, que señala:

“No producen el efecto de aumentar la pena las circunstancias agravantes que por sí mismas constituyen un delito especialmente penado por la ley, o que ésta haya expresado al describirlo y penarlo”.

“Tampoco lo producen aquellas circunstancias agravantes de tal manera inherentes al delito que sin la concurrencia de ellas no puede cometerse”.¹³⁶

Así por ejemplo, el delito del inciso 2° del N°4 del artículo 97 del Código tributario, requiere para su comisión del uso malicioso de facturas falsas, puesto que con ellas se logra el efecto de aumentar indebidamente el crédito fiscal. Por lo tanto, dicha situación no produce el efecto de aumentar las penas del referido delito, ya que se trata de una circunstancia

¹³⁵ Vallejos Castro, Eduardo, ob.cit. página 354

¹³⁶ Ugalde Prieto, Rodrigo; García Escobar, Jaime, ob. cit. Página 31

inherente al delito y sin cuya concurrencia dicho tipo penal no puede cometerse.

Tipo objetivo de los delitos del artículo 97 N° 4 incisos 2° y 3°

Verbo Rector: En el inciso 2° es la realización de “cualquier maniobra” tendiente a aumentar el monto de los créditos o imputaciones a que pueda asirse el contribuyente. La amplitud y poca certidumbre de dicha expresión merece los mismos reparos que señalamos al tratar la hipótesis final del inciso 1° del N° 4 del artículo 97. Ahora bien, por “maniobra”, entendemos “cualquier artificio y manejo que un sujeto emplea en sus negocios” y se emplea con una connotación peyorativa. De esta manera la maniobra empleada por el sujeto activo deberá corresponder a un artificio que pueda normalmente ser asociado a fines defraudatorios y que dejen evidencia de la malicia del infractor.

En el inciso 3° el verbo rector es “la simulación de una operación tributaria o “cualquier otra maniobra fraudulenta” destinada a obtener devoluciones de impuesto que no correspondan. La expresión simular no es sino ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones tributarias realizadas. En términos del Derecho Civil estaríamos ante una “simulación relativa y no absoluta”, pues se altera el contenido de la obligación tributaria y no la misma obligación tributaria. En relación al segundo verbo rector enunciado, maniobra “fraudulenta” implica que aquella debe ser apta para obtener la devolución de impuestos exigidas por el N° 4, inciso 3° del artículo en comento.

Sujetos de los delitos de los incisos 2 y 3 del N°4 del artículo 97 : El segundo inciso trata de un sujeto activo calificado específico, no sólo por tratarse de un contribuyente, sino que , además debe encontrarse sujeto al I.V.A. o a otro impuesto sujeto a retención o recargo. Dentro de ésta última categoría se incluyen dos eventuales sujetos activos del delito. Por un lado tenemos “el agente retenedor”, que es un contribuyente que no soporta el gravamen que significa el impuesto, sino que lo retiene del patrimonio de otro y que su obligación consiste en enterar el tributo retenido en arcas fiscales. Por otro lado encontramos el contribuyente gravado que corresponde al sujeto a quién el agente retenedor le retiene el impuesto a pagar sobre sus rentas y es quien en definitiva soporta la carga impositiva. Para el caso del inciso 3°, “el que”, importa ser contribuyente de determinados impuestos que admiten devolución de los mismos, ya que sólo quienes tengan esta calidad podrían eventualmente solicitar su

devolución.

El resultado en los delitos de los incisos 2, 3 y 4 del N°4 del artículo 97 :

En el inciso 2° se da la misma problemática tratada con relación al inciso 1°, esto es con la frase “tendiente a aumentar” y la sanción “del cien al trescientos por ciento de lo defraudado”, siendo la solución dogmática y jurisprudencial para en este inciso 2° similar a la dada en dicho momento. De tal manera que aquí también estamos en un tipo de resultado que exige el perjuicio fiscal para su consumación.

El inciso 3° se restringe también a un tipo de resultado, por cuanto la sanción sólo será aplicable cuando “se obtuviere una devolución” que no correspondiera.

Así a diferencia de lo que ocurre en los incisos 1° y 2°, en que el atentado al patrimonio del Fisco consiste en que no le ingresen los recursos que en derecho le corresponden en virtud de obligaciones tributarias determinadas, en la figura del inciso 3°, este atentado consiste en un egreso efectivo de dinero. Por su lado, esta devolución marcará la diferencia que lleva a aplicar este inciso en desmedro del inciso 2°, cuando se realice una maniobra fraudulenta. Entonces, si ésta da lugar a una devolución, se aplicarán las sanciones del inciso 3°, en tanto si aquella originara el aumento de los créditos que se tienen derecho a hacer valer, se punirá de conformidad con el inciso 2°. En el caso que una acción fuera subsumible en ambos incisos, entonces se sancionará dicha conducta conforme al inciso 3°, en virtud de la aplicación de los principios de especialidad y consunción que resuelven el aparente concurso de leyes penales. En la figura del inciso 3° se produce el resultado en el momento que el contribuyente recibe el cheque de devolución de impuestos que no le corresponde recibir.

Con relación al tipo penal del inciso 3° es pertinente señalar que, en el caso de “defraudaciones tributarias” que recaen en devoluciones de impuesto a la renta, existe la norma del artículo 97 del D.L. N° 824, que también contempla una figura delictiva para sancionar penalmente las devoluciones indebidas de estos impuestos. Este artículo prescribe que “El contribuyente que perciba una cantidad mayor a la que corresponda deberá restituir la parte indebidamente percibida (...), sin perjuicio de aplicar las sanciones que establece el Código Tributario en su artículo 97 N° 4, cuando la devolución tenga su origen en una declaración o solicitud de devolución maliciosamente falsa o incompleta”. Este delito especial se remite al artículo 97 N° 4 del Código Tributario para efecto de las penas aplicables,

sin embargo; no señala a que inciso de aquél se refiere. Esta omisión no es menor, pues la norma a la que se remite contiene una multiplicidad de penas diferentes en cada uno de sus incisos. A primera vista, parece lógico que se remite a las penas del inciso 3º del N° 4 del artículo 97, por cuanto el tipo especial del artículo 97 del D.L. N° 824 sobre la Ley de La Renta también requiere que se obtengan devoluciones para su configuración. No obstante, haciendo un análisis más profundo, puede también señalarse que la referencia se hace al inciso 1º, debido a la similar descripción de la conducta fraudulenta que el legislador ha empleado en ambas figuras típicas, al indicar que la devolución ha de ser “...maliciosamente falsa o incompleta”. Recordando que en materia penal es aplicable el principio *in dubio pro reo*, no cabe duda que se debe interpretar a favor del reo, por ende sería aplicable la pena asociada al inciso 1º con lo que se restringiría la excesiva penalidad del inciso 3º del N°4 del artículo 97 del Código tributario.

Elementos Normativos del Tipo

Estos lo encontramos dentro de las subcategorías de los elementos normativos jurídicos, y corresponden a ciertas expresiones del inciso 3º del N°4 del artículo 97 a saber. “ créditos o imputaciones” y “ devoluciones”, los que debemos interpretar de conformidad con las reglas generales de hermenéutica legal, en específico, de acuerdo al Diccionario de La Real Academia de La Lengua.

Tipo subjetivo de los delitos del artículo 97 N ° 4 incisos 2º y 3º

Las maniobras deben de ser dolosas, lo que se colige de las expresiones “maliciosamente” y “fraudulentamente” usadas en el tipo penal analizado. Esta intención positiva de inferir perjuicio al Fisco es la que permite distinguir la maniobra realizada de buena fé o incluso con error de aquella exigida por la ley.

Existe también **un elemento subjetivo del tipo**, pues junto con el actuar doloso del agente, este debe tener el ánimo de aumentar el crédito o las imputaciones a las que tiene derecho.

4.2.8.- Delito contemplado en el inciso final del N°4 del artículo 97 del Código Tributario¹³⁷

Este delito se incorporó al Código Tributario por la Ley N° 19.378, de 19 de junio de 2001, y sanciona la siguiente conducta:

“El que maliciosamente confeccione, venda o facilite, a cualquier título, guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas falsas, con o sin timbre del Servicio, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en el N°4 del artículo 97, será sancionado con PRESIDIO MENOR en sus grados medio a máximo y con multa de hasta 40 unidades tributarias mensuales”.

Los requisitos copulativos del nuevo delito son:

1.- El sujeto activo (que puede ser cualquier persona, contribuyente o no), debe obrar maliciosamente.

2.-Las maniobras sancionadas son: Confeccionar, Vender o Facilitar, A CUALQUIER TÍTULO, esto es, gratuito u oneroso, los documentos, denominados GUÍAS DE DESPACHO, FACTURAS, NOTAS DE DÉBITO, NOTAS DE CRÉDITO O BOLETAS FALSAS, CON O SIN TIMBRE DEL SERVICIO, CON EL OBJETO DE COMETER O POSIBILITAR LA COMISIÓN DE LOS DELITOS DESCRITOS EN EL N°4 DEL ARTÍCULO 97. Por lo tanto, en nuestra opinión, si no se acredita que tal ha sido el objeto de las maniobras, no existe delito.

Respecto de este requisito, es útil transcribir parte del considerando 9° de la sentencia de fecha 18 de marzo de 2005 del tribunal de Juicio Oral en Lo Penal de Ovalle- Causa R.U.C. N° 0210000024-8, R.I.T. N° 6-2005 – en el que refiriéndose al alcance de estos términos, señala:

“El término “confeccionar”¹³⁸ que menciona el tipo legal, implica la realización material de las facturas falsas, y en tal sentido, y a título ilustrativo, resulta pertinente el concepto de autor previsto en el artículo N°2, puesto que no obstante que no se haya acreditado que el acusado las haya escriturado personal y materialmente, sin valerse de ninguna otra persona, sí pudo probarse por lo menos que fue él quien indujo directamente a otro a ejecutarlo; prueba de lo cual está no sólo lo sostenido por la Sra. Irrázabal, ex dependiente de Jofré, sino que también lo señalado por el testigo Ossandón, quien mencionó que éste le ordenó a su cónyuge llenar la factura de Niño de Zepeda que le facilitaban a él; unido

¹³⁷ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit., página 31.

¹³⁸ Cfr. Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit., página 32

a lo referido por la fiscalizadora Montenegro, en relación a que el acusado culpó a otros del llenado de la misma.

La facilitación de facturas falsas, que implica toda forma de entrega de los documentos, distinta de la venta, por la cual se proporcionen dichos documentos, se encuentra acreditado, por la circunstancia que- según se analizará-, las mentadas facturas ingresaron a la contabilidad de La Sociedad de Corretaje „Jofré y Cayo Ltda., de la cual el acusado era socio.

En efecto, en especial con el testimonio del perito Cristián Rodríguez Velásquez, se acreditó que la factura N°8 de Roberto Ossandón, aparecía con fecha de emisión 30 de noviembre de 2001, factura que se encontraba contabilizada en el libro de compra y declarada por la Sociedad Jofré y Cayo Ltda., es decir la Sociedad utilizó ese crédito fiscal; así como que también la Sociedad Jofré y Cayo contabilizó la factura N°86 de Luis Niño Zepeda en el mes de Enero de 2002.

Del mismo modo, con la prueba introducida al pleito quedó indefectiblemente demostrado que el acusado obró a sabiendas de la falsedad de los documentos, esto es, conociendo que las operaciones comerciales que en ellos se consignaban no eran reales”. A continuación señala el tribunal:

“DUODÉCIMO: Que los hechos descritos en el párrafo precedente satisfacen las exigencias de la figura descrita y sancionada en el inciso 5° del N°4 del artículo 97, del Código Tributario, por cuanto el acusado confeccionó y facilitó, en forma maliciosa, facturas falsas, con la finalidad de cometer el delito tributario previsto y sancionado en el inciso 2° del N°4 de la misma disposición.

Que el delito por el cual el Ministerio Público y El Servicio de Impuestos Internos sostuvieron sus acusaciones, requiere para su configuración que se ejecute una acción consistente en confeccionar, vender o facilitar, en forma maliciosa, a cualquier título, guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas, falsas, con o sin timbre del Servicio, con la finalidad de cometer alguno de los tres delitos que castiga el N°4 del artículo 97 del Código Tributario en sus demás incisos o hace posible su ejecución; probándose la concurrencia copulativa de los siguientes elementos objetivos: a) La acción típica, que puede consistir en la confección, venta y/o facilitación , a cualquier título, de documentación tributaria; b). Estas conductas deben recaer sobre facturas, boletas, guías de despacho, notas de crédito o débito, sin necesidad de que estos documentos se encuentren timbrados por el Servicio de Impuestos Internos, y c).- La documentación forjada, vendida o facilitada, debe ser falsa, falsedad que puede ser tanto material, alterándose el sentido del documento

mismo en su corporeidad física, o ideológica, haciendo constar en el documento cosas falsas o mentirosas, usando formas aparentemente reales o auténticas.

En cuanto a la faz subjetiva del tipo,¹³⁹ ella está integrada por el dolo directo, lo que queda de manifiesto en la voz “maliciosamente” que emplea la disposición legal en análisis; y , además por un elemento subjetivo adicional, consistente en que la acción se ejecute con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos tributarios previstos en los incisos 1º, 2º y 3º del N°4 del artículo 97 del Código del Ramo. En consecuencia, el sujeto activo debe confeccionar las facturas, venderlas o facilitarlas, a sabiendas de la mendacidad de las mismas y con el propósito de cometer o hacer posible la comisión de alguno de los otros delitos tributarios que castiga esta disposición.

a).-Tipo objetivo del delito del inciso final del artículo 97 N°4 del Código Tributario

Su verbo rector es : “confeccionar, vender o facilitar” los documentos contables y tributarios señalados. Por lo demás, en cuanto a los sujetos; se trata de un tipo en que el legislador ha hecho sancionable a cualquier persona, por lo que se trata de un sujeto activo común, prescindiéndose de la calidad de contribuyente.

El objeto material involucrado en esta figura típica está dado por las “ las guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas”. Todas ellas deben ser falsas independientemente de si están o no timbrados por el Servicio.

La Conducta es de carácter comitiva, ya que solo de esta forma es posible cumplir con los verbos rectores “confeccionar, vender o facilitar”

El Resultado consiste en la mera actividad, pues se emplea la expresión “posibilitar la comisión”

Los Elementos Normativos del Tipo han sido señalados en cuanto a su alcance por el Servicio de Impuestos Internos, debiendo comprender por “factura falsa”; aquella que, en su materialidad o contenido falsa a la verdad. Agrega que “La falsedad del documento puede ser material, esto es, que en él se hayan adulterado los elementos físicos que conforman la factura” o bien, “ideológica”, cuando la materialidad del documento no está adulterada, pero las operaciones que en ella se consignan son

¹³⁹ Considerando 9º de la Sentencia de fecha 18 de Marzo de 2005 del tribunal de Juicio Oral en lo Penal de Ovalle- Causa RUC. N° 0210000024-8, RIT. N° 6-2005. Cfr. Ugalde Prieto, Rodrigo, ob.cit. pág.32.

mentirosas o inexistentes. La misma Circular citada expresa, referente a que “las circunstancias de no ser ubicado el presunto emisor del documento en el domicilio indicado en éste, de ser no concurrente a notificaciones del Servicio o de encontrarse observado negativamente en los sistemas informáticos que mantiene la administración tributaria, no constituyen, por sí solas, presunciones que justifiquen la calificación de “factura falsa”. Lógico resulta hacer extensible este concepto de falsedad a los otros documentos tributarios a que se refiere este inciso final del N° 4 del artículo 97.

b).-Tipo subjetivo del delito del inciso final del N° 4 del artículo 97

El adverbio “maliciosamente”¹⁴⁰ con que se inicia este inciso no deja ninguna duda en cuanto a la disposición interna que debe guiar al sujeto activo en este inciso final. Es, por tanto, un tipo doloso.

Cuando se señala que el agente debe tener como propósito posibilitar o cometer los delitos descritos en el número que analizamos, encontramos que aquél ha de tener un ánimo paralelo y distinto al dolo. Consecuentemente, la existencia de estos elementos subjetivos del tipo, nos dará la posibilidad de distinguir entre un autor del delito y aquél que, aún realizando, por ejemplo, la confección dolosa del instrumento, pero que no ha obrado con el objeto de “cometer o posibilitar” alguno de los delitos sancionados, no tendrá tal calidad de autor.

Lo dicho precedentemente tiene relevancia en cuanto a “la participación”, pues aquel que intervenga en la confección, venta o facilitación de los tantas veces señalados instrumentos tributarios, pero que carezca del elemento subjetivo del tipo analizado precedentemente, no será autor. Sólo responderá criminalmente como cómplice, ya que coopera en la ejecución del hecho y no se adecua su actuar a ninguno de los casos del artículo 15 del Código Penal. Cabe recordar que en este último, se establece quienes serán considerados como autores de los delitos descritos por la ley.

La pena establecida para esta figura penal es la de Presidio menor en sus grados medio a máximo y multa de hasta 40 unidades tributarias anuales.

c).-La punibilidad en los delitos del artículo 97 N° 4 del Código Tributario vulnera el Principio de la Proporcionalidad

Las multas y su mínimun actúan como inhibidor económico de la

¹⁴⁰ Ugalde Prieto, Rodrigo/ García Escobar, Jaime, ob.cit. página, páginas 31 y ss.

intención de cometer alguno de los fraudes de que tratamos. Ello, ya que al ser la multa siempre igual o mayor al monto defraudado, al final el infractor, de ser sorprendido terminará con un balance negativo en sus arcas, con el plus de sufrir la pena privativa de libertad asociada. Existe acuerdo en la doctrina que dicha sanción compuesta es de una gravedad excesiva, incluso si es considerado el mayor desvalor que se atribuye al resultado de la conducta sancionada. Aún si consideráramos que la conducta descrita en este numeral es de mayor reprochabilidad que las demás que se analizarán , **las penas vulneran el Principio de la Proporcionalidad**, pues carecen de equivalencia con las previstas para delitos que atentan contra bienes jurídicos más valiosos e importantes para la sociedad que el Patrimonio Fiscal. La opinión mayoritaria de la dogmática nacional rechaza desde el punto de vista de la política criminal, la utilización e instrumentalización en forma severa del Derecho Penal como mecanismo de defensa frente a las evasiones fraudulentas de impuestos. De este modo, a través de la legislación se ha recurrido a una penalización desproporcionada para cubrir y solapar las manifiestas imperfecciones del sistema tributario. Para graficar de manera clara la instrumentalización que se ha hecho , en nuestra opinión inadecuadamente; del Derecho Penal en materia tributaria. Es el mismo Servicio de Impuestos Internos quien señala que “de las disposiciones legales cabe colegir que el objetivo principal que persigue el legislador al introducir las modificaciones de que tratan, consisten, indudablemente , en sancionar en forma drástica y ejemplarizadora ciertas actuaciones delictuales realizadas por individuos inescrupulosos que, aprovechándose de la existencia de normas legales que contemplan beneficios, bonificaciones u otras prestaciones a favor de determinadas personas o contribuyentes, obtuvieren dolosamente beneficios pecuniarios cuantiosos en perjuicio del Fisco. Ello, evidentemente, con el propósito de impedir que estos graves hechos, de conocimiento público, vuelvan a repetirse. Para estos efectos, se aumentan las multas y las penas corporales, establecidas para determinados delitos tributarios, se amplía el alcance de algunas disposiciones y se crean circunstancias agravantes de responsabilidad penal” .

Sin perjuicio de lo antedicho supra, con respecto al inciso 4º del N° 4 del artículo 97 en comento, nos referiremos a otros aspectos del mismo. Esta disposición, no es más que la aplicación concreta, recogida por el legislador tributario, de una de las reglas del artículo 75 del Código Penal aplicada a la situación específica de los delitos del artículo 97 del Código tributario. En efecto, por aplicación del artículo 75 del Código Penal, cuando un delito sea el medio necesario para cometer otro, sólo se

impondrá la pena mayor asignada al delito más grave. Como es deducible, la aplicación práctica de de este inciso 4º será muy restringida, toda vez que los anteriores incisos del mismo N°4 del artículo 97 contemplan, mayoritariamente, hipótesis en que “el uso malicioso de facturas u otros documentos falsos, fraudulentos o adulterados” forma parte de la estructura de cada figura. Por lo tanto, en la medida en que el citado “uso malicioso” es un elemento inherente a cada tipo, sin el mismo, difícilmente se podrán configurar. Es tanto así, que resulta de suyo imposible concebir la comisión de los delitos de los incisos 2º y 3º puedan cometerse sin el empleo de facturas u otros documentos falsos o adulterados. Eventualmente, podría tener aplicación la disposición del inciso 4º respecto de la figura residual del inciso 1º, aunque será el análisis caso a caso el que determinará su uso.

4.3.- Otros tipos penales

4.3.1- Otras figuras calificadas como delitos tributarios en el artículo 97 del Código Tributario

4.3.1.1.- Delito contemplado en el N°5 del artículo 97 del Código Tributario¹⁴¹

Se sanciona la siguiente conducta:

La omisión maliciosa de declaraciones exigidas por las leyes tributarias para la determinación o liquidación de un impuesto, en que incurran el contribuyente o su representante, y los gerentes y administradores de personas jurídicas o los socios que tengan el uso de la razón social, con MULTA del 50% al 300% del impuesto que se trata de eludir y con PRESIDIO MENOR en sus grados medio a máximo.

Los requisitos copulativos del delito son los siguientes:

1.- Que una ley tributaria exija la presentación de declaraciones. Dentro de este elemento deben entenderse incluidos aquellos casos en que el Servicio de Impuestos Internos exige la presentación de declaraciones en uso de las facultades que al respecto le hubiere conferido la ley.

2.- Que se trata de una **DECLARACIÓN EXIGIDA PARA LA DETERMINACIÓN o LIQUIDACIÓN de un IMPUESTO**. En consecuencia, no se configuraría la infracción si las declaraciones fueren exigidas con fines de información o estadística.

¹⁴¹ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit., página 36

3.- Que se haya OMITIDO la declaración , es decir, que el contribuyente o su representante se haya abstenido de hacer y de presentar la declaración.

4.- Que la OMISIÓN sea MALICIOSA . Es decir , el contribuyente debe incurrir en la omisión en estudio con la intención positiva de privar al Fisco de la percepción de tributos que legítimamente le corresponden y requiriendo que el agente haya tenido claramente el concepto de obligatoriedad¹⁴² .

El Tipo objetivo del delito del N° 5 del artículo 97: La “omisión maliciosa” de declaraciones necesarias para la determinación o liquidación de un impuesto. Aquí se castiga al sujeto que omite hacer declaraciones estando obligado a hacerlas, omisión de declaraciones que, desde el punto de vista causal, impiden que el Fisco pueda percatarse del monto de las operaciones gravadas y que, por consiguiente, impiden que aquél se haga de los impuestos que le corresponde aplicar a este contribuyente.

El sujeto activo debe ser EL CONTRIBUYENTE o su REPRESENTANTE. Así lo establece expresamente la norma en análisis.

En el caso de PERSONAS JURÍDICAS los sujetos activos son LOS GERENTES y ADMINISTRADORES o los SOCIOS que tengan EL USO DE LA RAZÓN SOCIAL, tal como lo dispone el N° 5 del artículo 97 del Código Tributario. Al respecto debe preguntarse qué ocurre cuando son varios los GERENTES o ADMINISTRADORES, o varios son LOS SOCIOS CON USO DE LA RAZÓN SOCIAL. En opinión de Rodrigo Ugalde P. no basta con el sólo hecho del nombramiento como GERENTE O ADMINISTRADOR o COMO SOCIO a cargo del uso de la razón social para ser responsabilizado por este delito pues, de lo contrario, la expresión “maliciosa” que se contiene en el texto estaría demás. En consecuencia se requiere, además de dichos títulos, conocimiento de la obligatoriedad de la declaración y voluntad de omitirla para evitar el pago del impuesto¹⁴³ .

En relación con **el OBJETO de esta figura penal**; la ley habla de omisión maliciosa de ciertas declaraciones, no se trata de una cualquiera. Una declaración de inicio de actividades no está vinculada, necesariamente, a darle al Fisco la información respecto de la “determinación o liquidación del impuesto”. En ella lo que el contribuyente efectúa en esencia, es informar al ente administrativo que va a ejecutar actos de comercio gravados. Por lo mismo, son erróneas las sentencias que han pretendido aplicar este precepto en las omisiones maliciosas de declaraciones que las

¹⁴² Vallejos Castro, Eduardo, ob.cit. página 364.

¹⁴³ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. , páginas 38 y 39

leyes tributarias exigen por simples afanes de carácter de control o inspección pero que no están destinados a ocultar la información relativa a las operaciones propias gravadas del contribuyente.

La Conducta : En esta figura penal es de Omisión. A este respecto, hay que señalar que en el N° 2 del artículo 97 del Código Tributario se sanciona como CONTRAVENCIÓN: “El retardo u omisión en la presentación de declaraciones o informes que constituyan la base inmediata para la determinación de un impuesto..”

¿Cuál es la diferencia entre una y otra conducta?.-

Claramente lo es el adverbio MALICIOSAMENTE , pues solamente la OMISIÓN maliciosa de este tipo de declaraciones configura el delito en estudio. Los restantes casos de omisiones se encuadran dentro de la contravención referida.

Sobre este punto, conviene citar a don EDUARDO VALLEJOS CASTRO, quien señala:

“Por ello no basta la simple omisión, olvido o retardo del contribuyente, sino requiere que el agente haya tenido claramente el concepto de obligatoriedad, y a pesar de conocer cabalmente su deber tributario de formular esta declaración, la haya omitido, buscando una forma para evitar el pago del impuesto. La doctrina y la jurisprudencia, reafirman esta posición”.¹⁴⁴

En el mismo sentido don ALEJANDRO DUMAY PEÑA señala que: la frase “impuesto que se trata de eludir”, unida a la expresión “maliciosa”, que se emplean en el tipo, nos llevan a la conclusión de que constituye un requisito indispensable para la configuración del delito que analizamos, la circunstancia de que la omisión esté dirigida precisamente a eludir impuestos, impidiendo a través de la omisión de las declaraciones, su determinación o liquidación.

No aparecería de manifiesto la malicia que el delito requiere , si, por ejemplo, el contribuyente ha realizado trámites para lograr una prórroga del plazo para presentar su declaración, o ha hecho gestiones , a fin de obtener facilidades para el pago del impuesto respectivo, etc. La omisión maliciosa es , pues, la que evidencia un definido propósito de eludir los impuestos a que la declaración se refiere.¹⁴⁵

El resultado de este tipo penal es de “mera actividad”, determinado porque al señalarse la sanción, esta se asocia al monto de que se “trata” de eludir.

¹⁴⁴ Vallejos Castro, Eduardo, ob. cit. , página 364

¹⁴⁵ Dumay Peña, Alejandro, ob. cit, página 188

Elementos Normativos del Tipo Penal del N°5 del artículo 97

Este numeral comienza con la expresión “la omisión maliciosa de declaraciones exigidas por *las leyes tributarias...*” Estas últimas no son sólo las del Impuesto a La Renta, que obliga a hacer una declaración de impuesto, sino que también, por ejemplo, el del D.L. N° 828 de Impuesto a Los Tabacos. Esta normativa exige que toda persona natural o jurídica que comercialice tabacos o cigarrillos, debe “hacer una declaración por escrito al Servicio de Impuestos Internos, del precio a que se venda al consumidor la mercadería gravada”. Entonces, el precio señalado en esta declaración será la base imponible sobre la cuál se gravará con una mínima tasa de un 60,4 %. Así, la omisión maliciosa de este tipo de declaraciones también cabría dentro de las conductas sancionadas por este numeral.

Tipo Subjetivo del delito del N° 5 del artículo 97

La expresión “malicioso” importa una omisión dolosa. En consecuencia, las omisiones de carácter culposo, por descuido, negligencia, error, olvido, desinformación, estarían castigadas en la figura infraccional del N° 2 del artículo 97 del Código Tributario. El término malicioso implica, naturalmente que el sujeto tenga la calidad de contribuyente, sepa que es tal y conozca en términos generales que está sujeto a un gravamen derivado de las operaciones que ha llevado a cabo. Por lo demás, ha de tener conocimiento que está obligado a hacer algunas declaraciones de las cuales derivaría la información necesaria para que el Fisco pudiera cobrar los impuestos correspondientes y, por consiguiente, esta omisión está al servicio de un escamoteo al derecho que tiene el Fisco a cobrar los impuestos.

Punibilidad de este Tipo Penal: Este delito se castiga con MULTA del 50% al 300% del impuesto que se trata de eludir y con PRESIDIO MENOR en sus grados medio a máximo. O sea se trata de un SIMPLE DELITO, de acuerdo a las reglas del artículo 21 del Código Penal. Se destaca la gran importancia que tendrá la prueba del actuar malicioso del agente. Si ello no se logra acreditar por el Servicio de Impuestos Internos, se sancionará conforme al N° 2 del artículo 97, con una multa que jamás será superior al 30% de los impuestos adeudados y no contempla penas privativas de libertad.

4.3.1.2.- Delito contemplado en el N° 8 del artículo 97 del Código Tributario¹⁴⁶

Se castiga: El comercio ejercido a sabiendas sobre mercaderías, valores o especies de cualquiera naturaleza sin que se hayan cumplido las exigencias legales relativas a la declaración y pago de los impuestos que graven su producción o comercio.

Este delito se sanciona con MULTA del 50% al 300% de los impuestos eludidos y con PRESIDIO O RELEGACIÓN MENORES en su grado medio. De este modo , también aquí estamos frente a un simple delito. La reincidencia será sancionada con pena de PRESIDIO O RELEGACIÓN MENORES en su grado máximo . En consecuencia, aun en este caso, se sigue tratando de un SIMPLE DELITO.

Los requisitos copulativos para la configuración del delito son los que siguen:

1.- Que se Ejerza el Comercio, ESTO ES, que se ejecuten uno o más actos de comercio. Esta exigencia debemos relacionarla con el artículo 3° del Código de Comercio, que los enumera;

2.-Que el objeto del comercio sean mercaderías, valores o especies de cualquiera naturaleza, cuya producción o comercio esté gravada con algún tributo.

De este modo, si el objeto del comercio no es alguno de los señalados precedentemente NO se configura el delito.

3.- Que no se hayan cumplido las obligaciones de declarar y pagar el impuesto de que se trata.

En consecuencia, el cumplimiento de cualquiera de estas obligaciones excluye el delito, ya que se requiere en forma copulativa que no se haya declarado ni pagado el impuesto.

4.-Que el contribuyente tenga conocimiento de que no se ha cumplido con las obligaciones señaladas, pues la norma contiene la expresión A SABIENDAS.

El autor ALEJANDRO DUMAY PEÑA , estima al respecto que;

“Se trata de un delito de acción en el que la responsabilidad recae, no

¹⁴⁶ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. , página 39.

en el vendedor o industrial que debió cumplir la obligación, sino que en el comprador que comercia con las mercaderías a sabiendas de que no se han cumplido las exigencias legales señaladas”¹⁴⁷

4.3.1.3.- Delito contemplado en el N° 9 del artículo 97 del Código Tributario¹⁴⁸

El ejercicio efectivamente clandestino del comercio o de la industria, con MULTA del 30% de 1 UTA a 5 UTA y con PRESIDIO O RELEGACIÓN MENOR en su grado medio y , además, con el COMISO de los productos e instalaciones de fabricación y envases respectivos.

Este delito SE SANCIONA CON MULTA del 30% de una Unidad Tributaria Anual a cinco Unidades Tributarias Anuales y con PRESIDIO O RELEGACIÓN MENORES en su grado medio y, además, con el COMISO de los productos e instalaciones de fabricación y envases respectivos. De este modo aquí también estamos frente a un SIMPLE DELITO.

Los requisitos copulativos de este delito son :

1.- Que se ejerza el comercio o la industria.

Por ejercer el comercio debemos entender la ejecución de actos de comercio, por lo que debemos remitirnos al artículo 3° del Código de Comercio. A las empresas industriales se refiere el N° 5 del artículo 3° precitado.

En la legislación tributaria solamente encontramos un concepto de tal en el artículo 6° del Reglamento del D.L. N° 825, que señala:

“Para los efectos de la aplicación de la ley, se considerará “Industria” el conjunto de actividades desarrolladas en fábricas, plantas o talleres destinados a la elaboración, reparación, conservación, transformación, armadura, confección, envasamiento de sustancias, productos o artículos en estado natural o elaborados o para la prestación de servicios , tales como molienda, tintorerías, acabado o terminación de artículos.”

2.- Que dicho ejercicio sea efectivamente clandestino.

La CLANDESTINIDAD es el elemento más importante.

Debe entenderse por CLANDESTINO el comercio o la industria ejercidas en forma SECRETA, CON EL CLARO OBJETIVO DE ELUDIR EL CUMPLIMIENTO DE LA LEY.

¹⁴⁷ Dumay Peña, Alejandro, ob. cit. , página 191

¹⁴⁸ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. , página 40.

Por lo tanto, si existe un establecimiento comercial o industrial abierto al público, con Iniciación de Actividades y ejerciendo dichas actividades a la vista de todos, pero sin cumplir con las restantes normas tributarias (por ejemplo; no emite boletas), no se configura este delito.

Respecto de este ilícito es interesante señalar lo siguiente;

“Al discutirse el proyecto del Código Tributario , se dejó constancia de que no caben dentro del delito que se establece en este número, las personas que no tienen ánimo de clandestinidad, tales como los pequeños artesanos que trabajen en sus propios domicilios y que colocan algún letrero visible que anuncia su oficio”¹⁴⁹

Bien jurídico protegido: La doctrina del Servicio de Impuestos Internos afirma que es el Orden Público económico, y que la Jurisprudencia ha definido “como el conjunto de principios y normas jurídicas que organizan la economía de un país y facultan a la autoridad para regularla, debe ser entendida en un sentido amplio, de tal manera que la expresión “normas legales” debe comprender las normas emitidas por la autoridad potestativa del órgano administrativo del Estado”¹⁵⁰.

A este respecto, La Excelentísima Corte Suprema ha señalado : “De esta forma, el Orden Público Económico debe ser interpretado y aplicado con sujeción a los valores que moldean la institucionalidad política, social y económica proclamada en la Constitución : libertad, subsidiaridad, igualdad de derechos y oportunidades, prohibición de discriminar arbitrariamente, entre otros”.

Elementos objetivos del tipo

Sujeto activo : No exigiría un sujeto calificado. De manera que no es requisito para cometer este delito que el sujeto activo sea contribuyente, tenga RUT asignado y haya dado aviso de iniciación de actividades. Este delito pretende sancionar a aquellos que realizan actos de comercio clandestinamente , ocultos a la autoridad fiscalizadora violentando el orden público económico.

Verbo rector : Es el “ejercicio” del comercio. El diccionario de la Real Academia, lo define como “ 2.- Acción y efecto de ejercer ”; por su parte,

¹⁴⁹ Dumay Peña, Alejandro, ob.cit. , página 194.

¹⁵⁰ Navarrete Gómez, Manuel, “Seminario sobre Asociación Ilícita” , Experiencias y Tendencias Actuales, Facultad de Derecho de la Universidad de Chile , página 77; Cfr. Cea Egaña, José Luis, “Tratado de la Constitución de 1980”, Editorial Jurídica de Chile, página 158

ejercer significa: “1.-Practicar los actos propios de un oficio, facultad o profesión”. En el tipo penal en comento, se trata del ejercicio de los actos propios del comercio.

Elemento descriptivo de la conducta: “ efectivamente clandestino”. En relación con este punto el Diccionario de La Real Academia dice que es “clandestino”: **lo que se hace secretamente por temor a la ley o para eludirla**”, concepto que coincide con el sentido que utiliza el Código tributario en su segunda acepción “Lo que se hace secretamente para eludir el cumplimiento de la ley”. Nuestra legislación no lo ha definido, pero existe una serie de referencias a determinadas normas legales que permiten elaborar el concepto de clandestinidad; artículo 713 del Código Civil; artículo 168 inciso 1º y 169 inciso 3º de la Ley Nº 17.105 sobre Alcoholes, Bebidas Alcohólicas y Vinagres; y el artículo 15 inciso 2º de la Ley 18.287 que establece Procedimiento ante Los Juzgados de Policía Local y que hace mención al comercio clandestino.

Elemento subjetivo del Tipo : debemos entender que se necesita dolo directo, pues el sujeto sabe lo que hace y quiere lo que hace.

4.3.1.4.- **Delito contemplado en el inciso 3º del N° 10 del artículo 97 del Código Tributario**¹⁵¹

Se sanciona la REITERACIÓN de las infracciones señaladas en el inciso 1º del N° 10 se sancionará además con PRESIDIO O RELEGACIÓN MENOR EN SU GRADO MAXIMO.

Para estos efectos se entenderá que HAY REITERACIÓN cuando se cometan dos o más infracciones entre los cuales no medie un período superior a tres años. Así lo dispone el inciso 3º del N° 10 del artículo 97 del Código Tributario.

O sea, atendida la señalada penalidad estamos frente a un SIMPLE DELITO.

Como se observa, se trata de una norma especial de reiteración, diversa a las señaladas en el artículo 112 del Código Tributario.

Las infracciones del inciso 1º del N° 10 – que se analizará someramente al revisar las contravenciones- son las siguientes;

¹⁵¹ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. , página 44.

- El NO OTORGAMIENTO de guías de despacho, de facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas en los casos y en la forma exigidos por las leyes;
- El uso de boletas no autorizadas o de facturas , notas de débito, notas de crédito o guías de despacho sin el timbre correspondiente;
- El fraccionamiento del monto de las ventas o el de las otras operaciones para eludir el otorgamiento de boletas.

A este efecto hay que tener presente lo dispuesto en el inciso 6° del N° 3 del artículo 19 de la Constitución Política del Estado de 1980, que dispone:

“ La ley no podrá presumir de derecho la responsabilidad penal”

El autor Rodrigo Ugalde P. estima que esta norma vulnera la referida norma constitucional, ya que cometándose dos o más infracciones entre las cuales no medie un período superior a tres años, estaría configurado el delito.¹⁵²

4.3.1.5.- Delito contemplado en el N° 12 del artículo 97 del Código Tributario¹⁵³

Se sanciona: La reapertura de un establecimiento comercial o industrial o de la sección que corresponda, con violación de una clausura impuesta por el Servicio, con MULTA del 20% de 1 UTA a 2 UTA y con PRESIDIO O RELEGACIÓN MENOR en su grado medio.

Dada la penalidad de esta figura, también se trata de UN SIMPLE DELITO.

Los requisitos copulativos de delito son los siguientes;

1.- Que el Servicio de Impuestos Internos haya aplicado la Sanción de CLAUSURA.

Aquella consiste en obligar al contribuyente a mantener cerrado su establecimiento comercial o industrial o una parte de él, según corresponda.

Ello se cumple por el Servicio de Impuestos Internos mediante la colocación de un letrero que indica la causal por la cual se ha sancionado. También se procede a la colocación de sellos en el local clausurado.

¹⁵² Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar , Jaime; ob. cit. , página 44.

¹⁵³ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. , página 44.

El autor EMILIO CHARAD DAHUD opina al respecto;

“La sanción de clausura se aplica previa resolución que la ordene. Pero no basta que se haya dictado la resolución y que ésta se haya notificado al infractor y se encuentre a firme o ejecutoriada; debe, además, haberse iniciado el cumplimiento de la sanción, esto es, debe haberse clausurado materialmente el establecimiento comercial o industrial”¹⁵⁴

La CLAUSURA es una de las sanciones que se establecen por la CONTRAVENCIÓN prevista en el N° 10 del artículo 97 del Código Tributario.

2.- Debe encontrarse vigente la aplicación de una sanción de CLAUSURA impuesta por el Servicio de Impuestos Internos.

Por lo tanto, si el período legal de clausura ya se cumplió y, a pesar de ello, el Servicio de Impuestos Internos no ha concurrido a levantarla, no se configura la infracción si es que el contribuyente procede a reabrir el establecimiento clausurado.

3.- Debe violarse La CLAUSURA mediante la REAPERTURA del establecimiento comercial o de la sección que corresponda.

El párrafo 5730.15 del MANUAL DEL S.I.I. señala a este respecto: **“ Por reapertura del establecimiento debe entenderse el hecho de volver a ejercer el comercio o la industria, según el caso, en el establecimiento que fue clausurado. La simple circunstancia de abrir el local a raíz de un accidente, por ejemplo, no podría considerarse como constitutiva de esta infracción, pues faltaría el elemento culpabilidad, toda vez que el hecho se habría debido a un caso fortuito”**.

4.3.1.6.- Delito contemplado en el N° 13 del artículo 97 del Código Tributario¹⁵⁵

Se sanciona; La destrucción o la alteración de sellos o cerraduras puestos por el Servicio, o la realización de cualquiera otra operación destinada a desvirtuar la aposición de sellos o cerraduras, con MULTA de ½ UTA a 4 UTA y PRESIDIO MENOR en su grado medio.

Dada la reseñada penalidad también nos encontramos aquí frente a UN SIMPLE DELITO.

Los requisitos copulativos del delito son:

1.- Debe haberse procedido a la aposición de sellos o cerraduras por el

¹⁵⁴ cfr. Charad Dahud, Emilio, “El Código Tributario”, página 536 y Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit., página 45

¹⁵⁵ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit., página 46.

Servicio de Impuestos Internos.

Esta es una medida que el Servicio de Impuestos Internos está autorizado a decretar conforme al N° 3 del artículo 161 del Código Tributario. Asimismo, se colocan sellos cuando se procede a la clausura, conforme al N° 10 del artículo 97 del mismo Código, sin perjuicio de otras normas legales que lo autorizan.

2.- Deben haber sido destruidos dichos sellos o cerraduras o debe haber sido realizada cualquiera otra operación destinada a desvirtuar su oposición.

Por ejemplo: Entrando a un local que ha sido cerrado mediante el arbitrio de levantar techumbre.

Hay que destacar que el inciso 2° de esta norma establece una presunción legal de responsabilidad del contribuyente en los siguientes términos:

“Salvo prueba en contrario, en los casos del inciso precedente, se presume la responsabilidad del contribuyente y, tratándose de personas jurídicas, de su representante legal”.

Tratándose de una presunción legal- y no de derecho- de responsabilidad penal, se respeta aquí la prohibición establecida en el inciso 6° del N° 3 del artículo 19 de La Constitución Política del estado de 1980, según el cual: “La ley no podrá presumir de derecho la responsabilidad penal”

4.3.1.7. - Delitos previstos en el N° 14 del artículo 97 del Código Tributario

En este numeral hay que distinguir los siguientes delitos¹⁵⁶:

a).- Delitos del inciso 1° : Se sanciona allí:

“ La sustracción , ocultación o enajenación de especies que queden retenidas en poder del presunto infractor, en caso que se hayan adoptado medidas conservativas , con MULTA de ½ UTA a 4 UTA y PRESIDIO MENOR en su grado medio”.

O sea dada la penalidad establecida, nuevamente nos encontramos frente a un SIMPLE DELITO.

Los requisitos copulativos de este delito son los que siguen:

1.- Que el Servicio de Impuestos Internos haya ordenado, como medida

¹⁵⁶ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. , página 47.

conservativa, la retención de especies, dejándolas en poder del presunto infractor.

2.-Que se encuentren vigentes las medidas conservativas. Por lo tanto, si las medidas conservativas han sido dejadas sin efecto, no se configura el delito.

3.- Que las especies retenidas en poder del presunto infractor sean:

- Sustraídas
- Ocultadas o
- Enajenadas

Para los efectos de interpretación de este requisito hay que estar a las definiciones del Diccionario de La Real Academia de La Lengua Española.

b).- Delito del inciso segundo:

La norma dispone que:

“ La misma sanción se aplicará al que impidiere en forma ilegítima el cumplimiento de la sentencia que ordene el comiso”

Los requisitos copulativos de este delito son los siguientes:

1.- Que se haya dictado sentencia ejecutoriada que ordene el comiso.

El COMISO- como se ha visto- es una pena asociada al delito del N° 9 del artículo 97 del Código Tributario.

2.- Que se trate de impedir, en forma ilegítima, el cumplimiento de la sentencia que ordena el Comiso.

En consecuencia, solamente se configura el delito cuando se trata de impedir el cumplimiento de la sentencia por medios ilegítimos, esto es, contrarios a la ley. No ocurrirá aquello si el contribuyente deduce recursos en contra de la sentencia que ordena el comiso, dado que con ellos se trata de impedir en forma LEGÍTIMA la referida sentencia.

4.3.1.8.- Delito contemplado en el N° 18 del artículo 97¹⁵⁷

Se sanciona a : Los que compren y vendan fajas de control de impuestos o entradas a espectáculos públicos en forma ilícita, serán sancionados con MULTA de 1 a 10 UTA y PRESIDIO MENOR en su grado medio.

La Sanción Pecuniaria podrá hacerse efectiva indistintamente en contra del que compre, venda o mantenga fajas de control y entradas a espectáculos públicos en forma ilícita,

Este simple delito carece hoy por hoy de importancia práctica, por cuanto

¹⁵⁷ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. , página 48.

no existen fajas de control de impuestos. Aquellas se encontraban en el antiguo texto de la Ley de Impuesto a Los Alcoholes y Bebidas Alcohólicas.

4.3.1.9.- **Delito contemplado en el N° 22 del Artículo 97 del Código Tributario**¹⁵⁸

Se sanciona a : **“El que maliciosamente utilizare los cuños verdaderos u otros medios tecnológicos de autorización del Servicio para defraudar al Fisco, será sancionado con pena de PRESIDIO MENOR EN SU GRADO MEDIO A MAXIMO y una MULTA de hasta 6 UTA.”**

Nuevamente nos encontramos frente a un SIMPLE DELITO.

Los requisitos copulativos de este nuevo delito que ha sido incorporado al Código Tributario por Ley 19.738, publicada en el D.O. el 19 de junio de 2001, son los siguientes:

1.- El sujeto activo, que puede ser cualquier persona, debe obrar MALICIOSAMENTE.

Respecto del alcance del adverbio maliciosamente , hay que remitirse a lo dicho al tratar los delitos previstos en el inciso 1° del N° 4 del artículo 97.

2.- La acción maliciosa debe consistir en utilizar los cuños verdaderos u otros medios tecnológicos de autorización del Servicio de Impuestos Internos con una finalidad específica: para defraudar al Fisco.

De este modo, si no se acredita esta precisa finalidad, no se configura el delito.

4.3.1.10.- **Delito del N° 23 del artículo 97 del Código Tributario**¹⁵⁹

Hay que distinguir los siguientes delitos:

a).- Delito del inciso 1° : Se castiga a : **“ El que maliciosamente proporcionare datos o antecedentes falsos en la declaración inicial de actividades o en sus modificaciones o en las declaraciones exigidas con el objeto de obtener autorización de documentación tributaria, será sancionado con pena de PRESIDIO MENOR en su grado medio a máximo y con MULTA de hasta 8 Unidades Tributarias Anuales”**.

Los requisitos copulativos de este nuevo delito, también incorporado al Código Tributario por Ley 19.378, son :

¹⁵⁸ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. , página 49.

¹⁵⁹ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. , página 49.

1.- Sujeto activo, que puede ser cualquier persona, debe obrar MALICIOSAMENTE;

2.- El obrar malicioso debe concretarse en el proporcionar datos o antecedentes falsos en los siguientes documentos:

- Declaración inicial de actividades. Esta importante declaración, con la cual el contribuyente nace a la vida tributaria resulta de lo dispuesto en el artículo 68 del Código Tributario, cuyo inciso cuarto dispone:

“La declaración inicial se hará en un formulario único proporcionado por el Servicio, que contendrá todas las enunciaciones requeridas para el enrolamiento del contribuyente en cada uno de los registros en que deba inscribirse . Mediante esta declaración inicial, el contribuyente cumplirá con todas las obligaciones de inscripción que correspondan, sin necesidad de otros trámites. Para estos efectos, el Servicio procederá a inscribir al contribuyente inicial en todos los registros que procedan”.¹⁶⁰

b) Delito inciso 2º: Se sanciona allí a :

“El que concertado facilitare los medios para que en las referidas presentaciones se incluyan maliciosamente datos o antecedentes falsos, será sancionado con pena DE PRESIDIO MENOR EN SU GRADO MÍNIMO y con MULTA de 1 unidad tributaria mensual a 1 unidad tributaria anual.”

En este segundo caso, lo novedoso que corresponde destacar es la EXIGENCIA DE CONCERTACIÓN para las personas que facilitan los medios se les pueda imputar el delito. O sea, en nuestra opinión, a ellas se les deberá acreditar la UNIDAD DE PROPÓSITOS, LA INTENCIÓN COMÚN con el resto de los partícipes del delito.

4.3.1.11.- Delitos del N° 24 del artículo 97 del Código Tributario¹⁶¹

Estos delitos fueron incorporados por ley N° 19.885, Diario Oficial de 6 de Agosto de 2002, norma que creó los siguientes delitos:

a).- Delitos del inciso 1º del N° 24 del artículo 97 del Código Tributario:

Este delito puede describirse así:

Se sanciona a LOS CONTRIBUYENTES de la Ley de Impuesto a La

¹⁶⁰ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. , página 50.

¹⁶¹ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. , página 52.

Renta que DOLOSAMENTE y en FORMA REITERADA:

A.- Reciban desde las instituciones a las cuales efectúen donaciones, contraprestaciones directas o indirectas o en beneficio de sus empleados, directores o parientes consanguíneos de éstos, hasta el segundo grado.

En el año inmediatamente anterior a aquél en que se efectúe la donación o, con posterioridad a ésta, en tanto la donación no se hubiere utilizado íntegramente por la donataria, o

B.- Simulen una donación.

En ambos casos, de aquellas que otorgan algún tipo de beneficio tributario, que implique en definitiva un menor pago de algunos de los impuestos referidos.

Serán sancionados con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo.

Concepto especial de REITERACIÓN para el tipo penal del inciso 1° del N° 24:

“Para estos efectos, se entenderá que existe reiteración cuando se realicen dos o más conductas de las que sanciona este inciso, en el mismo comercial anual”.

Según la Circular N° 55 , de 16 de octubre de 2003, los requisitos de estos delitos son los siguientes:

1.- Que se efectúen donaciones de aquellas que otorgan beneficios tributarios, que en definitiva impliquen un menor pago de algunos de los impuestos establecidos en la Ley sobre Impuesto a La Renta.

2.- Que se reciban contraprestaciones de las instituciones donatarias. Estas contraprestaciones puede recibirlas el propio contribuyente donante o sus empleados, o los directores de la sociedad donante, o los parientes consanguíneos hasta el segundo grado de cualquiera de los receptores mencionados.

Las contraprestaciones puede efectuarlas directamente la institución beneficiaria por la donación o indirectamente, por intermedio de terceras personas.

Debe entenderse por contraprestación aquello que la donataria dé, haga, o se abstenga de hacer, en forma total o parcialmente gratuita a favor del donante o demás personas señaladas en la norma, en razón o a raíz de la donación.

3.- Que las contraprestaciones se realicen dentro del año anterior a aquél en que se efectúe la donación o con posterioridad a ésta, pero mientras ella no

se hubiere utilizado íntegramente por la donataria.

4.- Que exista dolo¹⁶².

En este caso **el dolo consistirá en la intención, voluntad o propósito de efectuar la donación, no con el simple ánimo de beneficencia, sino para obtener una contraprestación y, de este modo, realizar un aprovechamiento indebido de la franquicia tributaria.**

5.-Que exista reiteración, siendo la misma norma la que se ha encargado de señalar qué debe entenderse por la misma.

Requisitos del Delito que pueden cometer los contribuyentes de la Ley de Impuesto a la Renta que simulen una donación: Según la Circular N°55 , de 16 de Octubre de 2003, los requisitos de este delito son los que siguen;

1.- Que se simule una donación, ya sea que se trate de una simulación absoluta o relativa. Al efecto, habrá simulación absoluta si entre las partes no se ha celebrado acto o contrato alguno y relativa si se ha celebrado un contrato diferente a la donación.

2.- Que la donación aparentemente celebrada sea de aquellas que otorgan beneficios tributarios que implican un menor pago de alguno de los impuestos a la renta.

b).- Delito del inciso 2° del N° 24 del artículo 97 del Código Tributario

Se castiga a: “El 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 correspondan a la entidad donataria de acuerdo a sus estatutos, serán sancionados con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo”.

c).- Delito del Inciso 3° del N° 24 del artículo 97 del Código Tributario¹⁶³

En este tipo penal se castiga a : “Los contribuyentes del impuesto de primera categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que dolosamente y en forma reiterada, deduzcan como gasto de la base imponible de dicho impuesto donaciones que las leyes no permiten rebajar, serán sancionados

¹⁶² Ugalde Prieto, Rodrigo/ García Escaobar, Jaime, ob.cit. página 54.

¹⁶³ Ugalde Prieto, Rodrigo/García Escobar, Jaime, ob.cit. página 56.

con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo”.

De acuerdo con lo señalado en la norma, podemos concluir que se sanciona a ciertos contribuyentes, esto es, los contribuyentes de IMPUESTO DE PRIMERA CATERGORÍA de la LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, que DOLOSAMENTE y en FORMA REITERADA incurran en una conducta precisa, esto es, DEDUZCAN COMO GASTO de la BASE IMPONIBLE de dicho impuesto DONACIONES que las leyes NO PERMITEN REBAJAR.

Estos contribuyentes serán sancionados con la pena de PRESIDIO MENOR EN SUS GRADOS MEDIO A MAXIMO.

De acuerdo a la Circular N° 55 precitada, los requisitos de este delito son los que siguen;

1.- Que se deduzcan como gastos de la base imponible del impuesto de primera categoría de La Ley de La Renta, donaciones que las leyes no permitan rebajar.

Ahora bien, este requisito se entenderá que se cumple ya sea que la donación no corresponde a alguna de las autorizadas por las leyes o que no cumplan con los requisitos establecidos en la ley en la cual se asila.

2.- Que exista dolo.

Es decir, que la rebaja se efectúe a sabiendas que es improcedente y con el ánimo de disminuir los impuestos a pagar.

3.- Que haya reiteración de esta conducta. Esto significa que la deducción fraudulenta por una sola vez no alcanza a constituir el delito descrito por la norma, deben efectuarse dos o más deducciones para que se configure la figura penada¹⁶⁴.

Entre ambos hechos no deben transcurrir mas de cinco años y se advierte que en este caso no es aplicable el lapso dentro del cual deben producirse las conductas que constituyen la reiteración, que señala el inciso 1° de este N° 24, puesto que, como la misma norma lo señala, sólo es aplicable a las conductas allí señaladas.

Lo expuesto en la antedicha CIRCULAR confirma que, como respecto de la REITERACIÓN no existe norma especial para el delito del inciso 3° del N° 24 del artículo 97 del Código Tributario, se debe aplicar la norma establecida en el inciso 3° del artículo 112 del mismo cuerpo de leyes, que dispone:

¹⁶⁴ Circular N°55 Exenta del SII. De 16 de Octubre de 2003.

“Sin perjuicio de lo dispuesto en el N° 10 del artículo 97 en los demás casos de infracciones a las leyes tributarias, sancionadas con pena corporal, se entenderá que existe reiteración cuando se incurra en cualquiera de ellas en más de un ejercicio comercial anual”.

Se trata, como se observa en la penalidad establecida, de simples delitos.

4.3.1.12.- Delitos del N° 25 del artículo 97 del Código Tributario¹⁶⁵

Estos delitos fueron incorporados al Código Tributario por Ley N° 19.946, publicada en Diario Oficial de 11 de mayo de 2004. Esta norma creó los siguientes nuevos SIMPLES DELITOS:

“25.- El que actúe como usuario de las Zonas Francas establecidas por ley, sin tener la habilitación correspondiente, o teniéndola, la haya utilizado con la finalidad de defraudar al Fisco, será sancionado con una multa de hasta ocho Unidades Tributarias Anuales y con presidio menor en sus grados medio a máximo”.

“Se sancionará con las penas establecidas en el inciso anterior a quien efectúe transacciones con una persona que actúe como usuario de Zona Franca, sabiendo que éste no cuenta con la habilitación correspondiente o teniéndola, la utiliza con la finalidad de defraudar al Fisco”.

Como se observa, esta norma crea los siguientes delitos:

a).-Primer Delito del inciso 1° del N° 25 del artículo 97 del Código Tributario¹⁶⁶

Se castiga la siguiente conducta: El que actúe como usuario de las Zonas Francas establecidas por ley, sin tener la habilitación correspondiente.

Los requisitos copulativos de este primer delito son:

a). Actuar como usuario de las zonas francas establecidas por ley.

Según lo recuerda la CIRCULAR N° 26, de 3 de junio de 2004: “tratándose de las zonas francas de Iquique y Punta Arenas, de acuerdo con el D.F.L. N° 341, anteriormente aludido, es “Usuario” toda persona natural o jurídica que haya convenido con la Sociedad Administradora el derecho a desarrollar actividades instalándose en la Zona Franca”.

La citada CIRCULAR, refiriéndose a la ZONA FRANCA INDUSTRIAL DE TOCOPILLA, expresa: “...el concepto de “Usuario” no se encuentra

¹⁶⁵ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. , página 57

¹⁶⁶ Ugalde Prieto, Rodrigo/García Escobar, Jaime, ob.cit. páginas 57 y ss.

expresamente definido, por lo que para los fines de la adecuada incriminación del delito, deberá entenderse, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1° de la Ley N° 19.709, que son usuarios quienes cuentan con la certificación dada por el intendente de la II Región de Antofagasta, para actuar como tales y que les indica los lugares donde deben instalarse”.

b).- Sin tener la habilitación correspondiente.

Por “habilitación correspondiente” debemos entender lo siguiente:

b1).- Tratándose de las zonas francas de Iquique y Punta arenas, el contrato celebrado por el “Usuario” con la Sociedad Administradora, en virtud del cual se le otorga el derecho a desarrollar actividades instalándose en zona franca.

b2).- Tratándose de la Zona Franca Industrial de Tocopilla, la certificación dada por el Intendente de la II Región de Antofagasta, para actuar como USUARIO y que le indica el o los lugares donde debe instalarse.

b).- Segundo Delito del inciso 1° del N° 25 del artículo 97 del Código Tributario

Se sanciona la conducta que sigue: El usuario de las zonas francas establecidas por ley, que utilice la habilitación correspondiente para defraudar al Fisco.

A este respecto, la Circular N° 26, de 2004, explica: “Este es un delito de aquellos que la doctrina denomina “delito propio”, esto es, aquellos en que la ley exige en el sujeto activo una calidad especial, cual es, en este caso, que sea usuario de zona franca”.

Agrega la antedicha Circular: “Es del caso señalar que al usar el legislador la expresión “con la finalidad de defraudar al Fisco”, está aludiendo a un elemento subjetivo que indica que el sujeto activo del delito actúa con un ánimo preconcebido de lesionar patrimonialmente al Fisco. En tal sentido, para entender configurada la infracción se requiere demostrar que el sujeto activo ejecutó actos que incidieron directamente en un perjuicio del interés fiscal o, por lo menos, que los actos ejecutados estaban destinados a ello, aun cuando la acción no haya arribado a ese resultado”.

El perjuicio al interés fiscal, en todo caso, debe relacionarse con una lesión a la tributación fiscal interna y cuya fiscalización sea, de acuerdo con la ley, de competencia del Servicio de Impuestos Internos.

c).- Tercer delito : del inciso 2º del N° 25 del artículo 97 del Código Tributario

El tipo penal es el siguiente: Se sanciona a quien efectúe transacciones con una persona que actúe como usuario de zona franca, sabiendo que éste no cuenta con la habilitación correspondiente.

Según se observa. En este tipo penal, el sujeto activo puede ser cualquier persona, ya que la norma comentada no requiere en dicho sujeto alguna calidad especial.

Sobre este nuevo delito la Circular N° 26 , de 2004, desarrolla las siguientes instrucciones:

“Esta figura, que es la contrapartida de la analizada en la letra a) precedente, sanciona al sujeto que realiza las transacciones comerciales con el que aparenta ser usuario de zona franca, sabiendo la simulación que éste desarrolla”.

“La prueba de materialidad de las transacciones, y del conocimiento de la simulación, corresponde, en todo caso, al Servicio, y ella se traducirá en demostrar que el sujeto activo del delito estaba en antecedentes o, por lo menos, que atendidas las circunstancias en que se efectuó la transacción no podía menos que saber que su contraparte no tenía las autorizaciones para actuar como usuario de la Zona Franca”

d).- Cuarto Delito: inciso 2º del N° 25 del artículo 97 del Código Tributario

En este tipo penal: Se sanciona a quien efectúe transacciones con una persona que actúe como usuario de zona franca, sabiendo que éste utiliza dicha calidad para defraudar al Fisco.

En esta figura penal el sujeto activo puede ser cualquier persona no requiriéndose una calidad especial para aquél.

Sobre este nuevo delito la Circular N° 26, de 2004, instruye lo que sigue: “Este ilícito está ligado al analizado en la letra b) precedente, y sanciona a la persona que realiza negocios con el usuario de la zona franca, sabiendo que éste utiliza dicha calidad con el propósito de defraudar al Fisco”

“En esta situación, la prueba de la materialidad de las transacciones efectuadas y del conocimiento del autor de las actividades defraudatorias del interés fiscal que desarrolla su contraparte, corresponde al Servicio.”

4.3.1.13.- Delito del N° 26 del artículo 97 del Código Tributario ¹⁶⁷

Este delito fue incorporado al Código Tributario por Ley 20.052, publicada en el Diario Oficial de 27 de septiembre de 2005.

La Ley N° 20.052, modifica la Ley 18.052, en relación con el impuesto al gas y establece regulaciones complementarias para la utilización del gas como combustible en vehículos.

El impuesto establecido en el artículo 1° de la Ley 18.502, precepto que se sustituye por el N° 1 del artículo 1° de la Ley 20.052. Junto con ello, el artículo 2° de la Ley 20.052 agrega al artículo 97 del Código Tributario el siguiente N° 26:

“26.- La venta o abastecimiento clandestino de gas natural comprimido o gas licuado de petróleo para consumo vehicular, entendiéndose por tal aquellas realizadas por personas que no cuenten con las autorizaciones establecidas en el inciso cuarto del artículo 2° de la Ley 18.502, será penado con presidio menor en su grado mínimo a medio y una multa de hasta cuarenta Unidades Tributarias Anuales”.

Los requisitos del nuevo delito son los siguientes:

1.- Sanciona la Venta o Abastecimientos Clandestinos de gas natural comprimido o gas licuado de petróleo para consumo vehicular. De este modo cualquier persona- aun cuando no se contribuyente-puede cometer este nuevo delito en tanto proceda a la VENTA o ABASTECIMIENTOS CLANDESTINOS de gas natural comprimido o gas licuado de petróleo para consumo vehicular.

2.- La CLANDESTINIDAD de la venta o del abastecimiento de gas natural comprimido o gas licuado de petróleo para consumo vehicular está- a diferencia de otros casos-expresamente definida en el nuevo tipo penal de la siguiente manera: “entendiéndose por tal aquellas realizadas por personas que no cuenten con las autorizaciones establecidas en el inciso cuarto del artículo 2° de la Ley 18.502”. Por lo tanto y en definitiva hay que dirigirse **al texto del artículo 2° de la Ley N° 18.502, fijado por el N°2 del artículo 1° de la Ley 20.052.**

4.3.2.-Otros delitos del Código Tributario

4.3.2.1.- **Delito establecido en el artículo 100 del Código Tributario:** El contador que al confeccionar o firmar cualquier declaración o balance o que como encargado de la contabilidad de un contribuyente incurriere en falsedad

¹⁶⁷ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. , página 60

o actos dolosos, será sancionado con multa de una a diez unidades tributarias anuales y podrá ser castigado con presidio menor en sus grados medio a máximo, según la gravedad de la infracción, a menos que le correspondiere una pena mayor como copartícipe del delito del contribuyente, en cuyo caso se aplicará esta última. Además, se oficiará al Colegio de Contadores para los efectos de las sanciones que procedan.

Salvo prueba en contrario, no se considerará dolosa o maliciosa la intervención del contador, si existe en los libros de contabilidad, o al término de cada ejercicio, la declaración firmada del contribuyente, dejando constancia de que los asientos corresponden a datos que este ha proporcionado como fidedignos.

4.3.3.- Revisados los delitos tributarios, nos corresponde analizar someramente las otras figuras penales denominadas **Infracciones o Contravenciones tributarias**¹⁶⁸ establecidas en el artículo 97 del Código Tributario , a saber:

4.3.3.1.- Infracciones previstas en el N° 1 del artículo 97 del Código Tributario¹⁶⁹

Hay que distinguir las siguientes:

a1).-Infracciones del inciso primero: “El retardo u omisión en la presentación de declaraciones, informes o solicitudes de inscripciones en roles o registros obligatorios, que no constituyan la base inmediata para la determinación o liquidación de un impuesto, con MULTA de 1 UTM a 1 UTA.”

a2).-Infracciones del inciso segundo: “En caso de retardo u omisión en la presentación de informes referidos a operaciones realizadas o antecedentes relacionados con terceras personas, se aplicarán las multas contempladas en el inciso anterior. Sin embargo, si requerido posteriormente bajo apercibimiento por el Servicio, el contribuyente no da cumplimiento a estas obligaciones legales en el plazo de 30 días, se le aplicará además, una multa que será de hasta 0,2 UTM por cada mes o fracción de mes de atraso

¹⁶⁸ Cfr. Ugalde,P. Rodrigo , ob. cit. Página 83 quien expresa que ,el análisis de las infracciones administrativas se ha basado en el libro de autor García Escobar, Jaime, titulado Infracciones Tributarias no constitutivas de Delito Tributario. Ediciones Universidad del Desarrollo, año 2004

¹⁶⁹ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. , página 83

y por cada persona que se haya omitido, o respecto del cual se haya retardado la presentación respectiva. Con todo, la multa máxima que corresponda aplicar no podrá exceder a 30 UTA, ya sea que el infractor se trate de un contribuyente o de un Organismo de la Administración del Estado”. Esta infracción se incorporó al Código Tributario por La Ley 19.578, de 29 de Julio de 1998.

4.3.3.2.- Infracciones previstas en el N° 2 del artículo 97 del Código Tributario¹⁷⁰

Se consignan las siguientes infracciones:

b1).-Infracciones del inciso primero: “El retardo u omisión en la presentación de declaraciones o informes, que constituyan la base inmediata para la determinación o liquidación de un impuesto, con multa de 10% de los impuestos que resulten de la liquidación, siempre que dicho retardo u omisión no sea superior a 5 meses. Pasado este plazo, la multa se aumentará en un 2% por cada mes o fracción de mes de retardo, no pudiendo exceder el total de ella del 30% de los impuestos adeudados”

Caso en que no se aplica la MULTA del N° 2 del artículo 97 del Código Tributario:

El inciso segundo del N° 2 del artículo 97 dispone: “Esta multa no se impondrá en aquellas situaciones en que proceda también la aplicación de la multa por atraso en el pago, establecida en el N° 11 de este artículo y la declaración no haya podido efectuarse por tratarse de un caso en que no se acepta la declaración sin el pago”.

Esto implica que cuando se aplica la multa del N° 11 de este mismo artículo 97, no se aplica la del N° 2 precitado.

b2).- Infracciones del inciso tercero: El retardo u omisión en la presentación de declaraciones que no impliquen la obligación de efectuar un pago inmediato, para estar cubierto el impuesto a juicio del contribuyente, pero que puedan constituir la base para determinar o liquidar un impuesto, con multa de 1 UTM a 1 UTA.

¹⁷⁰ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. , página 85

4.3.3.3.- Infracciones previstas en el N° 3 del artículo 97 del Código Tributario¹⁷¹

En este número se sanciona: “ La declaración incompleta o errónea, la omisión de balances o documentos anexos a la declaración o la presentación incompleta de éstos que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda, a menos que el contribuyente pruebe haber empleado la debida diligencia, con multa de 5% al 20% de las diferencias de impuestos que resultaren”.

Lo que sanciona este N° 3 no son maniobras fraudulentas , tratadas en el N° 4 del artículo 97, sino que conductas culposas, realizadas con negligencia o descuido. De ahí que el N° 3 habla de DECLARACIONES INCOMPLETAS o ERRÓNEAS y el N° 4 sanciona DECLARACIONES MALICIOSAMENTE INCOMPLETAS O FALSAS.

4.3.3.4.- Infracciones del N° 6 del artículo 97 del Código Tributario¹⁷²

En el número precitado se castiga: “ La no exhibición de libros de contabilidad o de libros auxiliares y otros documentos exigidos por el Director o el Director Regional de acuerdo con las disposiciones legales, la oposición al examen de los mismos o a la inspección de establecimientos de comercio, agrícolas, industriales o mineros, o el acto de entorpecer en cualquiera forma la fiscalización ejercida en conformidad a la ley, con multa de una unidad tributaria mensual a una unidad tributaria anual”.

Cabe hacer presente que, según lo dispuesto en el artículo 95 del Código Tributario, procederá el apremio del contribuyente si éste no exhibe sus libros o documentos de contabilidad o entorpece el examen de los mismos. El apremio es una institución consagrada en los artículos 93 a 96 del Código Tributario, que consiste en que, frente a determinadas conductas del contribuyente señaladas por la ley, la justicia ordinaria puede decretar el arresto de éste hasta por quince días renovables, a fin de obtener el cumplimiento de una determinada obligación.

Se trata de una MEDIDA COERCITIVA y no de una Pena.

A este respecto es menester consignar que el artículo 62 del D.L. N° 825 sobre impuesto a las Ventas y Servicios, establece que : “ Los libros

¹⁷¹ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. , página 86

¹⁷² Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. , página 86

exigidos en el presente párrafo deberán ser mantenidos permanentemente en el negocio o establecimiento, debiendo anotarse en ellos, día a día, las operaciones cuyo registro se ordena en los artículos anteriores”.

4.3.3.5.- Infracciones previstas en el N° 7 del artículo 97 del Código Tributario¹⁷³

Se establecen las siguientes infracciones: “ El hecho de no llevar contabilidad o los libros auxiliares exigidos por el Director o el Director Regional de acuerdo con las disposiciones legales, o de mantenerlos atrasados, o de llevarlos en forma distinta a la ordenada o autorizada por la ley, y siempre que no se dé cumplimiento a las obligaciones respectivas dentro del plazo que señale el Servicio, que no podrá ser inferior a 10 días , con multa de 1 UTM a 1 UTA.”

En relación con este tipo penal cabe hacer mención lo siguiente:

Son los artículos 16 al 20 del Código Tributario y los artículos 25 a 44 del Código de Comercio las normas que establecen la forma en que deben llevarse la contabilidad y los libros auxiliares exigidos por el Director Nacional o por el Director Regional.

Conviene tener presente que por las infracciones del N° 7 , también se puede solicitar EL APREMIO del infractor. Así lo dispone el artículo 95 del Código Tributario.

4.3.3.6.- Infracciones previstas en el N° 10 del artículo 97 del Código Tributario¹⁷⁴

La norma en cuestión sanciona: “ El no otorgamiento de guías de despacho, de facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas en los casos y en la forma exigidos por las leyes, el uso de boletas no autorizadas o de facturas, notas de débito, notas de crédito o guías de despacho sin el timbre correspondiente, el fraccionamiento del monto de las ventas o el de otras operaciones para eludir el otorgamiento de boletas, con multa del cincuenta por ciento al quinientos por ciento del monto de la operación, con un mínimo de 2 unidades tributarias mensuales y un máximo de 40 unidades tributarias anuales”.

“En el caso de las infracciones señaladas en el inciso primero, éstas deberán ser, además, sancionadas con clausura de hasta veinte días de la

¹⁷³ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. , página 88

¹⁷⁴ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. , página 89

oficina, estudio, establecimiento o sucursal en que se hubiere cometido la infracción”.

“La reiteración de las infracciones señaladas en el inciso primero se sancionará además con presidio o relegación menor en su grado máximo. Para estos efectos se entenderá que hay reiteración cuando se cometan dos o más infracciones entre las cuales no medie un período superior a tres años”.

Para los efectos de aplicar la clausura, el Servicio podrá requerir el auxilio de la fuerza pública, la que será concedida sin ningún trámite previo por el Cuerpo de Carabineros, pudiendo procederse con allanamiento y descerrajamiento si fuere necesario. En todo caso, se pondrán sellos oficiales y carteles en los establecimientos clausurados”.

“Cada sucursal se entenderá como establecimiento distinto para los efectos de este número”.

“En los casos de clausura, el infractor deberá pagar a sus dependientes las correspondientes remuneraciones mientras dure aquélla. No tendrán este derecho los dependientes que hubieren hecho incurrir al contribuyente en la sanción.”

Con respecto a esta norma, luego de analizar varios fallos de los Tribunales Superiores de Justicia, don ALEJANDRO DUMAY PEÑA , concluye que: **“ Por lo tanto, debe concluirse que el N° 10 del artículo 97 del Código Tributario sanciona “el no otorgamiento” de los documentos en referencia y, por extensión, la emisión de éstos en condiciones tales que sean equivalentes a su omisión- por ejemplo, extenderlos en formularios no timbrados-, en tanto que los errores sin mayor relevancia, es decir, la emisión simplemente defectuosa, escapa de la conducta tipificada en dicha norma y sólo puede ser sancionada, en cuanto resulte constitutiva de infracción, a través del artículo 109 del mismo Código¹⁷⁵”.**

El autor Rodrigo Ugalde P. concuerda con dicha opinión, por cuanto el verbo rector de la figura es EL NO OTORGAMIENTO, de modo que no resulta posible equiparar a ello conductas que implican un otorgamiento defectuoso, como errores de individualización en la mercadería enajenada, en la fecha o en el nombre del comprador.¹⁷⁶

Otros autores como García Escobar estima que las conductas que significan un otorgamiento defectuoso del documento, si deben ser sancionados a

¹⁷⁵ Dumay Peña, Alejandro, “Penalidad que corresponde a la infracción tributaria consistente en la emisión defectuosa de alguno de los documentos que establece el d.L. N° 825”, Revista de Impuestos N° 7.

¹⁷⁶ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime , ob. cit. Página 90

través de la disposición en comento, toda vez que esta castiga el no otorgamiento de documentos en los casos y en la forma exigidas por las leyes. Por lo demás, así lo ha interpretado el Servicio de Impuestos Internos en la Circular N°1 , de 2 de enero de 2004.¹⁷⁷

4.3.3.7.- Infracciones previstas en el N° 11 del artículo 97 del Código Tributario¹⁷⁸

Se establecen allí las siguientes infracciones:

g1).- Infracción del inciso 1° del N° 11 del artículo 97:

Se sanciona : “ El retardo en enterar en Tesorería impuestos sujetos a retención o recargo, con multa de un 10% de los impuestos adeudados. La multa indicada se aumentará en un 2% por cada mes o fracción de mes de retardo, no pudiendo exceder el total de ella del 30% de los impuestos adeudados”

g2).- Aumento de las multas. Nuevo inciso 2° del N° 11 del artículo 97 del Código Tributario, incorporado por la Ley N° 19.378 de 19 de junio de 2001.

“En los casos en que la omisión de la declaración en todo o parte de los impuestos que se encuentren retenidos o recargados haya sido detectada por el Servicio en procesos de fiscalización, la multa prevista en este número y su límite máximo, serán de 20% y 60%, respectivamente”.

4.3.3.8.- Infracción del N° 15 del artículo 97 del Código Tributario¹⁷⁹

En esta norma se castiga: “El incumplimiento de cualquiera de las obligaciones establecidas en los artículos 34 y 60 inciso penúltimo, con multa del 20% al 100% de 1 UTA”.

Esta disposición hay que relacionarla con el artículo 34 y 60 del Código Tributario que en general establecen la obligación de los contribuyentes , de sus mandatarios o de cualquier persona de atestiguar bajo juramento sobre los hechos, datos o antecedentes de cualquier naturaleza relacionados con terceras personas, con la excepciones que las mismas normas establecen.

¹⁷⁷ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. Página 91

¹⁷⁸ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. , página 103

¹⁷⁹ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. , página 103

4.3.3.9.- **Infracciones del N° 16 del artículo 97 del Código Tributario**¹⁸⁰

De la lectura del nuevo texto del N° 16 del artículo 97 , resultante de la Ley N° 19.506, de 31 de Julio de 1997, podemos señalar que actualmente allí existen TRES INFRACCIONES, que podemos resumir del siguiente modo:

Primera infracción: Inciso 1° del N° 16 del artículo 97 del Código Tributario.

“La pérdida o inutilización de los libros de contabilidad o documentos que sirvan para acreditar las anotaciones contables o que estén relacionados con las actividades afectas a cualquier impuesto, con multa de hasta el 20% del capital efectivo con un tope de 30 unidades tributarias anuales, a menos que la pérdida o inutilización sea calificada de fortuita por el Director Regional.

Se sanciona con multa de hasta un 20% del capital efectivo con un tope de 30 UTA, a menos que el Director Regional califique de fortuita la pérdida o inutilización” El concepto de Capital Efectivo se encuentra en el N° 2 del artículo 5 de la Ley de La Renta.

Ante la imposibilidad de determinar el CAPITAL EFECTIVO , se sancionará dicha pérdida o inutilización con una multa de hasta 30 UTA.

Las referidas obligaciones que deben cumplir los contribuyentes en todos los casos de pérdida o inutilización son los siguientes:

- Dar aviso al Servicio dentro de los 10 días siguientes
- Reconstituir la contabilidad dentro del plazo y conforma alas normas que fije el Servicio, plazo que no podrá ser inferior a 30 días.
- A tales obligaciones la Dirección Nacional del S.I.I. agregó la de ordenar la publicación por 3 días consecutivos de un aviso en un Diario de circulación nacional. Ello tratándose de extravío , robo o hurto de talonarios completos o parciales de facturas, notas de débito y notas de crédito legalmente autorizadas. (Resolución Exenta N° 109 , publicada en el D.O. con fecha 04 de febrero de 1976).

Segunda Infracción: Inciso 3° del N° 16 del artículo 97 del Código Tributario.

La omisión de dar aviso dentro del plazo de 10 días de la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad o documentos que sirvan para acreditar las anotaciones contables o que estén relacionados con las actividades afectas a cualquier impuesto, se sancionará con una multa de 10 UTM.

¹⁸⁰ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. , página 105 y ss.

Tercera Infracción: Inciso 3° del N° 16 del artículo 97.

La omisión de reconstituir la contabilidad en los plazos y en la forma que disponga el Director Regional, se sancionará con una multa de 10 UTM.

El inciso 4° del N° 16 del artículo 97 del Código Tributario establece una presunción legal de pérdida no fortuita en el caso que se de aviso de la pérdida de documentación o se detecte con posterioridad a una citación, notificación o cualquier otro requerimiento del Servicio .

El bien jurídicamente protegido con estas figuras legales es: impedir la afectación de la función fiscalizadora que la ley le encomienda al Servicio de Impuestos Internos.

4.3.3.10.- **Infracciones del N° 17 del artículo 97 del Código Tributario**¹⁸¹

“La movilización o traslado de bienes corporales muebles realizado en vehículos destinados al transporte de carga sin la correspondiente guía de

despacho o factura, otorgadas en las formas exigidas por las leyes”. Esta norma hay que relacionarla con el artículo 55 del D.L. N° 825 que se refiere a la obligación de emitir guías de despacho y a la obligación de exhibirlas durante el traslado de bienes.

4.3.3.11.- **Infracciones del N°19 del artículo 97**¹⁸²

El incumplimiento de la obligación de exigir el otorgamiento de la factura o boleta, en su caso, y de retirarla del local o establecimiento emisor.

La SANCION es la siguiente: Multa de hasta 1 UTM en los casos de boletas y hasta de 20 UTM en el caso de facturas.

4.3.3.12.- **Infracciones del N° 20 del artículo 97**¹⁸³

Primera Infracción: La deducción como gasto de la base imponible del impuesto de primera categoría, en forma reiterada, de desembolsos que sean rechazados, por el hecho de ceder en beneficio personal y gratuito del propietario o socio de la empresa, su cónyuge o hijos, o de una tercera persona que no tenga relación laboral o de servicios con la empresa que lo justifique.

¹⁸¹ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. , página 121

¹⁸² Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. , página 122

¹⁸³ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. , página 123

Segunda Infracción: El uso del crédito fiscal, en forma reiterada, correspondiente a desembolsos que no den este derecho, por el hecho de ceder el desembolso en beneficio personal y gratuito del propietario o socio de la empresa , su cónyuge o hijos, o de una tercera persona que no tenga relación laboral o de servicios con la empresa que justifique el uso del crédito fiscal.

La SANCIÓN es de MULTA de hasta 200% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, de no mediar la deducción indebida.

4.3.3.13.- **Infracción del N° 21 del artículo 97 del Código Tributario**¹⁸⁴

“La no comparecencia injustificada ante el Servicio, a un segundo requerimiento notificado al contribuyente conforme a lo dispuesto en el artículo 11, transcurridos 20 días desde el plazo de comparecencia indicado en la segunda notificación. El Servicio deberá certificar la concurrencia del contribuyente al requerimiento notificado”

La Sanción es de una MULTA de 1 UTM a 1 UTA, la que se aplicará en relación al perjuicio fiscal comprometido.

¹⁸⁴ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. , página 125

Capítulo V

5.-La participación en los delitos Tributarios

5.1.- La participación criminal en los delitos especiales propios

Los delitos comunes, no presentan mayores discusiones doctrinarias en el ámbito de la participación criminal, contrariamente a lo que sucede con los delitos especiales. Así, en los delitos especiales propios, los problemas se presentan cuando junto con el sujeto cualificado o intraneus interviene en el delito un sujeto que no posee la cualidad exigida por el tipo penal, centrándose por consiguiente la discusión en torno a la posibilidad de que el sujeto activo cualificado de intraneus pueda comunicar¹⁸⁵ su especial calidad al sujeto pasivo no cualificado o extraneus.

Dicho de otra forma, si el partícipe sujeto no cualificado, debe ser castigado bajo el mismo título de imputación que se aplica al autor que posee la especial calidad requerida por el tipo penal (comunicabilidad), o por el contrario debe quedar impune, por no poseer la cualidad especial del mismo (incomunicabilidad).

Esta discusión, no se da sin embargo, en los delitos especiales impropios, desde que la calidad especial del intraneus poseería únicamente la virtud de atenuar o agravar la pena de su autor¹⁸⁶, siendo perfectamente aplicable la regla de la incomunicabilidad establecida en el artículo 64 del Código Penal, quedando por consiguiente asegurado siempre el castigo del extraneus, ya que éste podrá siempre responder como partícipe en el delito subyacente o paralelo, es decir cada uno responde por sus respectivos títulos de imputación, rompiéndose de este modo, la llamada unidad del título de imputación.

En nuestra doctrina nacional¹⁸⁷ el tema de la comunicabilidad es

¹⁸⁵ La comunicabilidad es una doctrina en cuya virtud se pretende responsabilizar al partícipe (en sentido amplio) extraño, llamado *extraneus*, por el mismo delito especial que le corresponde al autor cualificado, denominado *intraneus*. Grisolfá, Francisco, “*La Comunicabilidad en los Delitos de Malversación y Fraude*”, página. 1

¹⁸⁶ Quintero Olivares, *Delitos Especiales*, página 31

¹⁸⁷ Politoff/Matus/Ramírez, *Lecciones de Derecho (Parte General)*, p. 425. En el mismo sentido se pronuncia Novoa40, para quien la comunicabilidad se basaría en la unidad del hecho a que concurren los distintospartícipes, y en otras razones como es la que mira a la naturaleza misma y fin de la ley penal, que sería la protección de bienes jurídicos de gran valía social; y en el hecho de que el legislador ha sistematizado

particularmente intrincado y varía de la comunicabilidad a la incomunicabilidad de acuerdo lo analizaremos más adelante en un acápite especial.

En España , la doctrina y la jurisprudencia mayoritariamente se han pronunciado a favor de sancionar al *extraneus* que participa en la comisión de un delito especial propio, aceptando sin embargo una atenuación de la pena, tesis que era sostenida incluso aún antes de la modificación legal introducida por la LO 15/2003. En efecto, la doctrina asentada por el Tribunal Supremo a partir del año 1994, establecía que cuando los elementos personales especiales que fundamentan la punibilidad no concurrían en el partícipe, debía procederse a una atenuación de la pena del *extraneus*, mediante la aplicación de la atenuante analógica del artículo 21.6 del Código Penal.

5.2.- Los Delitos Especiales y la Participación Criminal en los Delitos Tributarios

El problema de la intervención delictiva en el ámbito económico y empresarial es especialmente complejo y ha sido objeto de viva discusión.

La dogmática , ha hecho presente lo conveniente que resultaría una atenuación de la pena a favor del *extraneus* en los delitos especiales propios, fundando aquello, en que el interviniente *extraneus* no posee aquellas características personales que fundamentarían el ilícito y en particular, a que el *extraneus* no

los diversos tipos delictivos precisamente considerando los diversos bienes jurídicos cuya protección pretende la ley penal. NOVOA MONREAL, Eduardo. *Curso de Derecho Penal Chileno: Parte General*. 3ª Edición, 2005. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, p. 210 y ss. En el mismo sentido GARRIDO MONTT, Mario. *Derecho Penal: Parte General*. t. II, Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2003, p. 330 y ss. CURY, por otro lado, en un comienzo se pronunció en contra de esta tesis, sin embargo, dio un giro en ciento ochenta grados, cambiando su antiguo criterio, sosteniendo ahora la tesis de la comunicabilidad. Este autor fundamenta su cambio, señalando que la incomunicabilidad se sustentaba en una errónea interpretación del artículo 64 inc. 1º del Código Penal y en segundo lugar que desde el punto de vista material la incomunicabilidad extrema provocaría lagunas de punibilidad que actualmente no le parecen defendibles. CURY, Enrique. *Derecho Penal: Parte General*, 7ª Edición, Santiago: Ediciones Universidad Católica de Chile, p. 646 y ss. 41 Nuestra jurisprudencia, pareciera ser vacilante a la hora de pronunciarse sobre la participación criminal del *extraneus* en los delitos especiales propios. Un reciente fallo de nuestros tribunales dio un interesante argumento a favor de dicha postura, basándose en la historia fidedigna de la ley penal tributaria, expresando que: “en cuanto a que la calidad de contribuyente no se comunica, lo da la historia fidedigna de la ley. El inciso final del 97 número 4 del Código Tributario, fue agregado por la Ley 19.738, de 2001, y su historia fidedigna demuestra que precisamente lo que se quiso con ella evitar fue que los terceros que colaboraran con contribuyentes proporcionando documentos falsos para que estos cometieran delitos tributarios, quedaran impunes o fueran sancionados por delitos generales de menor penalidad. De ello se deriva que el legislador no era partidario de la comunicabilidad, por lo que creo una norma expresa para sancionar al *extraneus*. De haber sido antes coautor del ilícito tributario, carecería igualmente de sentido la creación de un tipo específico para sancionar al *extraneus*”. Corte de Apelaciones de Rancagua, Rol 2020.602, de 05.08.2002. En sentido contrario el fallo de la Corte de Apelaciones de Puerto Montt, de 18.05.2005. *Boletín del Servicio de Impuestos Internos*. Santiago, n° 621, agosto de 2005.

infringe un deber específico del autor, tal como lo ha ido sosteniendo tanto la doctrina como la jurisprudencia española. Sin embargo, creemos que este argumento es sólo parcialmente aceptable, ello ya que consideramos que en no todos los delitos especiales propios se da que el contenido de antijuridicidad del hecho del *intraneus* es superior al del *extraneus*¹⁸⁸

Efectivamente, dentro de los delitos especiales propios, deberíamos distinguir aquellas figuras delictivas en las cuales los autores son titulares de ciertos deberes especiales que no alcanzan a los demás intervinientes, de los delitos especiales propios en los cuales el sujeto activo no es portador de un deber especial ajeno a los demás sujetos.

Si ponemos atención a las primeras referencias legales expresas, que se tiene conocimiento sobre estos delitos, las cuales se encuentran en las figuras de “*delicia propria*”, opuesta a los “*delicia communia*”- categoría equivalente a los actuales delitos comunes-, prevista para los militares, en el importante texto de derecho penal romano clásico del Digesto de Ariud Menader (1.2 pr.D. de re militari 49.16), descubriremos que se referían a delitos que sólo podían ser cometidos por sujetos que poseían la calidad de funcionarios públicos. En efecto, los *delicia propria*, correspondían a todos aquellos delitos que tan solo podrían ser cometidos por los militares, distinguiéndolos así de los delitos que podían ser cometidos por cualquier ciudadano. Más adelante, durante buena parte del siglo XIX, también se identificó la categoría de delito especial con unas muy concretas especies de infracciones; primordialmente a los delitos de funcionarios e igualmente los delitos militares.

Como se advierte, dichos delitos históricamente tenían relación con individuos que eran depositarios de cierta confianza especial, conferida por la comunidad y sobre quienes recaían además ciertos deberes especiales para el desarrollo de su cargo. Esto nos mostraría, que el fundamento de estas normas era sancionar precisamente el quebrantamiento de dicha investidura y confianza especial¹⁸⁹, quebrantamiento que llenaría de contenido el delito –verdadera calificación especial -, y que en definitiva se traducía en un aumento cualitativo de la antijuridicidad del injusto.

¹⁸⁸ Alguna doctrina ha entendido que los sujetos activos de los delitos especiales propios son titulares de deberes especiales que no llegan a los *extraneus*. Así por ejemplo, para CURY, todos los delitos especiales propios constituyen delitos de infracción de deber. CURY URZÚA, Enrique. *Derecho Penal, Parte General*. Santiago: Ediciones Universidad Católica de Chile, 2005, p. 616 y 647. En el mismo sentido, Trillo Navarro, Jesús Pórfilo. “El *extraneus* y el nuevo artículo 65.3 del Código Penal”. *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*. nº 2, 2005, p. 1672.

¹⁸⁹ Bacigalupo, entiende que en ciertos delitos cometidos por funcionarios públicos, el bien jurídico dañado sería la confianza de todos los ciudadanos en el ejercicio de la función administrativa o judicial según los principios constitucionales. BACIGALUPO, Enrique. *Estudios sobre la Parte Especial del Derecho Penal*. Madrid: Akal, 1991, páginas . 353 y ss.

Un reflejo de lo anterior, queda de manifiesto actualmente al observar el mayor quantum de las penas que poseen ciertos delitos en que su autor es un sujeto especial titular de ciertos deberes, específicamente funcionarios, en comparación con las penas contempladas para delitos similares, pero cometidos por sujetos que no poseen dichas cualidades especiales.

En el caso de que una legislación como la nuestra no prevea una norma especial para distribuir la responsabilidad penal entre quienes poseen la cualidad especial y quienes no la posean, la solución más factible y orientada a evitar violentar *el principio de LA PROPORCIONALIDAD*, sería declarar sin más la impunidad del partícipe no cualificado.

A este respecto, existe la opinión de que no sería lógico establecer algún tipo de atenuación para todos los delitos especiales propios, ya que no se debe olvidar que dentro de la clásica definición de éstos, también caben entre otros delitos el de autoaborto, falso testimonio, depositario alzado, etc., figuras penales cuyos sujetos activos no son titulares de un deber específico ajeno a los demás intervinientes, por lo que respecto de ellos hay que aplicar las reglas generales, esto es, el partícipe debe ser sancionado tomando como base el mismo marco penal que el autor.

A conclusiones similares arriba Robles Planas, para quien debe distinguirse, entre los delitos especiales, los denominados **delitos especiales de deber**, en los que se tipifica la vulneración de normas de conducta específicamente vinculadas al ejercicio de determinadas funciones, en los cuales la infracción de un deber es el núcleo de la conducta típica, de los que el llama **delitos de posición**, esto es aquellos en que la restricción a ciertos sujetos activos obedece a que se hallarían en una posición idónea para lesionar el bien jurídico, posición que operaría, como requisito para otorgar relevancia penal a la conducta; no poseyendo ninguna otra diferencia con los delitos comunes. Por consiguiente, sin la intervención del sujeto que ocupa la posición necesaria para el tipo no habría delito. Tratándose de delitos, entonces, en que el legislador tan sólo está describiendo las formas de ataque idóneas o relevantes a través del señalamiento (por razones de técnica legislativa) de determinadas posiciones¹⁹⁰.

La primera consecuencia que surge al aceptar la existencia de delitos especiales propios, cuyos sujetos activos no son titulares de deberes especiales ajenos al resto de las personas – delitos de posición –, sería que no habría motivo alguno para atenuar la pena del partícipe *extraneus*, que participa en

¹⁹⁰Cfr. Robles Planas, Ricardo. *Garantes y Cómplices: La intervención por omisión y en los delitos especiales*. Barcelona: Atelier, 2007, página 129

ellos; ya que al sancionarlo tomando como base el marco penal del autor, no se violaría el principio de la proporcionalidad, por cuanto el injusto del autor no sería tributario de un mayor desvalor.

La segunda consecuencia de ello, es que cabría admitirse la imputación del delito a título de autor a sujetos que, aunque ajenos de entrada a esa posición de dominio social típico, puedan acceder a ella controlándola. Así, en los casos de delitos especiales de dominio debería admitirse la posibilidad de autoría mediata de un *extraneus*, que instrumentaliza el error del intraneus. En suma, ellos correrían las reglas generales de intervención, residiendo su particularidad únicamente, en que para la constitución del tipo es necesaria la posición que otorga idoneidad o relevancia típica al hecho.¹⁹¹

5.3.-Dependencia de la cuestión del bien jurídico

En relación con la dependencia del bien jurídico protegido, que es otra problemática relevante con relación a la participación, existen argumentos a favor de una y otra tesis. A favor de una consideración de los delitos tributarios especiales como delitos cualificados propios o especiales en sentido estricto, como lo son por ejemplo los delitos de funcionarios, habla el hecho de que la ley aparentemente sólo querría castigar con las penas previstas para el autor en el Código Tributario a quien detenta el estatus especial de contribuyente en la obligación de que se trata: es a quién se dirigen primordialmente los mandatos y prohibiciones, y los artículos 98 y 99 del Código del ramo son claros en el sentido de que las sanciones “se aplicarán a quien debió cumplir la obligación”. Se trataría por tanto de un deber positivo de contribuir al bien común en la forma del cumplimiento de las obligaciones tributarias, que iría más allá del deber negativo contenido en el precepto fundamental de no dañar a otro.

No obstante lo anterior, autores como el profesor Alex Van Weezel, opinan que aparece más plausible, en cambio, la tesis del delito común, pues la expresión contribuyente no designa ningún estatus distinto de la condición de ciudadano, pues la obligación tributaria no es más que la obligación común de contribuir mediante aportes en dinero a mantener en funcionamiento el aparato estatal, del cual todo ciudadano se beneficia, sin especificaciones o

¹⁹¹ Cfr. Robles Planas. Ob.cit., página 131

sectorializaciones como ocurre en los delitos de infracción de deber o de deber positivo. Utilizando una expresión de Isensee, la obligación tributaria es uno de los “deberes fundamentales” del ciudadano¹⁹².

A las consideraciones anteriores se suma un argumento sistemático de importancia no menor; respecto del delito tributario proceden acuerdos reparatorios como salida alternativa en el proceso penal (artículo 162 del Código Tributario), lo que al menos sitúa estos delitos en la cercanía de los que atentan contra bienes jurídicos “disponibles” de carácter patrimonial. No se trata siempre, por tanto de los intereses inviolables del Estado como comunidad políticamente organizada en cuanto tal.

Los tipos penales especiales del Código Tributario, en relación con el artículo 99 del mismo cuerpo legal, parecen no obstante sugerir – al menos desde una perspectiva meramente formal- la idea de que la calidad de contribuyente constituye una característica personal para imponer la pena de autor, como en el caso del deudor no comerciante que se alza con los bienes, sancionado en el artículo 466 del Código Penal.

De modo que, por un lado, no procede buscar un “tipo genérico” para sancionar a los intervinientes en el hecho que no revisten la calidad de contribuyente- la cualidad personal se comunica a todos los intervinientes, en la medida que lo son-, pero, por otro, sólo este podría ser sancionado con la pena prevista para el autor en la figura correspondiente del Código Tributario. Este criterio, se aplica también a la figura del artículo 100 del Código Tributario, relativa al contador que en la confección o firma de una declaración o balance incurre en falsedad. Ni siquiera en este caso, en que se menciona expresamente la cualificación, consideraría la ley el hecho como un delito especial, pues establece que el contador puede ser castigado bien por la falsedad del artículo 100 del Código del ramo, bien accesoriamente como partícipe en el delito del contribuyente. Por estas razones, la ley descarta la posibilidad de considerar al contador a toda costa como sujeto cualificado especial, es decir, como infractor de un deber positivo, lo que está en juego es el delito del contribuyente.

5.4.- Delito tributario, delito de infracción de deber o delito de posición

Una naciente corriente doctrinal, ha sostenido que los delitos fiscales, corresponderían materialmente a un delito de infracción deber, argumentando que la conducta desplegada por el obligado tributario, no se trataría de un acto de organización de su propia esfera, sino de vinculación de la esfera individual

¹⁹² Van Weezel, Alex, ob. cit. Páginas 117 y 118

con otra- la constituida por La Hacienda Pública-. De esta manera, el delito se construiría esencialmente sobre la base de un deber extrapenal específico, que consistiría en el deber de contribuir al sistema de recaudación fiscal.

Para Jakobs ¹⁹³ en cambio, a pesar de que este delito sólo puede ser cometido por el obligado tributario, a título de autor, no sería un delito especial, agregando que:

“Los deberes aislados, por ejemplo el deber de realizar la prestación de un deudor de derecho patrimonial, no fundamenta por su parte el estatus de un “obligado” ; en el ejemplo, no fundamentan un “estatus de deudor”, ni siquiera cuando están asistidos de deberes secundarios. La mera cualidad de deudor en el delito fiscal que lo establece como deber de declaración y pago, no convierte al delito en especial. Un estatus sólo se alcanza cuando el deber sancionado jurídico-penalmente forma parte de haz de relaciones institucionalmente aseguradas (funcionario, padre, madre, tutor, la persona en quien se deposita confianza, etc.), o bien integra una institución (el testigo, en los delitos de testimonio, como cooperador con la administración de justicia, obligado en virtud de reglamentos internos...)”

Otros argumentos, dados en contra de la tesis que considera a los delitos tributarios como delitos de infracción de deber los da Choclan Montalvo ¹⁹⁴, quien apunta que:

“El delito Fiscal , aunque es un delito especial, el elemento objetivo de la autoría no es personalísimo, y cabe su delegación, el acceso a la posición del obligado tributario con relación al bien jurídico por parte de terceros. Por el contrario, los delitos especiales que consisten en la infracción de un deber incorporan elementos personales de autoría no accesibles al dominio de un extraño y respecto de los cuales no cabe la delegación, la actuación a nombre de otro”.

¹⁹³ Jakobs, Günther, ob.cit, páginas 877 y 878

¹⁹⁴ Choclan Montalvo, José Antonio. *Responsabilidad de Auditores de Cuentas y Asesores Fiscales, Tratamiento penal de la información societaria inveraz*. Barcelona: Bosch, 2003, p. 173. En contra se pronuncia García Caveró, quien señala que: “La posibilidad de delegar el deber especial en otra persona resulta posible, ya que la actual complejidad social limita la capacidad de cumplir personalmente en todo momento con todas las competencias institucionales...” “...en determinados casos determinados deberes no son delegables. Si los deberes especiales pueden ser cumplidos por terceras personas, podrá presentarse una actuación en lugar de otro que permita una responsabilidad penal del que no es titular originario del deber institucional. Pero la atribución de responsabilidad en el actuar en lugar de otro no se fundamenta en el dominio del hecho, sino en la traslación al *extraneus* de un deber institucional de un *intraneus*”. GARCÍA CAVERO, *El Actuar en lugar de otro*, p. 69 y 70. En el mismo sentido PONT CLEMENTE, Joan-Francesc. *Responsabilidad penal del asesor fiscal. Incidencia de la normativa relativa al blanqueo de capitales*, Madrid: *Temas Tributarios de Actualidad*. Madrid: n° 30, diciembre de 2004, p. 86

Una posición intermedia es la sostenida por Silva Sánchez¹⁹⁵, quien entiende que el delito tributario es un delito especial de infracción de deber con elementos de dominio, anotando que el tipo delictivo se constituye, por la conjunción de actos concretos de organización, la infracción de deberes tributarios y la producción de perjuicio. En este sentido sería uno de los delitos especiales en los que, a la organización se le suma efectivamente la infracción de un deber institucional, comprendiendo, por tanto ambas dimensiones.

Sin perjuicio de las objeciones desde el punto de vista del Principio de la legalidad que presenta la teoría del delito de infracción de deber¹⁹⁶, que trataremos en otro acápite, diremos no obstante, que no pareciera que los delitos tributarios en general pertenezcan a dicha categoría de delitos, ello por cuanto, el deber de carácter extrapenal que pesa sobre el obligado tributario accesorio, no representa una vinculación de la esfera individual de éste con la constituida por El Fisco, dado que dicho deber no lo vincula con el en forma personalísima, institucionalizada y diferente de la que posee cualquier sujeto – rol general - . No existe por tanto, un estatus especial del que se deriven un haz de deberes institucionalizados. Por consiguiente, no estamos en presencia de un rol especial, que imponga al obligado tributario accesorio la promoción y cuidado solidario del bien o de la institución – Hacienda Pública -. Aún más, todas las personas , son por imperativo constitucional potenciales obligados tributarios, poseyendo además todas ellas la calidad de contribuyentes. Así el principio constitucional que consagra la igualdad tributaria¹⁹⁷, nos dice que todo ciudadano posee el deber de contribuir a las cargas públicas, de lo cual fluye que estamos en presencia de un mandato general que incumbe a toda persona.

Cabe agregar, que si bien sobre el sujeto activo de los delitos tributarios – obligado tributario accesorio- pesan obligaciones que le impone la ley tributaria, como son las de declarar, llevar contabilidad, emitir facturas, etc., tampoco ello es suficiente para entender al delito fiscal en un delito de infracción de deber o un delito especial de deber. En efecto, existen muchos tipos penales, en los cuales el sujeto activo posee un determinado deber, sin embargo no por ello se transforman *per se* en delitos de infracción de deber o delitos especiales de deber. A modo de ejemplo, podemos señalar los delitos de desacato, depositario alzado y de hurto de hallazgo, delitos en que a pesar

¹⁹⁵ Cfr. Silva Sánchez, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, página 71.

¹⁹⁶ Cfr. Muñoz Conde, Francisco, en la presentación del libro: *Política Criminal y Sistema del Derecho Penal*. Roxin, Claus. Barcelona: Bosch, 1972, p. 11 y ss. y Robles Planas, *Participación*, páginas 229 y ss.

¹⁹⁷ El artículo 19 número 20 de la Constitución Política de la República dispone: La Constitución asegura a todas las personas: n° 20: “La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas”.

de que el sujeto activo posee un determinado deber: cumplir la resolución judicial, hacer entrega del bien y devolver la cosa encontrada respectivamente, son delitos en los cuales el sujeto activo no se encuentra vinculado institucionalmente, ni posee un rol especial dentro de la sociedad que los obligue a contribuir en forma positiva y solidaria hacia una institución determinada, en forma diferente al resto de las personas.

Otro aspecto importante que debe ser mencionado, es que tanto el deber de contribuir a las cargas públicas, como el deber de contribuir con el sistema de recaudación fiscal, no son deberes exclusivos del obligado tributario, sino que de todas las personas en general. Así por ejemplo el denominado Impuesto al Valor Agregado, establecido por el D.L. N° 825 de 1976, es un tributo de retención y recargo, lo que significa que la carga económica del impuesto es de cargo del consumidor, siendo el deber del obligado tributario, retenerlo, comunicarlo y traspasarlo al Servicio de Impuestos internos. Los ejemplos se multiplican, así tenemos el denominado Impuesto a la Renta, D.L. N° 824 de 1974, cuando el pago es de cargo de un contribuyente sociedad, el correspondiente obligado tributario sólo tiene el deber de declarar, liquidar y traspasar fondos, por lo que tampoco pesa sobre él el deber de contribuir.

Por los argumentos precedentes, cierta parte de la doctrina se inclina por la tesis que considera los delitos tributarios, como delitos de posición¹⁹⁸. Opinan, no obstante, que respecto a nuestra legislación en particular, ello debe de ser matizado, desde el momento en que en ésta, los delitos tributarios no pueden ser cometidos a título de autor por quien no posea la calidad de obligado tributario accesorio, ello por disposición expresa del artículo 99 del Código Tributario. Por consiguiente, en nuestro ordenamiento jurídico, si un sujeto de entrada ajeno a esa posición – obligado tributario accesorio- de dominio social típico, accede a ella controlándola, sólo traería como consecuencia que dicho sujeto, quedaría impune, dado que el citado artículo 99 del Código en comento expresamente restringe el círculo de posibles autores a los obligados tributarios accesorios; salvo claro, que pueda responder como partícipe.

¹⁹⁸ Postura sostenida por Robles Planas, quien anota: "...el delito fiscal es un delito de posición, (al contrario de cómo lo viene interpretando el Tribunal Supremo) si se tiene en cuenta que lo descrito no es un "elemento personal", sino la situación que da lugar a la lesión relevante a la Hacienda Pública. Robles Planas, *ob.cit*, página 130

5.5.- Formas de participación sancionadas expresamente en el Código Tributario

El Código Tributario, como suele suceder en el ámbito del Derecho Penal Especial, contiene una serie de normas excepcionales en materia de participación, que constituyen otros tantos intentos de expandir la punibilidad y llenar posibles lagunas.

1.- La ley castiga en primer lugar ciertos actos preparatorios en el inciso 5º del artículo 97 N° 4 del Código Tributario. Se trata de la sanción de etapas de ejecución previas a la tentativa y, por tanto, de conductas que no constituyen intervención delictiva en sentido estricto. Por ello las comentaré al tratar del *iter criminis*.

2.- En segundo lugar, se castiga expresamente una forma de complicidad en el inciso 2º del artículo 97 N° 23 del Código Tributario, relativo a la declaración inicial y sus modificaciones (artículo 68 incisos 4º y 5 º del Código Tributario) , y las declaraciones para obtener la autorización de documentación tributaria: el que concertado facilitare los medios para que en las referidas presentaciones se incluyan maliciosamente datos o antecedentes falsos, será sancionado con la pena de presidio en su grado mínimo y con multa de una U.T.M. a una U.T.A. lo que resulta extraño, por decir lo menos, ya que supone un tratamiento más benigno que el que corresponde en general para la complicidad en el artículo 51 del Código Penal. Su aplicación es restringida, pues como es sabido el Código Penal sanciona la mayor parte de los casos de auténtica complicidad con la pena correspondiente a los autores , según el artículo 15 del Código Punitivo.

3.- Finalmente, se castiga un caso de la llamada “participación necesaria” en el inciso 1º del artículo 97 N° 25 del Código Tributario, relativo al abuso de las franquicias correspondientes a Zonas Francas. La ley sanciona con las penas establecidas en el inciso 1º para el destinatario principal de la norma, a quien efectúe transacciones con una persona que actúe como usuario de zona franca sabiendo que no cuenta con la habilitación correspondiente o que, teniéndola, la utiliza con la finalidad de defraudar al Fisco. Como en este delito “de encuentro” ninguno de los intervinientes es al mismo tiempo víctima no se presentan problemas de de carácter dogmático. La norma sólo busca ampliar el sujeto activo, que en el inciso 1º había restringido con buenas razones.

5.6.- *Iter criminis* en los delitos tributarios

El autor ,Alex Van Weezel señala que respecto de los delitos del Código Tributario no puede darse la hipótesis del delito frustrado, salvo en el caso del artículo 97 N°4 inciso 3º¹⁹⁹. A continuación, veremos, adicionalmente, dos problemas especiales de *iter criminis* en el ámbito penal tributario: las hipótesis de desistimiento y los actos preparatorios especialmente sancionados en la ley.

a).- El desistimiento de la tentativa: Según el artículo 7º del Código Penal hay tentativa cuando el autor ha dado principio de ejecución del crimen o simple delito por hechos directos, pero faltan uno o más para su complemento. Las cuestiones más debatidas al respecto tienen que ver con la determinación de lo que se entiende por “hechos directos” (problema de la inmediatez) y con el parámetro que ha de servir para enjuiciar “la falta” de una acción para complementar la ejecución del crimen o simple delito (problema de la perspectiva). En ambos casos se trata de problemas generales de la teoría de la tentativa, que han dado lugar a múltiples opiniones en la doctrina . Ciertamente parece existir en cuanto a que el parámetro no ha de ser la mera subjetividad del autor. Su representación de los hechos es decisiva en lo que respecta a la sucesión de acontecimientos, pero la decisión acerca de sí- supuesta tal sucesión- el sujeto ha llegado tan lejos como para poder afirmar un comienzo de ejecución en el sentido del tipo de tentativa, es una decisión que ha de tomar el juez desde una perspectiva objetiva *ex ante*. En cuanto al principio de ejecución por hechos directos, parece también claro que no es necesaria la realización de actos explícitamente descritos en el tipo penal, sino que basta con el despliegue de un comportamiento que ha de desembocar en forma inmediata en la realización del tipo.

La doctrina nacional y extranjera, suele distinguir entre el desistimiento de la tentativa y el desistimiento de lo que nuestro sistema conoce como delito frustrado. Esta última institución suele asumir en el ámbito penal tributario la forma de **autodenuncia**²⁰⁰.

ai).- Requisitos del desistimiento : Nuestro Código Penal no contiene normas expresas acerca del desistimiento de la tentativa. No obstante ello, la doctrina suele abogar por el reconocimiento de esta institución sobre la base de consideraciones político-criminales y le asigna, por consiguiente, el carácter

¹⁹⁹ Van Weezel, Alex, ob. cit., página 128

²⁰⁰ Van Weezel, Alex, ob. cit. página 128

de excusa legal absoluta de efecto individual.

Generalmente se consideran los siguientes requisitos para que opere el desistimiento con efecto liberador de la pena. La discusión está referida, más bien, al contenido específico de cada una de estas exigencias.

1.- No debe tratarse de una tentativa fallida, es decir, de un caso en que la consumación (ya) no es posible, como cuando la simulación de la operación destinada a obtener una devolución improcedente ha sido descubierta y denunciada por el Servicio.

2.- Deben faltar hechos directos para completar el comportamiento típico, teniendo como parámetro la representación del autor sobre la sucesión de los acontecimientos.

3.- El autor debe abandonar la ejecución del hecho y de todos los actos que, respecto de una determinada realización típica, podrían constituir un supuesto de unidad de acción.

4.- Este abandono debe ser voluntario, tomando como punto de referencia lo ya realizado y no lo que podría ocurrir.

5.- Muy discutidos son los requisitos del desistimiento en los casos de intervención delictiva. En general, se exige que el sujeto despliegue una cierta actividad destinada a impedir la continuación del hecho (sin que sea indispensable que tenga éxito) o bien se abstenga de realizar un aporte necesario para que el hecho se consuma.

aii).- La autodenuncia : En algunos países, la ley prevé una causa de extinción de la responsabilidad penal específica para el ámbito fiscal conocida como autodenuncia. Se trata de la renuncia a la imposición de una pena, bajo ciertos presupuestos, en los casos en que el deudor tributario corrige o completa declaraciones.

Los requisitos generales de la autodenuncia con efecto extintivo de la responsabilidad penal se pueden resumir en los siguientes;

- El pago de la diferencia de impuestos
- Un elemento semejante a la voluntariedad en el desistimiento, a saber, que al

momento de la autodenuncia el hecho no haya sido descubierto, ni se haya iniciado una investigación o procedimiento en contra del infractor.

Nuestro sistema no conoce la institución de la autodenuncia. La única forma de arrepentimiento activo que conoce el Código Tributario se haya en el artículo 106 del Código Tributario, relativo a las sanciones pecuniarias de carácter administrativo, que en su inciso 1º confiere al Director Regional la facultad de remitir, rebajar, suspender las sanciones pecuniarias cuando “el

implicado ha denunciado y confesado la infracción y sus circunstancias”. La norma le autoriza también, en el inciso 2º, a anular denuncias por infracciones “que no constituyan amenazas para el interés fiscal”, incluso si ya han sido notificadas, o a “omitir los giros de las multas que se apliquen en estos casos”, aplicando el Servicio, al respecto, un procedimiento simplificado.

La ausencia de normas expresas, lleva a la conclusión de que en este ámbito tienen plena aplicación las circunstancias 8ª y 9ª del artículo 11 del Código Penal²⁰¹. Ello implica que tanto la colaboración sustancial al esclarecimiento de los hechos como la circunstancia de denunciarse y confesar el delito pudiendo haber eludido la acción de la justicia, constituyen atenuantes de responsabilidad penal y no motivos de renuncia a la persecución penal. Lo anterior es coherente con el hecho de que la mayor parte de los delitos sancionados en el Código Tributario son delitos cuya consumación requiere de la producción de un resultado en sentido tradicional, y respecto de los cuales, por lo tanto, la institución del desistimiento *per definitionem* no puede aplicarse. Este razonamiento pierde fuerza, en cambio, cuando se trata de la figura del inciso 3º del artículo 97 N° 4 del Código tributario, en donde un desistimiento del delito frustrado no sólo es imaginable, sino a juicio de Van Weezel, procedente de acuerdo a los principios generales de la dogmática de la tentativa y a la regulación legal, si se verifican *mutatis mutandis* los requisitos objetivos y subjetivos que se han explicado al tratar del desistimiento de la tentativa.

b).- Actos preparatorios especialmente sancionados (artículo 97 N° 4 inciso 5º del Código Tributario) : Una característica del régimen sancionatorio del Código Tributario es la criminalización de estadios previos al comienzo de la tentativa. La citada norma del artículo 97 N° 4 inciso 5º establece que. El que maliciosamente confeccione, venda o facilite, a cualquier título, guías de despacho, facturas, notas de crédito o boletas falsas, con o sin timbre del Servicio, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en el mismo número, será sancionado con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo y con una multa de hasta 40 U.T.A²⁰². La pena es, como se puede apreciar, extraordinariamente alta.

La norma contiene una incriminación autónoma de meros actos preparatorios y no un supuesto de participación en la etapa previa a la tentativa (en general. Complicidad). El hecho de que el precepto no regula el actuar conjunto es, en

²⁰¹ Van Weezel, ob.cit. página 130

²⁰² La ley castiga también otros supuestos de preparación, e incluso de conspiración, en los arts. 100 (actos dolosos del contador) y 101 (el funcionario del Servicio que ofrece su intervención a cambio de una remuneración) del Código Tributario. Cfr. Van Weezel, Alex, ob.cit. página 131

efecto, evidente si se tiene en cuenta que la sanción se impone sin consideración a que los documentos falsos sean utilizados alguna vez, así como la redacción del texto legal: el tipo describe tanto las conductas realizadas con el objeto de cometer (es decir, por sí mismo) o posibilitar (es decir, para otros) la comisión de los delitos en cuestión. El legislador también parece ser consciente de que la incriminación de meros actos preparatorios merece una justificación especial, y por esta razón ha reforzado semánticamente la exigencia normal de dolo mediante la expresión “maliciosamente” y una mención explícita (aunque superflua)del contenido intencional de la voluntad : la intención de cometer o posibilitar la comisión de los delitos de que trata el N° 4 del artículo 97 del Código Tributario.

Lo anterior conduce necesariamente a la pregunta acerca de los casos en que las conductas descritas en la norma en comentario se realizan precisamente en el contexto de una relación de intervención delictiva. La diferencia entre ambas hipótesis desde el punto de vista material es grande. En los casos de intervención delictiva, la punibilidad de quien no realiza el tipo en forma inmediata y directa depende de la existencia de un hecho típico, es decir, de un “hecho principal” en la nomenclatura habitual, respecto del cual la conducta del interviniente puede ser considerada como un “aporte”. Ello implica que si no se verifica al menos una tentativa del delito tributario en cuestión (incisos 1° a 3° del artículo 97 N° 4 del Código Tributario), tampoco concurre una forma de participación punible en el despliegue de las conductas preparatorias descritas en el inciso 5°. Por otra parte, la exigencia de una especie de doble dolo es, en los casos de intervención delictiva, completamente superflua, pues basta el dolo respecto de la consumación del “hecho principal”.

Las formas concretas de actuación descritas en la norma en comentario (confeccionar, vender, facilitar maliciosamente, a cualquier título, etc.), no pueden, con otras palabras, dar lugar a una hipótesis de participación, sino que por disposición expresa de la ley constituyen siempre autoría en solitario de un ilícito diferente. Es ilícito, ha señalado la jurisprudencia, en sentencia de 6 de Diciembre de 2004 dictada por el Tribunal de Juicio Oral de Ovalle²⁰³, un delito de mera actividad, de modo que “no es necesario que se cause efectivamente un perjuicio a la Hacienda Pública, ni- en general- que se produzca un resultado o efecto material determinado, diverso al actuar prohibido del sujeto activo.

²⁰³ Expresamente en este sentido el tribunal de juicio Oral de Ovalle, sentencia de 6.XII.2004.Cfr. Van Weezel, Alex, ob.cit. página 131

Capítulo VI

6.- Concurso de delitos tributarios

6.1.- El concurso material o real de delitos tributarios

El concurso Material o Real : “Se produce cuando hay varios hechos, realizados por la misma persona, cada uno de ellos constitutivo de delito, no conectados entre sí, y sin que haya mediado entre ellos una condena²⁰⁴ .

En materia tributaria, se encuentra regulado- como regla general- por el actual inciso 2º del artículo 112 del Código Tributario que dispone:

“Sin perjuicio de lo dispuesto en el N°10 del artículo 97 en los demás casos de infracciones de las leyes tributarias, sancionadas con pena corporal, se entenderá que existe reiteración cuando se incurra en cualquiera de ellas en más de un ejercicio comercial anual”

En consecuencia, no hay reiteración , cuando se incurre en varios delitos tributarios en menos de un año ejercicio comercial anual.²⁰⁵

Esta norma debemos relacionarla con el N°8 del artículo 2º de La Ley sobre Impuesto a La Renta , que dispone:

“Artículo 2º: Para los efectos de la presente ley se aplicarán, en lo que no sean contrarias a ella, las definiciones establecidas en el código tributario y, además, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá: 8.-Por “año comercial”, el período de doce meses que termina el 31 de Diciembre o el 30 de Junio y, en los casos de término de giro, del primer ejercicio del contribuyente o de aquel en que opere por primera vez la autorización de cambio de fecha de balance, el período que abarque el ejercicio respectivo según las normas de los incisos séptimo y octavo del artículo 16 del Código Tributario”

De este modo, dada la naturaleza de los delitos tributarios, puesto que algunos de ellos pueden cometerse mensualmente, el texto de esta norma produce un efecto que no deja de ser importante y a veces injusto, ya que si los delitos se cometen mensualmente, durante todo un año comercial no hay reiteración, sino que *delito continuado* . En cambio, si se cometen en el mes de Diciembre de un año comercial y en el mes de enero del año siguiente, hay reiteración. Así se ha entendido tradicionalmente el concepto de reiteración señalado en el artículo 112 del Código Tributario, cuyo

²⁰⁴ Etcheberry, Alfredo, ob. cit. Tomo II , página 115

²⁰⁵ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar , Jaime, ob. cit. , página 115

inciso 1º dispone:

“En los casos de reiteración de infracción a las leyes tributarias, sancionadas con pena corporal, se aplicará la pena correspondiente a las diversas infracciones, estimadas como un solo delito, aumentándolas en su caso, conforme a lo dispuesto en el artículo 351 del Código Procesal Penal”.

Como se observa, la norma se remite al artículo 351 del Código Procesal Penal, que contiene las siguientes reglas:

a).- Reiteración de crímenes o simples delitos de una misma especie. El inciso 1º señala que se impondrá la pena correspondiente a las diversas infracciones, estimadas como un solo delito, aumentándolas en uno o dos grados. Por su parte, el inciso 4º del artículo 351 establece: “ Para los efectos de este artículo , se considerará delitos de una misma especie a aquellos que afectaren al mismo bien jurídico”.

b).- Reiteración de infracciones que por su naturaleza no puedan estimarse como un solo delito: El inciso 2º dispone que el tribunal aplicará la pena señalada a aquella que, considerada aisladamente, con las circunstancias del caso tuviere asignada una pena mayor, aumentándola en uno o dos grados, según fuere el número de los delitos;

c).- Aplicación de las reglas del artículo 74 del Código Penal: El inciso 3º de la norma en análisis, establece que:

“Podrá , con todo, aplicarse las penas en la forma establecida en el artículo 74 del Código Penal si, de seguirse este procedimiento, hubiere de corresponder al condenado una pena menor” .

En consecuencia , si la regla de la acumulación material de las penas es más conveniente al imputado, se aplicará esta última en vez de la acumulación jurídica.

Lo anterior es sin perjuicio de las reglas especiales de reiteración que se encuentran en las figuras de los números 10 y 24 del artículo 97 del Código Impositivo.

La sentencia de fecha 18 de Marzo de 2005²⁰⁶, pronunciada por el Tribunal de Juicio Oral en lo Penal de Ovalle, tratada precedentemente al revisar el delito del inciso 5º del N°4 del artículo 97 del Código Tributario, señala en su considerando 15º una novedosa doctrina sobre la materia y que es la siguiente;

²⁰⁶ Cfr. Ugalde Prieto, Rodrigo/García Escobar, Jaime, ob.cit. página 67

“Que, en consecuencia, para resolver este extremo de la pretensión punitiva formulada por los acusadores, corresponde dilucidar , primeramente, que debe entenderse, para estos efectos, por “ejercicio comercial anual”, lo que supone determinar el fundamento de esta especial norma de agravación”.

“En opinión de estos sentenciadores, el fundamento de la norma que se analiza radica en un criterio temporal, pues lo que el legislador repudia son las conductas que se extienden por un lapso apreciable, lapso que ha fijado normativamente en un ejercicio comercial anual, exasperándose la penalidad reglada en el artículo 112 del Código Tributario, la circunstancia de que los varios actos ilícitos constitutivos de delito tributario se prolonguen por más del término de un ejercicio comercial anual; y , no que los actos típicos hayan sido cometidos en años calendarios diversos (como parecen entenderlo los acusadores), pues esta segunda solución conduciría al absurdo de que quien ejecuta una infracción tributaria el día 31 de Diciembre de un año y una segunda el 01 de enero de inmediatamente siguiente incurriría en reiteración, en tanto que el que ha tenido la precaución de perpetrarlas todas en un mismo año calendario (aunque las infracciones ejecutadas lo sean por centenares) sólo habría incurrido en un hecho típico”.

“El artículo 2º N° 8 del decreto Ley N° 824, de 27 de diciembre de 1974, que contiene el texto de la Ley sobre Impuesto a La Renta, para los efectos de la aplicación de este cuerpo legal define el “año comercial” como un “período de doce meses”, agregando- en lo pertinente- que ese período puede terminar “el 30 de diciembre o el 30 de Junio”.

“De este modo, habiéndose acreditado que la primera de las facturas es de fecha 30 de Noviembre de 2001 y las otras son de 30 de Enero de 2002, entendiendo que el período de doce meses termina el 30 de Junio, las tres facturas falsas fueron confeccionadas y facilitadas a la Sociedad ya individualizada, con el objeto de cometer el delito previsto en el inciso segundo del mismo número 4 del artículo 97 del Código Tributario, durante un mismo año comercial, es decir, su proceder ilícito no se prolongó por el lapso de un año sino, por el contrario, las 3 tienen una diferencia de 2 meses”²⁰⁷.

Sin duda que estamos frente a una doctrina novedosa y que seguramente se discutirá en el futuro, ya que no es la tesis fiscal.

²⁰⁷ La sentencia de fecha 18 de Marzo de 2005²⁰⁷, pronunciada por el Tribunal de Juicio Oral en lo Penal de Ovalle, tratada precedentemente al revisar el delito del inciso 5º del N°4 del artículo 97 del Código Tributario

6.2.- Concurso ideal de delitos²⁰⁸

Existe cuando con un solo hecho se realizan las exigencias de dos o más tipos delictivos.

Los casos de concurso ideal no serán frecuentes en este tipo de delitos. Sí lo serán **las situaciones de concurso aparente de leyes penales** .

La diferencia entre ambos es relevante, ya que en el concurso ideal se sanciona por ambos delitos de acuerdo al artículo 75 del Código Penal. En cambio en el concurso aparente de leyes penales, solamente se podrá sancionar por uno de ellos.

Respecto del concurso ideal se aplica la norma del artículo 75 del citado cuerpo legal, por cuanto no existe norma especial en el Código Tributario.

Por ello nos referimos – a continuación- a ambos conceptos.

Respecto de los efectos de CONCURSO IDEAL , a lo que señala don Enrique Cury U.

“La ley otorga al concurso ideal un tratamiento más benigno que el concebido en la generalidad de los casos al concurso real. En efecto, de acuerdo con lo preceptuado por el artículo 75 del Código Penal, se lo castiga siempre conforme al sistema de la absorción de penas, esto es, imponiendo la pena mayor al delito más grave”.²⁰⁹

Como un buen ejemplo de concurso ideal se puede citar el considerando 25° de la sentencia de 29 de Enero de 2004, del tribunal Oral en lo Penal de Arica (Causa Rol 44-2003) que se revisó a propósito del delito previsto en el N°9 del artículo 97²¹⁰ . Señala el referido considerando:

“VIGÉSIMO QUINTO: Que conforme se ha establecido, las acusadas con el propósito de extraer del territorio nacional una mercadería prohibida, esto es, cometer el delito de contrabando , debieron para ello procurarse de dicho recurso mediante la extracción, apozamiento, compra, almacenamiento y, por ende, resulta necesario para el fin propuesto la comisión de los delitos previstos en el artículo 139 de la Ley de Pesca y Acuicultura y el delito tributario del artículo 97 N° 9 del Código Tributario, y en consecuencia , se está en presencia del llamado concurso medial, esto es, uno de ellos ha sido medio necesario para cometer el otro, que

²⁰⁸ Ugalde Prieto, Rodrigo/García Escobar, Jaime, ob.cit. página 68.

²⁰⁹ cfr. Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, Página 68 y Cury Urzúa, Enrique, “Derecho Penal”, Tomo II, Editorial Jurídica de Chile 1992, página 279.

²¹⁰ Buen ejemplo de concurso ideal se puede citar el considerando 25° de la sentencia de 29 de Enero de 2004, del tribunal Oral en lo Penal de Arica (Causa Rol 44-2003) que se revisó a propósito del delito previsto en el N°9 del artículo 97 del Código Tributario.

doctrinariamente se ha denominado “concurso ideal impropio”, por lo que la penalidad se rige por la norma del artículo 75 del Código Penal, esto es, se sanciona con la pena mayor asignada al delito más grave, que en este caso corresponde a las penas dispuestas en el artículo 97 N° 9 del Código Tributario, por ser ésta de un grado de una pena divisible, esto es, presidio menor en su grado medio, siendo los delitos restantes sancionados con multa (delito pesquero) y dos grados de una pena divisible inferior (el delito de contrabando), que se sanciona con presidio menor en su grado mínimo a medio”.

Respecto del concurso ideal entre un delito tributario y un delito de contrabando, conviene citar el considerando 7° de la sentencia de fecha 29 de Octubre de 2003, pronunciada por el Juez de garantía de Calama, don Rodrigo Palma Ruiz, que señala la siguiente doctrina:

“SÉPTIMO: Que, en la especie se está en frente al denominado concurso ideal de delitos impropio, ya que el ilícito de contrabando constituyó el medio necesario para cometer el delito tributario que se ha tipificado, corresponde en consecuencia imponer la pena mayor asignada al delito más grave, o se a la infracción del artículo 97 N° 9 del Código Tributario, por lo que no se accederá a la solicitud de pena que plantea el Servicio Nacional de Aduanas en su libelo de acusación”. (R.U.C. N° 0200130113-9).

En cuanto al **CONCURSO APARENTE** – que será común en este tipo de delitos- transcribimos lo que expresa el mismo autor, don Enrique Cury U.²¹¹

“El Concurso Aparente de la Leyes Penales”

1.- Concepto y Naturaleza.

Hay un concurso aparente de leyes penales cuando un hecho parece satisfacer las exigencias de dos o más tipos diversos, pero, en definitiva, sólo será regulado por uno de ellos, en tanto los demás serán desplazados por causas lógicas o valorativas.

“En rigor, por consiguiente, aquí no hay concurso alguno. No lo hay de hechos, puesto que el que se enjuicia es solamente uno. No lo hay tampoco de leyes, pues la concurrencia de éstas es puramente aparente y, al cabo, sólo una de ellas regirá la conducta de que se trata. No lo hay, por fin, de delitos, ya que en suma, se entenderá que únicamente fue cometido uno.”.

“Así pues se trata de un problema de interpretación, como, en efecto, ya se

²¹¹ Cury Urzúa, Enrique, ob. cit., página 281

anticipó .Lo que se plantea es tan sólo un conflicto entre varias disposiciones , cada una de las cuales parece adecuada en principio para normar el hecho, no obstante lo cual es preciso, mediante la aplicación de los recursos hermenéuticos, determinar cuál es la que de veras se acomoda precisamente a todas sus particularidades fácticas y aprehende por completo su significado de valor”.

“Sin embargo, esta cuestión interpretativa se encuentra entrelazada en forma estrecha con la teoría del concurso de delitos. Pues, en efecto, la decisión relativa a cuál de los tipos recibirá aplicación en el caso de que se trate, está lógicamente precedida por si en realidad éste ha de ser regido por una sólo de ellas o si, más bien, nos hallamos frente a una pluralidad de delitos con unidad de hecho , esto es ante un concurso ideal. En la práctica, además ambas interrogantes se condicionan de manera recíproca, de manera que ni conceptualmente es posible separarla , por eso no sólo desde el punto de vista didáctico, sino que en obsequio a consideraciones técnicas y sistemáticas, es preferible hacerse cargo del asunto en este lugar, aún reconociendo que teóricamente no pertenece a él”.

Principios para solucionar el CONCURSO APARENTE DE LEYES²¹².

a).- Principio de especialidad

El principio de especialidad es de carácter lógico y, por tal razón, su manejo es relativamente más sencillo que el siguiente principio – de la consunción - . De conformidad con el primero, hay un concurso ideal de delitos cuando el hecho parece ser captado por dos normas, pero éstas se encuentran en relación de género a especie y es la ley especial la que lo aprehende de manera más perfecta en todas sus particularidades. En tal caso la norma general será desplazada y el hecho será regulado sólo por la especial . Así por ejemplo, cuando un empleado público sustrae caudales o efectos públicos o de particulares que tenía a su cargo , la conducta ejecutada se acomoda tanto a la descripción contenida en el artículo 233 del Código Penal (malversación de caudales), como a lo que ofrece el artículo 432, última parte (hurto) o, quizá al artículo 470 N°1 (apropiación indebida); como el precepto que incrimina la malversación esb el que capta el hecho de una forma más completa y específica, sólo el artículo 233 recibirá aplicación en el caso concreto y los artículos 432 y 470 N°1 del Código Penal habrán de ser desestimados.

²¹² Cury Urzúa, Enrique, ob.cit., páginas 282,283,284 y 285

Si bien este principio no se encuentra expresamente consagrado en la ley penal , está formulado de manera amplia, para regular las relaciones del ordenamiento jurídico en general en los artículos 4º, 13 y 22 del Código Civil.

b).- Principio de la consunción

También denominado principio de la absorción , es de carácter axiológico y su aplicación , por ende, presenta más dificultades que el de la “especialidad”. De conformidad con éste, hay también un concurso aparente de leyes penales, y no un concurso ideal de delitos, cuando el hecho parece ser captado por dos o más tipos penales; pero como el disvalor delictivo que implica la ejecución de uno de ellos contiene al que supone la relación de otro u otros, aquél consume o absorbe a éstos, desplazándolos. Así por ejemplo, cuando alguien intenta penetrar por la ventana a una casa ajena para robar, pero fracasa, luego de lo cual fractura una puerta, logrando de éste modo su propósito, pareciera que el hecho puede ser aprehendido tanto por el tipo de la tentativa del robo como por el robo consumado. Ahora bien, el disvalor delictivo del delito consumado absorbe a y de la tentativa , pues mientras ésta no es portadora sino de un disvalor de acción, aquél contiene también ése y, además , el de resultado.

c).- Principio de Subsidiariedad

Este principio se funda exclusivamente en una decisión del derecho positivo. De acuerdo con el hay un concurso aparente y no un concurso ideal de delitos cuando un hecho pareciera ser captado por dos tipos, pero, por expresa disposición de la ley, uno de ellos resulta desplazado, porque su aplicación se subordina precisamente a que el otro no ocurra.

d).- Principio de accesoriedad

Este principio ha sido formulado de muchas diferentes maneras, sin que hasta el presente se haya encontrado una manera de expresarlo correctamente. En el fondo lo que se expresa con este rótulo no es más que una forma específica de aplicación del principio de la consunción a situaciones planteadas por tipos con pluralidad de hipótesis. Cuando el sujeto , en efecto, haya realizado simultáneamente varias de éstas, la cuestión de si ha de castigárgelo por un concurso de delitos o por un solo hecho punible (tipicidad reforzada) exigirá una apreciación valorativa para

cuya solución el principio de alternatividad no brinda una regla prácticamente aprovechable, limitándose a plantear el problema.

Dado que los delitos tributarios, especialmente los previstos en el artículo 97 N°4, contienen un NÚCLEO CENTRAL al cual se le van agregando circunstancias que desplazan la tipicidad de una figura a otra, los temas de concurso aparente generalmente se resolverán por el principio de la especialidad.

Por ejemplo, si un contribuyente incorpora facturas falsas en su libro de contabilidad y, por esa vía, aumenta indebidamente sus créditos fiscales en el IVA, está presentando una declaración maliciosamente falsa, delito sancionado en el inciso primero del referido número. Asimismo, está incurriendo en el inciso 2° del N°4 del mismo artículo 97. Este problema se soluciona por la vía de aplicar el principio de la especialidad, conforme al cual el delito del inciso 1° cede a favor del delito del inciso 2°, ya que esta última norma abarca sólo parte de las conductas descritas en el inciso 1° y las describe en forma circunstanciada.

Otro ejemplo, esta vez entre un delito del Código Penal y un delito del Código Tributario, lo tenemos en el caso del contribuyente que maliciosamente proporciona datos o antecedentes falsos en la declaración inicial de actividades. Dicha persona incurre en el delito del N° 23 del artículo 97 y, asimismo en el delito de perjurio previsto en el artículo 210 del Código Penal. Existe un concurso aparente de leyes penales que se resuelve a favor de la norma del Código Tributario.

6.3.-LA COMUNICABILIDAD²¹³

Interesa revisar este tema, dado que es bastante común que en los casos de los delitos tributarios concurren personas que no reúnen la calidad de contribuyentes, en circunstancias que en los más importantes de aquellos tipos penales se requiere que el sujeto activo sea CONTRIBUYENTE. Así ocurre, por ejemplo, en el delito previsto en el inciso 2° del N° 4 del artículo 97 del Código tributario.

Además existen otros tipos calificados, que exigen calidades diversas a las de contribuyente, como lo es el N° 25 del artículo 97, que requiere la calidad de USUARIO DE ZONA FRANCA y el artículo 100 del Código tributario, que requiere la calidad de CONTADOR.

A este respecto don Mario Garrido Montt en el Tomo II de su obra

²¹³ Ugalde Prieto, Rodrigo/García Escobar, Jaime; ob.ci. páginas 72 y ss.

Derecho Penal, Parte General , detalla su opinión sobre la materia que este autor denomina PRINCIPIO DE LA COMUNICABILIDAD²¹⁴.

Su enunciado ha sido objeto de amplios debates en cuanto a su alcance y aplicación, lo que demuestra que no puede constituir “un principio”, sino un asunto en extremo discutible.

El principio que en verdad existe es el de “La Incomunicabilidad” que se puede resumir en los siguientes términos: No se extiende a los coautores ni a los partícipes las calidades personales ni los elementos subjetivos del tipo- que ellos no cumplan, que estén comprendidos en la descripción del delito y que sólo se den en algunos de los autores o coautores.

Esta sería la regla general (así el parentesco en las lesiones del artículo 400 del Código Penal). Pero este principio queda limitado - a su vez- por el que establece cada sujeto que interviene en el delito responde de su propio dolo.

Para una mejor exposición es necesario distinguir dos situaciones: La de las circunstancias atenuantes y agravantes propiamente tales (en general la de los artículos 11,12 y 13 del Código Penal) y las de las circunstancias personales del sujeto, que son elementos del delito comprendidos en su descripción (situación que se presenta en los delitos calificados y especiales).

En cuanto a la circunstancias atenuantes y agravantes propiamente tales, también denominadas circunstancias modificatorias de la responsabilidad criminal, el Código Penal regló la situación en el artículo 64. En esta disposición se califican dichas circunstancias en personales y materiales.

a).- Circunstancias personales (subjetivas) son aquellas que consisten en la disposición moral del delincuente , en sus relaciones personales con el ofendido o en otra causa personal.

b).- Circunstancias materiales (objetivas), son las que consisten en la ejecución material del hecho o en los medios empleados para realizarlo.

Las personales afectan sólo al autor en quien concurren, no se comunican a los demás intervinientes; las materiales a todos aquellos que tuvieron conocimiento de ellas antes o en el momento de ejecutar el delito: se pueden comunicar.

Del artículo 64 del Código penal no se desprende un problema de

²¹⁴ Garrido Montt, Mario , “Derecho Penal” Parte General, Tomo II, Editorial Jurídica de Chile, año 1997, páginas 330, 331, 332

comunicabilidad de circunstancias, sino el principio de que cada uno responde de su propio injusto. En todo caso, es útil hacer algunas precisiones sobre el alcance de esta disposición:

Está dirigida expresa y categóricamente a las circunstancias modificatorias de la responsabilidad criminal denominadas atenuantes y agravantes, y no a otras circunstancias, menos aún a los elementos del tipo. Esto no sólo es así por que lo dispone el citado artículo 64, sino porque , además, en el artículo 63 se lee literalmente que dejan de ser circunstancias modificatorias aquellas por sí solas constituyen un delito o han sido comprendidas al describirlo, como también las que sean tan inherentes al mismo , que sin su concurrencia no habría podido cometerse (en el delito de violación la diferencia del sexo y fuerza ; artículo 12 N° 6 del Código Penal)

Por consiguiente no corresponde aplicar el artículo 64 cuando se trata de circunstancias que el tipo penal contiene para describir la acción que castiga (el parentesco en el parricidio, artículo 390 del Código Penal; la calidad de empleado público en la malversación, artículo 233, y en el fraude, artículo 239 del Código Penal).

De manera que **el principio general debe ser el de la incomunicabilidad de las circunstancias**²¹⁵, pero con las modalidades que se pasan a indicar:

a).- En cuanto a las circunstancias atenuantes y agravantes, entendiéndose por como tales las que describen los artículos 11,12 y 13 y demás disposiciones especiales del Código Penal, se rigen por el artículo 64 en relación con el artículo 63 del Código Penal.

b).- Respecto de los elementos subjetivos y circunstancias personales comprendidas por el tipo penal en su descripción particular, no es aplicable aquí la norma contenida en el artículo 64 del Código Penal; aquí se aplican los principios estudiados en relación al tipo penal, en particular su fase subjetiva en cuanto a cada cual responde de su propio “injusto”, que es personal, lo que permite la división del hecho único para imputarlo a los autores y partícipes a títulos diversos. Esto no es posible en la coautoría. La imputación es única al conjunto, como un todo, con sus circunstancias y modalidades típicas, porque el hecho es común. El cómplice y el instigador, por consiguiente responderán por el tipo penal en que hayan intervenido tanto objetiva como subjetivamente; el instigador por el hecho que instigó, y el cómplice por aquél en que colaboró, considerando su

²¹⁵ Cfr. Ugalde Prieto, rodrigo/García Escobar, Jaime, ob.cit. página 73 . Garrido Montt, Mario. Ob.cit.

subjetividad, o sea el dolo de su particular acción de inducción o colaboración. Si su actividad se dirigió a cooperar en un parricidio, será cómplice de parricidio: si sólo lo fue de un homicidio- por ignorar el vínculo de parentesco-, será cómplice de un homicidio. No son equivalentes las conductas del extraño que ayuda a un hijo a matar un padre y del que presta igual colaboración para matar a un tercero; en la primera conducta hay un mayor desvalor , criterio que vale para la generalidad de las figuras calificadas y especiales.

En esta materia existen opiniones encontradas:

El profesor Alfredo Etcheberry extiende la aplicación del principio que consagra el artículo 64 del Código Penal de incomunicabilidad de las circunstancias personales a la hipótesis en que la figura penal contiene en su descripción típica una circunstancia de agravación o atenuación, y para distinguirlas de los demás elementos del delito, aconseja “suprimir mentalmente la circunstancia que se analiza: si la descripción legal, separada hipotéticamente de tal circunstancia, sigue constituyendo un delito (aunque sea a otro título), quiere decir que se trata de una agravante que se ha incorporado a la figura”; al contrario, si sin esa circunstancia deja de existir un delito, quiere decir que no es una agravante, sino la esencia misma del delito, caso en el cual no regiría el artículo 64 del Código Penal, y la circunstancia en cuestión no se comunicaría.

Francisco Grisolia participa de la opinión de que la noción de circunstancias del artículo 64 comprende aquellas descritas por el tipo, y por consiguiente las circunstancias personales serían incomunicables; pero ofrece una visión particular sobre esta materia²¹⁶.

Enrique Cury²¹⁷ se inclina por la absoluta incomunicabilidad de los elementos subjetivos y calidades personales que integran el tipo penal delictivo, de modo que: “quien concurre con el funcionario público a sustraer fondos públicos o particulares que éste tiene a su cargo, no es coautor del delito de malversación de caudales públicos, sino de hurto, apropiación indebida o estafa...”; “quien coopera o induce a un miembro de los tribunales de justicia para que a sabiendas falle contra ley expresa y vigente en causa criminal o civil, ha de quedar impune.”

²¹⁶ Revista de Ciencias Penales, t. XXXIV, 1976, pág. 3.

²¹⁷ Cfr. Ugalde Prieto, Rodrigo/García Escobar, Jaime, ob.cit. página 74. Cury Urzúa, Enrique, derecho Penal Parte General. Ediciones Universidad Católica de Chile, año 2005, páginas 646 a 648

Por su parte , don Eduardo Novoa Monreal ²¹⁸ tiene una opinión en el tenor siguiente:

“Regla general y casos particulares de comunicabilidad” ,

El principio general , es que la calidad, función o condición especial reclamada por un tipo especial para el sujeto activo, se comunica a los que colaboran juntamente en alguna de las diversas formas que puede presentar un concurso de personas, siempre que en la ejecución directa del tipo intervenga algún sujeto cualificado. Bajo tal condición, los demás que intervienen y que no insten la calidad, función o relación especial, pueden ser considerados como autores o partícipes accesorios del hecho punible cometido por el cualificado.

Pero aunque el señalado es el principio general , hay casos especiales que hacen excepción o que promueven nuevas dificultades. Para verlo más claro es menester distinguir varios casos:

-La comunicabilidad exige el conocimiento del no cualificado.

En efecto, nuestro sistema penal, que se apoya tanto en la objetividad del hecho como en lo subjetivo del individuo para responsabilizar a éste , no puede satisfacerse para disponer la extensión al no cualificado de la calificación jurídica que el cualificado imprime al hecho que realiza como ejecutor principal, con que objetivamente haya un hecho único que ha sido caracterizado por la conducta de su realizador directo. Es necesario que el no cualificado tenga conocimiento que concurre en el autor principal la calidad, función o condición que va a tipificar el hecho. *Dicho conocimiento marca, así, el límite de la comunicabilidad.*

Tal exigencia de conocimiento del elemento típico especial el partícipe que es atraído por el tipo que fija el ejecutor directo, resulta no solamente de los principios generales del derecho, sino precisamente de dos fuentes: a) **la culpabilidad que será necesaria en el partícipe** , la que supone un claro conocimiento de los hechos y elementos que integran el tipo conforme al cual se pretende la responsabilización, y b) el principio que fluye del artículo 64 del Código Penal , que si bien no es aplicable en el caso, exterioriza el criterio legislativo en materia semejante, cuando se trata de circunstancias que no están en el mismo imputado.

Cuando el *extraneus* desconozca la condición especial que hace punible el hecho en el que participa, no podrá ser responsabilizado por falta de culpabilidad. Pero , si su propio hecho , mirado aisladamente, fuera

²¹⁸ cfr. Novoa Monreal, Eduardo, Curso de derecho Penal Chileno, Tomo II, Editorial Jurídica de Chile, año 1966, páginas 244 y 245. Nota; Según este autor los casos que deben distinguirse se transcriben en las páginas 245, 246 y 247

constitutivo de delito aún sin considerar la condición especial que ignora, podría sancionársele penalmente por él, en forma independiente, conforme a las reglas generales, pues su desconocimiento de un elemento típico del hecho que realiza el *intranets* destruiría la convergencia subjetiva de las acciones y permitiría romper la unidad del hecho. No habría concurso de personas, en tal caso, sino pluralidad de hecho y de personas, que admitiría consideración jurídica independiente²¹⁹.

-Intervención accesoria del cualificado

Si el *intranets* no realiza el hecho en forma inmediata y directa, no pueden regir las reglas precedentes en materia de comunicabilidad de los elementos del tipo. La razón es que, como se expresó, es la actuación del ejecutor material y directo la que caracteriza legalmente el hecho único y lo tipifica.

De manera tal, que si es el *extraneus* el ejecutor principal y el *intranets* se queda en condición de mero partícipe accesorio, el hecho no podrá ser caracterizado como el tipo especial (que exige al *intranets* como sujeto activo).

Sin embargo, en el afán de proteger bienes jurídicos muy estimables, la ley positiva ha alterado en ciertos casos la situación señalada y ha caracterizado el hecho como delito especial, aun cuando el *intranets* pueda haberse limitado a acciones secundarias. Así podemos advertirlo en los tipos de los artículos 233, 239, 243 y 244 del Código Penal, en que el legislador no sólo se ha puesto de que actúe principalmente el *intranets*, sino que también ha incluido en el tipo los casos en que él deja actuar al *extraneus* o consiente de que éste desarrolle la acción principal. Por eso los preceptos señalados contienen la alternativa de que el empleado público obre o de que consienta en que otro obre.

Hay, no obstante, un caso fuera de las excepciones consignadas, en que la acción principal, puede ser realizada materialmente por un *extraneus* y en que, a pesar de ellos, habrá de tener el hecho por un delito especial cometido por el *intranets*. Es aquel en que el no cualificado obre como mero instrumento del cualificado, o sea, en que se produzca la llamada “autoría mediata”²²⁰.

²¹⁹Novoa, Eduardo, ob.cit. páginas 247 y 248

²²⁰Novoa, Eduardo, ob.cit. página 248

6.3.1. LA COMUNICABILIDAD EN MATERIA DE DELITOS TRIBUTARIOS

Tomando en consideración la doctrina de los principales autores nacionales, que se ha resumido precedentemente, es pertinentes referirse a esta materia en los delitos tributarios de mayor relevancia, ya que en algunos de ellos se requiere de una calidad especial, como ocurre en el inciso 2° del N°4 del artículo 97 del Código Tributario, que habla de: “Los contribuyentes afectos al Impuesto a Las Ventas y Servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo...”

Para referirse al tema de la comunicabilidad, lo primero que debe hacerse es ubicar cada una de las conductas dentro de la categoría que penalmente corresponde y luego, necesariamente se deberá tomar partido por alguna de las tesis sobre la materia de la comunicabilidad y decidir como se sanciona a los copartícipes que sean extraños²²¹.

Como una manera de aproximarse mejor al asunto es útil tener presente algunos conceptos básicos en la doctrina penal; concretamente, los relacionados con la clasificación de los tipos en atención a las modalidades del sujeto activo.

Desde este punto de vista los tipos penales pueden ser:

a).- Tipos comunes o de sujeto activo indiferentes: Representan la mayor parte. En los tipos penales el sujeto activo puede ser, en principio, cualquier persona en la medida que reúna las exigencias generales sobre imputabilidad. Normalmente la ley se refiere al sujeto activo con las expresiones “el que”.

b).- Tipos especiales o de sujeto activo determinado o especial: Excepcionalmente la ley penal exige que en el sujeto activo concurren ciertas características lo que hace que el delito respectivo sólo pueda ser cometido por determinadas personas. Estos a su vez , los podemos clasificar en tres categorías.

bi).- Delitos especiales propios: En estos tipos penales la ley exige que el autor o protagonista tenga una calidad especial que puede ser fáctica o jurídica. Esta calidad especial es el fundamento de la ilicitud de la conducta

²²¹ Ugalde Prieto, Rodrigo/García Escobar, Jaime. Ob.cit. página 79

y determinante en la existencia del ilícito como tal.

Si la calidad especial no concurre el hecho realizado es atípico, pues se trata de casos en los cuales no subyace un delito tipo común o básico que pueda ser realizado por cualquier persona sin aquella especial condición o calidad. Por ejemplo: La dictación negligente o con ignorancia inexcusable de una sentencia manifiestamente injusta en causa criminal (artículo 224 N° 1 del Código Penal) requiere la condición de juez. Un particular nunca podrá dictar sentencia.

bii).- Delitos especiales impropios : en estos tipos penales la ley también exige en el autor una calidad especial fáctica o jurídica , *ésta no es el fundamento de la ilicitud* de la conducta y sólo determina una menor o mayor agravación de la pena. Si la calidad o condición no existe, siempre estará presente en la realización del hecho un delito común o básico. Por ejemplo: La detención ilegal (artículo 148 del Código Penal), requiere en el sujeto activo la calidad de empleado público. Sin embargo , la detención que practica un particular es también delictiva a título de secuestro (artículo 141 del Código Penal).

biii).- Delitos especiales de propia mano: Se exige, al autor , por naturaleza del hecho, que sea él quien realice personalmente la conducta prohibida²²².

Precisado lo anterior, procede hacerse cargo del problema que aquí nos ocupa. En concreto éste consiste en saber de que manera responden aquellos que concurriendo con otros a la realización de un hecho delictivo, no tienen la calidad o especial condición que la ley exige para el autor del mismo.

Porque una cosa es aceptar y reconocer que el concurso de delincuentes se da respecto de un hecho que, objetivamente, es uno y otra distinta que todos quienes concurren al hecho en calidad de autores, cómplices o encubridores hayan de ser tratados conforme a un patrón jurídico uniforme. Según acertadamente anota Novoa, la cuestión se suscita porque se trata de establecer: “si el hecho material único en el que interviene una pluralidad de personas va a marcar con una misma etiqueta o sello jurídico a todos los que en él intervienen, aun cuando alguno no reúna en su persona la exigencia que el tipo penal reclama o invoque”.

En nuestra opinión en aquellos tipos penales en que el Código Tributario

²²² Náquira, Jaime. Derecho Penal. Teoría del Delito, Editorial Mc Graw – Hill. Interamericana de Chile. Tomo I. páginas 86 y 87

exige la calidad de contribuyente, u otra especial, para que proceda la comunicabilidad a quienes no poseen dicha calidad, **debe existir un autor que tenga la calidad de contribuyente o la otra calidad especial requerida por el legislador**²²³.

En el mismo sentido se pronunció La Ilustrísima Corte de Apelaciones de Puerto Montt en sentencia de 18 de mayo de 2005²²⁴, condenatoria por el delito previsto en el inciso 2º del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario, que- en lo pertinente- se publicó en las páginas 132 a 134 del Boletín del Servicios de Impuestos Internos N° 621, correspondiente al mes de agosto de 2005, en cuyo considerando segundo se expresa:

“ Que el hecho que haya fallecido el acusado de ser autor del delito, no constituye eximente de responsabilidad para los acusados de ser cómplices del ilícito, siendo bastante para establecer su responsabilidad el hecho que hayan cooperado en la perpetración del ilícito sub - lite por actos anteriores al mismo. Por otra parte la calidad de contribuyente del autor se comunica a los cómplices por lo que en tal calidad le es plenamente aplicable el artículo 97 del Código Tributario.”

Si ello ocurre y el extraño cumple con los demás elementos del tipo penal específico de que trata, tanto objetivos como subjetivos podrá ser copartícipe junto con el “*intrañeus*”. Su grado de participación dependerá de cuál haya sido su actuación, de acuerdo con los artículos 15,16 y 17 del Código Penal.

En cuanto al grado de participación, aun cuando en el último tiempo se ha hecho gran caudal del procesamiento de algunas personas como CÓMPLICES de delitos tributarios, lo cierto que no es la primera vez que ellos ocurre. Así por ejemplo, la I. Corte de Apelaciones de Santiago , en sentencia de segunda instancia de 6 de Julio de 1993, dictada en autos Rol 128.320-A del 1º Juzgado del Crimen de Santiago, condenó a una persona como CÓMPLICE señalando en lo pertinente del considerando 7º:

“Que , sin embargo, la participación de XXX en tales hechos, deberá ser calificada como de cómplice, puesto que si bien cooperó a la ejecución del hecho, prestándose para aparecer como productor minero, lo cierto es que no intervino inmediata y directamente en la comisión del señalado ilícito; ni hay antecedentes en el proceso que permitan deducir un concierto...”

En síntesis, la cuestión podría resumirse señalando que en los casos en los cuales la ley exija una condición especial en el sujeto activo, contribuyente del IVA, aquellos que con él concurren a la realización de las acciones

²²³ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit. , página 80

²²⁴ Boletín del Servicios de Impuestos Internos N° 621, correspondiente al mes de agosto de 2005,páginas 132 a 134

incriminadas, podrán ser sancionados ya sea como autores en alguna de las formas del artículo 15 del Código Penal, o bien como cómplices o encubridores.

Naturalmente para ello deberán concurrir no sólo las circunstancias objetivas del tipo, sino que también las de naturaleza subjetiva.

Por ejemplo; En la hipótesis delictiva señalada más arriba, en la cual el *intraneus* es contribuyente del IVA, el “*extraneus*” debe saber que está participando en un ilícito de naturaleza tributaria y debe conocer la calidad de contribuyente del impuesto al valor agregado de aquel que ejecuta la conducta principal.

Cumpléndose tales exigencias, quienes concurren a la realización maliciosa de las maniobras tendientes a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que tenga derecho a hacer valer, sabiendo que quien realiza dichas maniobras es un contribuyente de aquellos sancionados en el inciso 2º del N°4 del artículo 97 del Código Tributario, podrán ser sancionados también en virtud de esta disposición legal.

Si ello no ocurre no podrían ser sancionados como partícipes de delito tributario²²⁵. En tal evento, su conducta solamente podría configurar alguno de los ilícitos previstos en el Código Penal, de encuadrar en aquellos tipos penales.

²²⁵ Ugalde Prieto, Rodrigo/García Escobar, Jaime. Ob.cit. página 82

Capítulo VII

Conclusiones

En el presente trabajo, he analizado el hecho , que estimo de fundamental relevancia a la luz de la evolución de nuestro derecho Penal, cual es, que el derecho administrativo sancionador ha experimentado un fuerte crecimiento, tal es, que en nuestro país el legislador ha establecido penas, cada vez más gravosas ante las infracciones o ilícitos tributarios, incluyendo en muchos casos, no sólo sanciones pecuniarias, sino también, privativas de libertad. Sin embargo, la actual tendencia del Derecho Penal Tributario, como lo han calificado en la doctrina española, no puede pasar indiferente ante la realidad empírica, pues , en el intento del Estado Empresario (Fisco), de resguardar sus intereses y proteger el cobro de los impuestos, ha desconocido la naturaleza jurídica del *ius puniendi*, y que en su más amplia expresión, es la de ser *la última ratio legis*.

1.- En mi opinión, la sistemática de la teoría del delito , los principios básicos sobre los cuales se sustenta el derecho penal , y las actuales normas adecuadoras en materia punitiva, tanto constitucionales como legales , deben ajustarse con el Derecho Penal Tributario, sea ; a través del trabajo interpretativo de la dogmática, como también de la jurisprudencia, de forma tal, que leyes dictadas sobre la materia, incluso con anterioridad a la Constitución Política del Estado de 1980, como es el caso del D.L. N°830 de 1974, actual Código Tributario, D.L. N° 824 de 1974, sobre Ley de Impuesto a la Renta D.L. N° 825 sobre Ley del IVA, de 1974, entre otras , se encuadren a la legalidad vigente, llámese principio de la legalidad y todas sus restantes consecuencias jurídicas.

2.- A tales efectos, en esta presentación desarrollé en principio un panorama de los aspectos generales sobre la ordenación fiscal y los delitos tributarios, subrayando sus paralelismos y su carácter pluridisciplinario, procurando a continuación sugerir posibles cursos de acción que

contribuyan a crear un enfoque apropiado para la determinación de la localización del derecho penal tributario, en cuanto *ius puniendi* de naturaleza pluriofensiva o uniofensiva. Al efecto, se discute febrilmente en la dogmática nacional y comparada si, el delito fiscal es un ilícito de mera actividad, o de resultado; tomando el suscrito postura por ésta última especie de delito, toda vez que estimo que el perjuicio fiscal es un elemento del tipo penal de los delitos tributarios pues concluyo, al igual que los autores españoles y siguiendo a Ayala Pérez que, de no considerar el resultado (perjuicio), como elemento esencial del delito en comento se desdibuja la referencia de la conducta a prohibición establecida por la norma penal : la de realizar conductas defraudatorias que importen una lesión por dicha cantidad. Afirmando su carácter de condición objetiva de punibilidad se niega la pertenencia al tipo del injusto y de la culpabilidad, con lo que se produce la incongruencia de establecer que una defraudación que no cause perjuicio es típica y antijurídica (tipo de injusto), culpable, pero no punible .

3.- A esta altura de mi presentación, me gustaría acercar al presente trabajo un párrafo perteneciente a Manuel González Sánchez²²⁶ : "*El Derecho presenta manifestaciones que permiten considerarlo como ciencia y como arte. Una ciencia basada en datos empíricos y de los cuales se deben extraer experiencias para plasmarlas en normas jurídicas con el fin de poder ordenar conductas y también dirigir las tendencias sociales en determinados sentidos.*

Como arte el Derecho atrae la atención de teóricos y de prácticos y les permite manejar los instrumentos e instituciones jurídicas con cierta ilusión y elegancia unas veces guiados por la idea de lo bueno y lo lícito y otros con la intención de perseguir algo atractivo de dudosa licitud e incluso de manifiesta ilicitud más o menos querida, es decir se pretende un resultado no importando su licitud o ilicitud o, sencillamente, se busca directa y manifiestamente la ilicitud."

Como fruto de los conceptos vertidos en el párrafo precedente, resulta pertinente traer a colación la imagen alegórica de la Justicia sosteniendo los simbólicos platillos de su balanza.

De este modo, la idea de justicia es la que debe presidir el quehacer en general, creando normas ajustadas y de aplicación correcta a fin de

²²⁶ González Sánchez, Manuel, "El Fraude de Ley en materia tributaria", Editorial Plaza Univ. Ediciones, Salamanca 1993

encauzar acciones y corregir irregularidades.

Y se trata aquí de principios que rigen tanto para el Derecho en su sentido amplio, como para el ámbito del Derecho Tributario.

4.- Siguiendo con el desarrollo de la presente memoria, como una cuestión preliminar pero no por ello con menos detalle, analizo la teoría contemporánea del delito y sus diferentes exponentes. Con aquello pretendo , con humildad, que la presente tesis sea práctica y útil, de tal manera que tenga la virtud de que los conceptos utilizados sobre los delitos tributarios sean complementados y debidamente desarrollados, pudiendo el lector tener una amplia posibilidad de comprender y emitir sus propias opiniones sobre conceptos genéricos de los elementos del delito en general, como también de manera específica respecto de las infracciones tributarias. Por esta razón, el ilícito penal con todos sus elementos (acción, tipo, justificación y culpabilidad), con más; las teorías del error de prohibición , las variadas teorías sobre la culpabilidad; como asimismo la autoría , la participación criminal, el iter criminis y los concurso de delitos, han sido explicados con esmero y asumiendo la pluralidad de la evolución actual y constante, de la dogmática sobre el tema.

5.- Con relación directa a los delitos tributarios, trato en esta exposición los temas que dicen relación con la potestad punitiva del Estado y la potestad tributaria, entendida la primera como un poderoso instrumento de estabilización social, cuya eficacia está indisolublemente ligada a su autorrestricción mediante reglas de prudencia que en definitiva implica la formulación de ciertos principios político-criminales limitativos del ius puniendi que detenta el Estado, siendo algo similar que ocurre con la potestad referida a materia tributaria, pues el ejercicio de ésta sólo podemos entenderla como posible en la medida que los contribuyentes no sean sometidos a una carga excesiva que ahogue su potencial rendimiento (principio de conservación de las fuentes). A este respecto, pongo un especial énfasis, pues el fisco en mi concepto , con la aplicación de su política impositiva conculca gravemente el principio mencionado de la conservación de las fuentes, pues, *a priori*, y sin mediar justificación alguna, aquél vulnera los derechos de los contribuyentes considerándolos delincuentes tributarios antes de que se determine por sentencia ejecutoriada la calidad de infractor, excediéndose, en mi opinión, en el ejercicio de sus facultades de fiscalización y de sanción con lo cual obstaculiza el libre ejercicio de la actividad económica de los obligados tributarios que actúan honestamente, transgrediendo el principio de la

legalidad.

En fin , opino que, no es congruente la legislación tributaria, y las facultades de fiscalización y sancionatorias de las que se encuentra dotado un órgano administrativo como lo es el Servicio de Impuestos Internos, con el ordenamiento jurídico en su conjunto, en específico los principios sobre los cuales éste se sustenta., pues no obstante sea justificable la existencia del Estado y su autoridad, de esta, la disposición natural del hombre no se deduce, ni siquiera en forma mediata , mucho menos entonces la existencia del fisco.

Intrínsecamente ligado con lo anterior, a lo que indefinitiva debe, entonces aspirar el Estado y su potestad tributaria, es a poner de manifiesto el logro de la forma en que pueden hacerse compatibles los requerimientos de “UN ESTADO SOCIAL” , que por definición tiende a desarrollar una actividad de intervención en la economía, con los del Estado de Derecho, en el cual se les debe procurar a los intervinientes particulares las garantías necesarias para ejecutar en igualdad una actividad económica libre y lícita, en otras palabras el llamado por la doctrina “ESTADO IMPOSITIVO”, debe tender a que los ingresos provenientes de los impuestos en sus diversas formas han de ser suficientes para asegurar los fines estatales o, desde otra perspectiva, de que las necesidades fiscales no justifican por sí solas ninguna otra intervención en las libertades de los ciudadanos en el ámbito económico, es decir, tiene como presupuesto la idea de que la voluntad de los agentes económicos privados en el sentido de obtener rendimientos de su trabajo es lo suficientemente fuerte como para asegurar al mismo tiempo la obtención de rendimientos tributarios. En otros términos, Estado impositivo y economía social de mercado son las dos caras de la misma moneda y se corresponden en cuanto presuponen el dualismo Estado – Sociedad.

Nuestra Constitución Política, si bien no establece expresamente un ESTADO IMPOSITIVO, en mi opinión de sus diversas normas (artículo 19 N°3, artículo 19 N° 20; artículo 19 N° 21 , Artículo 19 N° 26, artículo 63 N° 14 entre otros) se puede concluir un marco teórico que dan cuenta inequívocamente de un modelo económico- estatal acorde con las libertades y principios de un Estado de Derecho.

6.- Previo a revisar los tipos penales tributarios, paso revista en general, a cada uno de los elementos del delito fiscal (tipo penal, antijuridicidad y culpabilidad) en relación a los ilícitos de que nos ocupamos en esta tesis, considerando relevante recalcar que nuestra doctrina y jurisprudencia aún no logra un consenso en relación con esta materia, pero en general tomo

postura porque en general son delitos especiales propios, de resultado, y que en relación a su faz subjetiva es menester dolo directo e incluso en figuras como la del inciso final del artículo 97 N° 4 del Código Tributario un dolo específico relativo a la finalidad con la que se ha perpetrado la faz objetiva del tipo, esto es el conocer y el querer que las facturas se destinen al ilícito del inciso 1° del mismo artículo . En cuanto a su penalidad estimo que transgreden el principio de proporcionalidad, pues están convirtiendo una deuda o un ilícito contra el patrimonio fiscal más importante que la vida u otros bienes jurídicos de relevancia social. Al respecto , merece especial énfasis, el tratamiento e interpretación dogmática de los elementos normativos de la faz subjetiva del tipo en los delitos tributarios, pues ; especialmente en esta materia, el legislador al efectuar la descripción de la figura penal específica ha recurrido a una serie de conceptos técnico-jurídicos relativos a materia impositiva (la factura, liquidación, giro, boletas, notas de crédito, notas de débito, etc) y que trasuntan en que; en mi opinión como en la de varios autores nacionales y extranjeros; cuando la definición del elemento normativo del tipo la realiza, no una ley sino una norma de jerarquía inferior, nos encontramos ante una ley penal en blanco. En el mismo sentido, opino que el perjuicio fiscal como elemento de la faz objetiva del tipo, no sólo le es esencial , sino que el mismo , importaría , además un elemento normativo que merece especial atención, pues; para su determinación es menester un minucioso procedimiento establecido por el Código Tributario en los artículos 60 y siguientes, de modo tal , que de efectuarse aquél debidamente y en su totalidad estimo que el delito tributario no se encuentra tipificado o a lo menos consumado.

7.-El acápite de la culpabilidad y con ello de la adecuación típica de los delitos tributarios merece una especial mención. En la presente tesis cuido de exponer con detalle y acuciosidad todas y cada una de las figuras penales prescritas en el Código Tributario. En mi opinión, muchas de las figuras penales tributarias estudiadas, transgreden, en sí mismas, los principios de inocencia y de legalidad, generando consecuencias objetivas de punibilidad que son inexcusables en un estado de derecho como entendemos, claro está, que es el nuestro. Asimismo; atendida la deficiente redacción de los tipos contenidos en el artículo 97 del Código Tributario, nefastas consecuencias podrían recaer sobre los signados como sujetos activos de los mencionados ilícitos, lo que en definitiva presenta entuertos de difícil solución y que han denotado claras discrepancias en la dogmática y la jurisprudencia.

8.- En relación al bien jurídico protegido con las infracciones tributarias, honestamente, asumo que es la hacienda pública como concepto amplio y, es el que en definitiva trasunta , en el denominado “patrimonio fiscal funcional”, pues en el caso de evasión o defraudación de impuestos, es la nación toda la que se ve privada de los recursos que le son necesarios para su mejor y más eficiente desarrollo.

En estricto rigor, es necesario seguir avanzando en la constructo de un real y efectivo Derecho Penal Tributario, que es la posición que considero la óptima con respecto a la naturaleza de la rama del derecho que le es aplicable a las conductas ilícitas objeto de análisis; sin perjuicio, también, de que los tribunales de justicia deben aportar , a través de una interpretación judicial integral, una correcta y consecuente aplicación del principio de legalidad, tantas veces vulnerado en nuestro entendido por la administración en uso de sus facultades fiscalizadoras, lo que ha traído como consecuencia la vulneración del principio señalado y de otros importantes en materia penal, como el principio de proporcionalidad de las sanciones, el principio de inocencia y el del *ne bis in idem*.

9.- Asimismo y en detalle paso revista de otro problema práctico y , a su vez, intrínsecamente ligado a la sistemática de la teoría del delito en relación a los delitos tributarios, cual es, la problemática de la autoría y la participación , segmento en el que he planteado las diversas opiniones de los tratadistas , los que no se han puesto de acuerdo a su respecto , acarreando consigo la interesantísima y a su vez controversial determinación, de sí, efectivamente los delitos tributarios , son de resultado , o bien meramente formales, pues de estimarse como estos últimos podríamos incluso alegar su inconstitucionalidad . Otra controversia que se ha planteado en la doctrina, tanto nacional como internacional, y de suma importancia práctica , es la de determinar si los delitos tributarios, tienen la naturaleza jurídica de comunes , de deber positivo o especiales propios, optando por esta última posición atendidos los argumentos de texto y dogmáticos esgrimidos en esta tesis en detalle.

10.- El último capítulo, trata de una cuestión sustantiva, colateral, pero no menos importante en la conjunción de la teoría del delito con los delitos tributarios, siendo el concurso y la comunicabilidad una problemática discutible, empero que podemos sintetizar diciendo que, es el

contribuyente fundamentalmente el sujeto activo en las conductas sancionadas, sin perjuicio; que de acuerdo al artículo 99 del Código Tributario , se ha entendido por parte de la doctrina , por la cual tomo postura, que es el obligado tributario en un sentido amplio quien es en definitiva el sujeto activo del los ilícitos tributarios, es decir son responsables y sancionables con pena corporal; no sólo el contribuyente, sino también, su representante, o bien los gerentes y administradores de las personas jurídicas a las cuales representen, actores respecto de los cuales su carácter concursal está específicamente reglado en la legislación, sin obviar que a un *extraneus* se le puede comunicar la calidad de autor o de partícipe , siempre y cuando tengan aquellos conciencia de la ilicitud que está cometiendo.

Para finalizar estas palabras, es menester decir que considero a éste, con mucha humildad, un completo y didáctico trabajo de sistematización de la teoría del delito en relación a nuestra legislación relativa a los principales tipos penales en materia tributaria , el que por su objetividad ,será, así lo espero, de ayuda a estudiantes de derecho, abogados, profesores de derecho, jueces , fiscales entre otros, tarea que no me ha sido fácil y que me ha planteado un duro pero agradable esfuerzo , que con mucho ha valido la pena realizar.

Capítulo VII

BIBLIOGRAFIA

Nacional:

- Bullemore, Vivian / Mackinnon, John ; Curso de Derecho Penal, Tomos I y II, 1ª ed., 2005, Santiago
- Cousiño Mac Iver, Luis; Derecho Penal Chileno, Parte General, Tomos I, II,III, Santiago, 1975-1992
- Cury Urzúa, Enrique ; Derecho Penal, Parte General, 1992 y 7ª ed., 2005, Santiago
- Dumay, Alejandro; El Delito Tributario , 1968, Texto de Memoria de Prueba para optar al grado de Licenciado en Derecho, Concepción.
- Etcheberry, Alfredo; Derecho Penal, Parte General, Tomo II.-
- Garrido Montt, Mario; Derecho Penal, Parte general, nociones fundamentales de la teoría del delito, 3ª Ed., Santiago, 2003.
- Hadwa Issa, Marcelo. “El sujeto activo en los delitos tributarios, y los Problemas relativos a la participación criminal”. Monografía 2007.
- Massone, Pedro; Principios de Derecho Tributario, Valparaíso, 1979.
- Náquira, Jaime. Derecho Penal. Teoría del Delito, Editorial Mc Graw-Hill. Interamericana de Chile. Tomo I.
- Novoa Monreal, Eduardo; Curso de Derecho Penal Chileno, Tomos I y II, Santiago, 1960 y 1966.

- Politoff, Sergio/ Grisolía, Francisco/ Bustos, Juan; Derecho Penal Chileno, Parte Especial, 2ª ed. , Santiago, 2004.
- Palominos Olivares, Rodrigo y Scharfstein Levy , Ariel, Delitos Tributarios, Adecuación Típica del artículo 97 del Código Tributario. Memoria de Prueba
- Ugalde, Rodrigo / García, Jaime; Curso sobre delitos e infracciones tributarias, Santiago, 2005.
- Van Weezel, Alex; Delitos Tributarios, 1ª ed., Santiago, 2007

Extranjera :

- Aparicio Pérez, J.; “El delito fiscal a través de la jurisprudencia”, editorial Aranzadi, 1997
- Ayala Gómez, I., “El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal”, Civitas, 1998
- Bacigalupo Zapater, Enrique ; Principios de Derecho Penal. Parte General. 5ª Ed. Madrid. 1998.
- Bacigalupo Zapater, Enrique; Lineamientos de la Teoría del Delito. Ed. Hammurabi. Buenos Aires. 1986
- Banacloche Pérez-Roldán , Julio. “Dolo o cuantía como requisitos en la calificación del delito fiscal”, Crónica Tributaria, núm. 42,
- Beccaria, Cesare, De los delitos y las penas, Madrid, Alianza, 1990 (quinta reimpresión), trad. de De las Casas, Juan Antonio de *Dei deliti e delle penne*.
- Cerezo Mir, José, Curso de Derecho Penal Español. Parte General, Teoría Jurídica del Delito, Tomo II. 6ª ed. Editorial Teknos . Madrid 1999 .

- Choclan Montalvo, José Antonio. Responsabilidad de Auditores de Cuentas y Asesores Fiscales, Tratamiento penal de la información societaria Barcelona: Bosch, 2003,
- Ferrajoli, Luigi; Derecho y Razón. Teoría del Galantismo Penal, Madrid, Editorial Trotta, 1995.
- González Sánchez, Manuel , “*El Fraude de Ley en materia tributaria*”, Editorial Plaza Univ. Ediciones, Salamanca 1993
- Jakobs , Günther ; La imputación objetiva en Derecho Penal. Traducido por Cancio Melia, Manuel.
- Jakobs, Günther : Dogmática del Derecho Penal y La Configuración Normativa De la Sociedad
- Jarach, Dino. “Curso superior de derecho tributario”, Buenos Aires . Ed. Linceo Profesional Cima, 1957 . V. I. y II.
- Jescheck , Hans Heinrich : Tratado de Derecho Penal. Parte General. Trad. De la 5ª edición Alemana de 1996, Madrid 2002.
- Mir ,Puig; Derecho Penal, Barcelona 1998.
- Muñoz Conde, Francisco; Introducción al Derecho Penal. Barcelona 1975.
- Muñoz Conde, Francisco, Introducción al Estudio de La Criminología y El Derecho Penal, Ed. Tirant Lo Blanch. Valencia 1989.
- Muñoz Conde, Francisco & García Arán, Mercedes, Derecho Penal. Parte General, 3ª edición, Valencia: Editorial Tirant Lo Blanc, 1998.
- Pérez De Ayala, J.L. y Eusebio González, “Derecho Tributario I”, Plaza Universitaria, Ediciones Salamanca, 1998,
- Quintero Olivares, Gonzalo ; Los Delitos Especiales y la Teoría de la Participación en el Derecho Penal Español.
- Quintero Olivares , Gonzalo; Curso de Derecho Penal.

- Robles Planas, Ricardo. “Garantes y Cómplices: La intervención por omisión en los delitos especiales”. Barcelona: Atelier, 2007
- Rodríguez Mourullo, Gonzalo “Derecho Penal” - Parte General, Madrid. 1978 .
- Roxin, Claus; Autoría y dominio del hecho en Derecho Penal traducido por Cuello
- Roxin, Claus ; Tratado de Derecho Penal. 1996
- Roxin, Claus; Jakobs , Günther y otros, Sobre el Estado Actual de la Teoría del Delito, Madrid, Civitas, 2000.-
- Tiedemann , Klaus ; Lecciones de Derecho Penal Económico (Comunitario, Español, Alemán), Editorial PPU S.A. Barcelona, España , 1993.
- Welzel, Hans; Derecho Penal Alemán, Parte General. Editorial Jurídica de Chile. Reimpresión 2002.

