



UNIVERSIDAD ALBERTO HURTADO

Facultad de Derecho
Tesina correspondiente a la carrera de Derecho

ANÁLISIS DE TIPOS PENALES ESTABLECIDOS EN EL NUMERAL 4 DEL ARTÍCULO 97 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Autora: Natalia Orellana Miranda
Profesor guía de la investigación: Pablo González Suau

Santiago, Mayo de 2014

INFORME DE PROFESOR GUÍA

En el ámbito de aplicación del derecho tributario, una de las temáticas menos exploradas por los autores nacionales ha sido la demarcación de lo que compete al ámbito penal al analizar las conductas de los contribuyentes en el ejercicio de su libertad de contratación.

Frente a la ausencia de normas específicas en el Código Tributario chileno que regulen el ejercicio de la economía de opción por parte de los contribuyentes, de la substancia sobre la forma en los actos jurídicos, y en un campo más amplio aún, de la consecuencia que acarrea la simulación en materia tributaria, los tipos penales contemplados en el artículo 97 N° 4 del referido cuerpo legal han sido históricamente utilizados para intentar sancionar conductas que no necesariamente involucran un dolo de carácter penal. Lo anterior ha sido posibilitado, además, por la aparente amplitud de las conductas típicas que contiene dicha disposición, circunstancia que ha dado pie para considerarla como una ley penal en blanco por algunos autores.

Sin embargo, en forma coetánea a la preparación del trabajo que se informa se discute la aprobación de modificaciones sustanciales a la legislación tributaria chilena, dentro de las cuales se cuenta la introducción de nuevas disposiciones que habrán de regular, en el ámbito puramente tributario, las consecuencias derivadas de la ausencia de sustancia en la forma de los actos jurídicos, validándose, no obstante, el derecho de los contribuyentes a estructurar sus operaciones del modo que mejor convenga a sus intereses.

Tal reforma producirá, sin duda, un acotamiento significativo del ámbito de aplicación de las normas penales tributarias, tal como ha ocurrido en las diferentes legislaciones que ya cuentan con esta normativa desde hace años. El trabajo preparado por Natalia Orellana Miranda se enmarca en el objetivo de proporcionar una descripción sistematizada de las diferentes conductas comprendidas en los tipos penales contenidos en el artículo 97 N° 4 del Código Tributario. Se busca con ello entregar elementos de análisis para autores y juzgadores, tanto en la justicia tributaria como la penal, en el proceso de delimitación del sentido y alcance de las normas en comento, constituyendo, por tanto, una valiosa herramienta para el proceso de acotamiento de esta disposición que tendrá lugar con la inminente

introducción de normas que regulen el ejercicio de la economía de opción de los contribuyentes.

Para lo anterior, la tesina describe las conductas tipificadas en el artículo 97 N° 4, efectuando al efecto un adecuado ordenamiento de las variadas acciones que se consideran en la disposición, clasificando de un modo crítico estas conductas desde el punto de las categorías que entrega el derecho penal, tanto desde el punto de vista de las condiciones de punibilidad de la conducta, como también del sujeto responsable de la misma.

Finaliza el trabajo con una necesaria referencia a los aspectos procesales vinculados a la persecución de los delitos tributarios, complemento indispensable para entender el sentido y alcance de los tipos penales tributarios, considerando que la acción penal en esta materia es de carácter pública, previa instancia particular, esto es, su ejercicio le compete al Servicio de Impuestos Internos de manera exclusiva.

La tesina que se informa constituye un valioso aporte al análisis de la normativa penal tributaria en lo que se refiere a los delitos tributarios “clásicos”, y en particular, proporciona importantes elementos que permitirán contextualizar, e incluso acotar, el ámbito de aplicación de dichas normas una vez que sean introducidas las nuevas disposiciones del Código Tributario sobre el ejercicio de la economía de opción, por lo que califico este trabajo con nota SIETE.

Santiago, Julio de 2014.

Pablo González Suau

*A Patricia, Santiago, Loretto, Rodrigo Orellana y Rodrigo Soto,
por su infinito amor, paciencia, apoyo incondicional y, principalmente, por
creer en mí.*

*Agradezco profundamente a quienes apoyaron el desarrollo de este trabajo,
especialmente, a mi profesor guía Pablo González Suau, por su dedicación
compromiso y confianza.*

INDICE

Resumen.....	
I.- Introducción.....	
II.- Consideraciones previas.....	
1.- Delitos de mera actividad como regla general.....	
2.- Sujeto responsable del delito tributario y comunicabilidad.....	
3.- Contenido del Dolo: “¿Malicia” como exigencia especial?.....	
III.- Análisis del numeral 4 del Art. 97: Hacia una sistematización de los tipos penales.....	
1.- Delitos clásicos: Incisos 1° y 2° del numeral 4 del Art. 97.....	
1.1.- Amplitud de los tipos penales.....	
1.2.- Especialidad de los delitos tributarios.....	
1.3.- Sanción anticipada: ¿forma de justificar la afectación del bien jurídico o exceso de punibilidad?.....	
2.- Fraude al Fisco: Inciso 3° del numeral 4 del Art. 97.....	
2.1.- Excepción a los delitos de mera actividad.....	
2.2.- Simulación y fraude.....	
3.- Agravante especial: Inciso 4° del numeral 4 del Art. 97.....	
3.1.- Precisiones conceptuales.....	
3.2.- Agravante especial.....	
4.- Sanción anticipada: Inciso final del numeral 4 del Art. 97.....	
4.1.- Sanción de “actos preparatorios”.....	
4.2.- “Confeccionar”, facilitar”, “cometer” y “posibilitar”.....	
5.- Sanciones comprendidas en el numeral 4 del Art. 97.....	
5.1.- Sanciones corporales y exceso de punibilidad.....	
5.2.- Multas como forma de sanción.....	
IV.- Breve referencia al ámbito procesal en materia tributaria.....	
1.- Ejercicio de la acción jurisdiccional.....	
2.- Recopilación de antecedentes como una etapa del procedimiento tributario.....	
3.- Ejercicio de la acción penal.....	
4.- Prescripción de la acción penal y de las penas.....	
V.- Conclusiones.....	
Bibliografía.....	

RESUMEN

Mediante el análisis de las conductas típicas que se agrupan bajo el nombre de “delitos clásicos”, comprendidas en el numeral 4 del artículo 97 del Código Tributario, se abordará el conflicto que genera la amplitud de estos tipos penales y la correspondencia de los mismos con lo exigido tanto en la Constitución Política de la República, como en la doctrina penal chilena, además de identificar y desarrollar otros temas problemáticos de la misma norma, en relación a la descripción y delimitación de los tipos penales correspondientes. De igual modo, se realizará una breve referencia al ámbito procesal tributario para, finalmente, presentar las conclusiones obtenidas.

PALABRAS CLAVE

Delito de mera actividad; Perjuicio; Dolosamente; Punibilidad; Hacienda Pública.

I.- INTRODUCCIÓN

Para hablar de delitos tributarios es necesario, no solo referirse a la determinación de actos que infrinjan la legislación tributaria y sus eventuales sanciones, se trata más bien de identificar los problemas que presentan los distintos tipos penales existentes, no solo en el Código Tributario, sino que en todo el ordenamiento jurídico chileno. Sin embargo, emprender una tarea de estas características implicaría un trabajo demasiado extenso que, claramente, excedería los límites y ambiciones de esta investigación.

De tal forma, el desarrollo de este trabajo se limitará al análisis del numeral 4 del Art. 97 del Código Tributario. Sin embargo, no por tratarse de un estudio acotado se encuentra exento de complejidades, ya que, la amplitud en el contenido de los tipos penales y el lenguaje utilizado por el legislador en la descripción de los mismos, presenta una clara dificultad para su estudio.

Es por esto que, junto con el desarrollo del contenido de las descripciones típicas, también es preciso detenerse en ciertos términos y problemáticas cuyo examen será de gran ayuda en la comprensión de estos tipos penales tributarios.

Por otro lado, la mención, aunque breve, de los principales aspectos procesales en materia tributaria y el tratamiento que se le da a esta clase de delitos, ayudará igualmente, a una mayor profundización en el contenido de las descripciones típicas contenidas, principalmente, en el N° 4 del Art. 97 del Código Tributario.

II.- CONSIDERACIONES PREVIAS

No es posible realizar un análisis exhaustivo del numeral 4 del Art. 97 del Código Tributario sin antes detenerse en ciertos aspectos que serán relevantes en el desarrollo de este trabajo. Se trata, en primer término, de diferenciar si los tipos penales del numeral 4 corresponden a delitos de mera actividad o a delitos de resultado, distinción que trae consigo diversas consecuencias que serán expuestas más adelante.

De igual forma, es preciso distinguir quién es el sujeto responsable en materia tributaria y si opera o no la comunicabilidad en este tipo de delitos.

Finalmente, cobra importancia el estudio de los términos “dolosamente” y “maliciosamente, utilizados en la descripción de los tipos penales del Código Tributario, en relación a si estos deben entenderse como sinónimos o si requieren de un tratamiento diferenciado.

1.- DELITOS DE MERA ACTIVIDAD COMO REGLA GENERAL

Es preciso hacer alusión, en primer término, al tipo de delitos descritos en el numeral 4 del Art. 97 del Código Tributario, en relación a si se trata de delitos de resultado o de mera actividad, entendiendo por delito de resultado, según la clasificación de Garrido Montt, *“aquel que por exigencias de la descripción típica requiere, para consumarse, además de la realización de la acción o de incurrir en la omisión en que consiste, de la producción de un efecto material determinado, diverso al actuar u omitir.”*¹ El efecto material al que alude el autor no es otra cosa que el resultado del acto u omisión. Resultado que, a su vez, Politoff, Matus y Ramírez entienden como *“la modificación del mundo exterior como consecuencia del movimiento corporal en que consiste la acción.”*² Esto es, en palabras de Etcheberry, que en los delitos materiales o de resultado *“se considera la acción humana como causa de un resultado.”*³

¹ GARRIDO MONTT, Mario *Derecho Penal Parte General, tomo II, Nociones fundamentales de la teoría del delito*, Editorial Jurídica de Chile, 3ª ed., Santiago, 2003, p 252.

² POLITOFF, Sergio / MATUS, Jean Pierre / RAMÍREZ, Cecilia *Lecciones de Derecho Penal Chileno, Parte General*, Editorial Jurídica de Chile, 2ª ed., Santiago, 2004, p 174.

³ ETCHEBERRY, Alfredo, *Derecho Penal Parte General, tomo I*, Editorial Jurídica de Chile, 3a ed., Santiago, 1999, p. 185.

A contrario sensu, los delitos formales o de mera actividad *“son aquellos que se consuman con la estricta y sola realización de la acción en que consisten o por incurrir en la omisión respectiva”*⁴, es decir, no requieren de la existencia de un resultado o consecuencia, sino que basta con la realización de la conducta para que el delito se consume.

Esta distinción entre delitos de resultado o de mera actividad es de suma importancia al momento de examinar las fases de desarrollo del delito o *lter criminis* pues, determinar si concurre la hipótesis de tentativa, frustración, o incluso desistimiento, en un determinado delito, incide directamente en la punibilidad del mismo, por tratarse de conductas que presentan un injusto menor al del delito consumado.

Gran parte de los delitos descritos en el Código Tributario corresponde a delitos de mera actividad, no siendo una excepción los comprendidos en el numeral 4 del Art. 97 (exceptuando el caso del inc. 3° que será tratado más adelante). Esto puede desprenderse del lenguaje utilizado por el legislador al establecer los tipos penales del Código Tributario. En este sentido, Van Weezel, además de sostener que no se hace referencia a delitos de resultado en la mayoría de los delitos que establece el Código Tributario, señala algunos ejemplos como *“omisión de asientos en los libros de contabilidad, uso de documentos ya utilizados, adulteración de balances o inventarios”* y *“realizar maniobras “tendientes” a aumentar el monto de los créditos o imputaciones; declaraciones incompletas o falsas “que puedan inducir” a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda”*.⁵

Así mismo, otra clasificación que resulta relevante, en relación a los delitos de mera actividad y de resultado, se refiere a la distinción entre delitos de lesión y delitos peligro. Siguiendo con Garrido Montt, *“Delito de lesión es aquel que para su perfeccionamiento, o sea su consumación, exige que realmente se produzca la lesión o menoscabo del bien jurídico que está destinado a proteger (...)”*⁶, como ocurre en el caso del inc. 3° del N° 4 del Art. 97, que, como ya se mencionó anteriormente, será analizado más adelante.

⁴ GARRIDO MONTT, Mario, op., cit., p. 252.

⁵ VAN WEEZEL, Alex, *Delitos Tributarios*, Editorial Jurídico de Chile, Santiago, 2007, p 47.

⁶ GARRIDO MONTT, Mario, op., cit., p. 253.

Por otro lado, *“Delito de peligro es aquel que se satisface con la creación de un riesgo de lesión para el bien jurídico que se pretende amparar con la creación de la figura penal, no siendo necesaria la producción de la lesión.”*⁷ Situación que corresponde, en gran parte, a las descripciones típicas contenidas en la legislación tributaria.

De esta forma, si el bien jurídico protegido en materia tributaria corresponde efectivamente a la Hacienda Pública o patrimonio Fiscal, la descripción del tipo penal en los delitos de resultado comprendería una afectación o perjuicio a dicho bien jurídico, de tal forma que, si la acción cometida, o la omisión en su caso, no tienen como consecuencia la generación de un perjuicio a la Hacienda Pública, podríamos estar frente a una hipótesis de tentativa, frustración o desistimiento (según el grado de ejecución de la conducta típica), situación que, en cualquiera de los casos, atenuaría la punibilidad e incluso, podría llegar a desestimarla.

Sin embargo, como ya se indicó, los tipos penales comprendidos en el Código Tributario y, específicamente para centrarnos en el fin de este trabajo, en los descritos en los incisos 1°, 2°, y 5° del numeral 4 del Art. 97, corresponden a delitos de mera actividad y, por lo tanto, la afectación del supuesto bien jurídico protegido “Hacienda Pública” no se encuentra comprendida en las descripciones típicas, no siendo necesaria la existencia de un perjuicio o afectación efectiva a dicho bien jurídico para que el tipo penal se cumpla y el delito se consume.

En este caso, estaríamos frente a un delito de peligro que se configuraría por el solo hecho de poner en riesgo el bien jurídico protegido, aunque dicho bien jurídico no llegue a ser lesionado nunca. Lo que se estaría sancionando entonces, es la puesta en peligro de la Hacienda Pública, frente a determinados hechos. No obstante lo anterior, las sanciones establecidas por el Código Tributario para los delitos del N° 4 del Art. 97 resultan excesivas, si se considera que, finalmente, el perjuicio o afectación al bien jurídico es irrelevante al momento de establecer la sanción. (Sobre este punto volveremos más adelante).

Por otro lado, tomando en cuenta la composición de las descripciones típicas del Código Tributario, se podría pensar que el bien jurídico protegido en los

⁷ GARRIDO MONTT, Mario, op., cit., p. 253.

tipos penales del N° 4 del Art. 97 no corresponde, precisamente, a la Hacienda Pública o patrimonio Fiscal, sino que podría tratarse, más bien, de proteger la confiabilidad del sistema tributario, es decir, la “Fe Pública”, mediante la sanción a la acción u omisión de peligro que, eventualmente, pueda perjudicar o poner en riesgo la confianza que se deposita en el sistema tributario. En otras palabras, como señala María Magdalena Ossandón, *“El fundamento de la sanción radica en la defraudación de las expectativas que recaen sobre el rol específico del contribuyente u obligado tributario que sean esenciales para la subsistencia de una de las instituciones estructurales de nuestro mundo en común: el Estado y las funciones que se le asignan.”*⁸ Así, para la autora, en este caso, las excesivas sanciones que establece el Código Tributario, se encontrarían justificadas en función de la protección del bien jurídico y del rol que le compete al contribuyente en la sociedad.

2.- SUJETO RESPONSABLE DEL DELITO TRIBUTARIO Y COMUNICABILIDAD

La determinación del sujeto responsable en materia tributaria, esto es, si para incurrir en alguno de los tipos penales tributarios se requiere de alguna calificación especial o, por el contrario, si estos pueden ser cometidos por cualquier persona, no se encuentra precisada en la legislación tributaria. De igual forma, la doctrina penal tampoco es unánime en esta materia, siendo múltiple la discusión y los argumentos de un lado u otro.

Para quienes plantean que se trata de delitos con sujeto de calidad especial, uno de los argumentos se encontraría en el inciso final del N° 4 del Art. 97 del Código Tributario, pues se trataría de un tipo penal incorporado al ordenamiento tributario con el fin de sancionar en forma autónoma al *extraneus*, evitando que su acción quede impune por no ostentar la calidad de contribuyente u otra especial exigida por el tipo penal. María Magdalena Ossandón, en relación al inciso final del N° 4 del Art. 97, señala que *“esta norma confirmaría que el delito tributario es especial, añadiendo, además, un argumento a favor de la incommunicabilidad de la calidad especial exigida por*

⁸ OSSANDÓN WIDOW, María Magdalena, *El sujeto activo en los delitos tributarios*, [pp. 155 - 187], Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso XXVIII, Valparaíso, 1° Semestre, 2007, p. 174.

el tipo a los terceros que carecen de ella."⁹ Además de esta norma, el Art. 100 del Código Tributario, que establece una sanción especial al contador que en la confección o firma de cualquier declaración o balance incurre en falsedad o en actos dolosos, reafirmaría la hipótesis de que el delito tributario exige una calidad especial al sujeto que realiza el tipo penal.¹⁰

Por otro lado, para quienes sostiene que el sujeto responsable del delito tributario puede ser cualquier persona, sin que sea necesario que ostente una determinada calidad especial, uno de los argumentos estaría dado, precisamente, en la calidad especial del sujeto, exigida en determinados tipos penales por el Código Tributario, de tal forma que, cuando dicha exigencia no está presente en el tipo penal, estaríamos frente a un delito común que, por tanto, puede ser cometido por cualquier persona, correspondiendo este tipo de delitos a la regla general.¹¹

Esta idea se ve reforzada en los Arts. 98 y 99 del Código Tributario. El Art. 98 señala que *"De las sanciones pecuniarias responden el contribuyente y las demás personas legamente obligadas"* y, a su vez, el Art. 99 agrega que *"Las sanciones corporales y los apremios, en su caso, se aplicarán a quien debió cumplir la obligación (...)".* En relación a estas normas, Van Weezel señala que en ellas *"el sujeto pasivo de las sanciones penales no coincide exactamente con el sujeto pasivo de la obligación tributaria principal llamado contribuyente."*¹², lo que daría cuenta de que los tipos penales tributarios corresponden a delitos comunes, que pueden ser realizados por cualquier persona. El autor agrega luego, refiriéndose al Art. 99 del Código Tributario: *"se entiende que solo quien puede ser sujeto pasivo de la pena, es decir "quien debió cumplir la obligación", puede ser destinatario de la norma de comportamiento, esto es, realizar la conducta típica."*¹³, quedando así, manifiesto el sentido personalísimo de la pena y reafirmando además, la idea de los delitos comunes como regla general.

A esta controversia sobre el sujeto responsable en materia tributaria, es decir, si el tipo penal corresponde a delitos especiales o a delitos comunes, se suma una tercera descripción, correspondiente a *delitos especiales de infracción de deber*. María Magdalena Ossandón señala que en este delito

⁹ OSSANDÓN WIDOW, María Magdalena, op. cit., p. 164.

¹⁰ OSSANDÓN WIDOW, María Magdalena, *ibídem*.

¹¹ OSSANDÓN WIDOW, María Magdalena, op. cit., p. 163.

¹² VAN WEEZEL, Alex, op. cit., p. 112.

¹³ VAN WEEZEL, Alex, op. cit., p. 113.

especial de infracción de deber *“el delito tributario constituye una forma de sancionar la infracción de los deberes que surgen en la relación del Estado con los contribuyentes –u otros obligados tributarios- que afecta o puede afectar ese patrimonio.”*¹⁴, agregando luego que estos delitos *“se configuran en torno a los deberes esenciales legalmente establecidos para hacer posible el funcionamiento del sistema tributario, que se erige como una de las piezas fundamentales para la existencia del Estado moderno.”*¹⁵ Esta hipótesis podría justificar las elevadas penas establecidas en el Código Tributario ya que en ella, la existencia de un vínculo entre el Estado y los contribuyentes iría más allá de la simple colaboración del contribuyente en el incremento del patrimonio Fiscal, pues este patrimonio es utilizado por el Estado en función de las necesidades ciudadanas. Así, el aporte monetario realizado por el contribuyente, por medio de la recaudación de impuestos, no estaría destinado a un directo beneficio Fiscal, sino que iría dirigido a satisfacer las necesidades de la comunidad en su conjunto.

De esta forma, con la creación de delitos especiales de infracción de deber, se trataría más bien de proteger el sistema tributario y fortalecer la confiabilidad del mismo, ubicando al contribuyente en una especie de posición de garante frente al Estado, en el cumplimiento de su función social. Aunque, con esto, se estaría otorgando una carga adicional a determinados contribuyentes por sobre el resto de los ciudadanos.

Sin embargo, considerar los tipos penales tributarios como delitos especiales de infracción, en la práctica, no resulta tan eficiente pues, en palabras de Van Weezel, esta tesis *“presupone un esfuerzo de fundamentación del deber tributario como un deber positivo –y de la condición de ciudadano como un estatus especial en la sociedad civil-, que a nuestro juicio aún no se ha realizado.”*¹⁶ A este argumento, el autor agrega que el concepto de contribuyente utilizado en la legislación tributaria es bastante amplio y que, además, esta expresión no realiza diferencias ni otorga calificaciones distintas a determinado grupo de ciudadanos *“pues la obligación tributaria no es más que la obligación común de contribuir mediante aportes en dinero a mantener el funcionamiento del aparato estatal, del cual todo ciudadano se*

¹⁴ OSSANDÓN WIDOW, María Magdalena, op., cit., p. 168.

¹⁵ OSSANDÓN WIDOW, María Magdalena, op., cit., p. 180.

¹⁶ VAN WEEZEL, Alex, op. cit., p 117.

beneficia, sin especificaciones o sectorizaciones, como ocurre en los delitos de infracción de deber o de deber positivo.”¹⁷

En este sentido, el Art. 8 N° 5 del Código Tributario, señala que se entenderá *“Por “contribuyente”, las personas naturales y jurídicas o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos.”*, en otras palabras, solo se requiere estar afecto a impuestos para tener la calidad de contribuyente, no existiendo requisitos o exigencias adicionales para su calificación.

De igual forma, Van Weezel se refiere al Art. 100 del Código Tributario, mencionado anteriormente como argumento para sostener que los tipos penales tributarios corresponden a delitos de calificación especial, pues el Art. 100 establece una sanción especial al contador que en la confección o firma de cualquier declaración o balance incurre en falsedad o actos dolosos. Sobre esta norma, el autor señala que el hecho de que la ley mencione expresamente la cualificación del acto, no significa que lo entienda como un delito especial, ya que, el mismo Art. 100 señala que el contador puede ser sancionado tanto por incurrir en falsedad o actos dolosos, como también, de forma accesorio, por ser copartícipe del delito del contribuyente. De esta forma, para el autor, *“la ley descarta la posibilidad de considerar al contador a toda costa como un sujeto calificado especial, es decir, como infractor de un deber positivo: lo que está en juego es el delito del contribuyente.”¹⁸*

Los argumentos presentados en defensa de calificar los tipos penales tributarios como delitos de calificación especial, delito especial de infracción de deber o delito común, cobran especial relevancia al momento de determinar la comunicabilidad, o incommunicabilidad en su caso, de los delitos tributarios.

Sobre esta materia, el Art. 64 del Código Penal establece: *“Las circunstancias atenuantes o agravantes que consistan en la disposición moral del delincuente, en sus relaciones particulares con el ofendido o en otra causa personal, servirán para atenuar o agravar la responsabilidad de solo aquellos autores, cómplices o encubridores en quienes concurren.”* A lo que el inciso 2° agrega: *“Las que consistan en la ejecución material del hecho o en los medios empleados para realizarlo, servirán para atenuar o*

¹⁷ VAN WEEZEL, Alex, op. cit., p 117 y 118.

¹⁸ VAN WEEZEL, Alex, op. cit., p 119.

agravar la responsabilidad únicamente de los que tuvieron conocimiento de ellas antes o en el momento de la acción o de su cooperación para el delito.”

Refiriéndose a este artículo, Etcheberry señala que de él se desprenden las circunstancias personales y las materiales, agregando que sobre las personales rige la incomunicabilidad, mientras que las materiales se comunican en la medida en que los partícipes tengan conocimiento de ellas al realizar el acto o cooperar en el delito.¹⁹ Así, para el autor, la regla consiste en que al tratarse de circunstancias autónomas a la descripción típica, es decir, elementos que otorgan una calificación especial al tipo penal, la solución es la incomunicabilidad, en tanto que al tratarse de circunstancias que corresponden a la esencia del tipo penal, estas se comunican a los intervinientes.²⁰

De esta forma, si se sostiene que el sujeto responsable del delito tributario corresponde a un sujeto calificado y que, por tanto, los tipos penales tributarios corresponden a delitos especiales de infracción de deber, la calidad de contribuyente resultaría incomunicable. Esto conduce a que el partícipe que no se encuentra obligado por el ordenamiento tributario, nunca será considerado como interviniente en el delito tributario y su conducta solo podrá subsumirse en un tipo penal común. A contrario sensu, si se sostiene que los tipos penales tributarios corresponden a delitos comunes, puede afirmarse la comunicabilidad. Con esto, todos los partícipes o intervinientes en el hecho, serán responsables del delito tributario, con la salvedad de que al menos uno de ellos, tenga la calidad de contribuyente, sobre la obligación infringida.²¹

3.- CONTENIDO DEL DOLO: ¿"MALICIA" COMO EXIGENCIA ESPECIAL?

En segundo término, cobra importancia el lenguaje utilizado por el Código Tributario en la elaboración de los tipos penales y, principalmente en las expresiones “dolosamente” y “maliciosamente”. La pregunta en torno a estas palabras es si se trata de simples sinónimos o si tienen una connotación

¹⁹ ETCHEBERRY, Alfredo, *Derecho Penal Parte General, tomo II*, Editorial Jurídica de Chile, 3a ed., Santiago, 1999, p. 82.

²⁰ ETCHEBERRY, Alfredo, op. cit., (tomo II), p. 84. Sobre esta misma regla, véase también la interpretación de VAN WEEZEL, Alex, op. cit., p. 115.

²¹ VAN WEEZEL, Alex, op. cit., p 116.

distinta. Para aclarar este punto es necesario referirse, aunque brevemente, al contenido del dolo.

Garrido Montt, al hablar de dolo, lo hace desde una perspectiva finalista, donde solo es relevante que el sujeto sepa lo que va a hacer y que además quiera hacerlo. De este modo, para los finalistas *“el dolo es neutro valorativamente: el juicio de valor que el autor tenga de su acción no interesa (...)”*²², en otras palabras, no importa que el sujeto sepa que obra injustamente y, por tanto, el finalismo deja la antijuridicidad fuera del contenido del dolo (pues se trata de un problema que se debe ver en el juicio de culpabilidad) oponiéndose a la visión naturalista en que el dolo implica una “voluntad mala” (o “dolo malo”), es decir, el sujeto, además de saber y querer lo que va a hacer, debe tener conciencia de que actúa injustamente, debe conocer la antijuridicidad de su conducta, pues para la teoría causal naturalista la antijuridicidad está contenida en el dolo.

A su vez, Van Weezel indica que el Código Tributario sanciona solo hechos dolosos, agregando que el dolo no consiste en un término descriptivo, sino más bien en uno adscriptivo y que, por tanto, no requiere de una constatación sino que debe ser atribuido.²³ Explica esto, señalando que *“el contenido de esta atribución se describe usualmente como conocimiento de los elementos del tipo objetivo, acompañado de la voluntad de realizarlos.”*²⁴. En este sentido, para la imputación subjetiva es irrelevante analizar en profundidad el contenido del dolo, así como optar por una de las dos teorías antes mencionadas (finalista o de culpabilidad), pues, como para la determinación del dolo no basta con la simple constatación del mismo en el hecho típico, sino que debe ser atribuido al sujeto, esta atribución debe realizarse no solo en base a que el sujeto sabe y quiere lo que va a hacer (“dolo neutro”), sino que también a que tiene conciencia de que su conducta es injusta y antijurídica (“dolo malo”).

De esta forma, para Van Weezel, la atribución del dolo, desde el punto de vista de la imputación objetiva en los delitos tributarios, es *“una parte de la respuesta a la pregunta acerca del nivel de conocimientos que es razonable exigir de un ciudadano en la situación del autor, de acuerdo a los criterios de*

²² GARRIDO MONTT, Mario, op. cit., p 75.

²³ VAN WEEZEL, Alex, op. cit., p 60.

²⁴ VAN WEEZEL, Alex, ibídem.

*distribución de responsabilidades y riesgos vigentes en la sociedad.*²⁵ Este nivel de conocimiento exigible para la atribución del dolo cobra relevancia en las distintas hipótesis de error que establece nuestro ordenamiento jurídico penal, pues de constatarse podrían, eventualmente, descartar el dolo de un determinado hecho típico.

Aclarado en parte este punto, es posible abordar la distinción entre “dolosamente” y “maliciosamente”, términos que el Código Tributario utiliza de forma muy imprecisa y que el Código Penal, al utilizarlos en sus Arts. 2° y 490, tampoco logra aclarar.

Para Van Weezel, los Arts. 2° y 490 del Código Penal simplemente equiparan dolo y malicia.²⁶ Garrido Montt, en cambio, señala una razón de fondo y otra de forma para explicar por qué considera que las expresiones “dolosamente” y “maliciosamente” tienen una connotación distinta y, por tanto, no son sinónimas. La primera de ellas es de carácter lexicográfico y tiene que ver con la conjunción “o” utilizada en el Art. 2° del Código Penal pues, para el autor, esta letra debe interpretarse como alternativa y no como equiparación. El segundo argumento se refiere a que en las disposiciones legales se le otorga dos tipos de uso al término “malicia”. Por un lado, se emplea para limitar el elemento subjetivo a dolo directo y, por otro, como conocimiento de que se obra injustamente y se quiere el resultado, en otras palabras, como conciencia de la antijuridicidad, agregando el autor que esta última forma de uso se desprende precisamente del Art. 490 del Código Penal.²⁷ Estos dos tipos de empleo a los que se refiere Garrido Montt, tienen directa relación con el contenido que se le otorga al dolo según la teoría a la que se adscriba (finalista o causalista).

En cuanto al Código Tributario, el uso de los términos “dolosamente” y “maliciosamente” se encuentra limitado, principalmente al Art. 97, en la descripción de tipos penales específicos, como los comprendidos en el numeral 4 y, que se caracterizan por contener un elemento fraudulento (que será tratado posteriormente). En este sentido, Van Weezel señala que *“maliciosamente o dolosamente no significa otra cosa que el reforzamiento semántico de esta idea en las figuras en que la conducta misma, sin este*

²⁵ VAN WEEZEL, Alex, op., cit., p 64.

²⁶ VAN WEEZEL, Alex, ibídem,

²⁷ GARRIDO MONTT, Mario, op. cit., p 83.

trasfondo, “aparecería a la vista” como menos grave o menos relevante”²⁸

Siguiendo esta línea, a través de la expresión “maliciosamente”, el legislador ha querido enfatizar aquellos tipos penales de carácter fraudulento establecidos en el Código Penal, no con el fin de asignar requisitos adicionales a la descripción típica, sino más bien para realzar la idea de concurrencia efectiva del dolo en los tipos penales, volviendo así, al planteamiento de Van Weezel referente a que el dolo no consiste en una mera constatación, sino que debe atribuirse.

III.- ANALISIS DEL NUMERAL 4 DEL ART. 97: HACIA UNA SISTEMATIZACIÓN DE LOS TIPOS PENALES

En este apartado, se analizarán en detalle el contenido y las principales problemáticas que presenta la descripción de los tipos penales contenidos en el N° 4 del Art. 97 del Código Tributario. Así, a través de la presentación por separado de cada uno de los incisos, es posible obtener un mayor desarrollo de los tipos penales comprendidos en cada uno de ellos. La excepción a este planteamiento, corresponde a los incisos 1° y 2° del numeral 4, pues es posible complementarlos en diversos aspectos. De este modo, su estudio en forma conjunta, permite una mayor comprensión de los mismos.

1.- DELITOS CLÁSICOS: INCISOS 1° y 2° DEL NUMERAL 4 DEL ART. 97

1.1.- Amplitud de los tipos penales

Un aspecto que resulta problemático es la amplitud de los tipos penales comprendidos en el Código Tributario. La vaguedad en el contenido de algunas descripciones típicas y la referencia a “cláusulas análogas”, en otras, decanta, en algunos casos, en la afectación del Principio de Legalidad, comprendido en los incisos 7° y 8° del numeral 3 del Art. 19 de la Constitución Política de la República.

²⁸ VAN WEEZEL, Alex, op. cit., p 66.

Así, el inc. 7° se refiere al Principio de Irretroactividad de la ley y al Principio Pro reo, indicando: *“Ningún delito se castigará con otra pena que la que señale una ley promulgada con anterioridad a su perpetración, a menos que una nueva ley favorezca al afectado.”*, mientras que el inc. 8°, establece el Principio de Tipicidad al señalar: *“Ninguna ley podrá establecer penas sin que la conducta que se sanciona esté expresamente descrita en ella.”*

Estos principios, principalmente, el de Tipicidad, son de suma importancia al momento de establecer las fuentes del Derecho Penal. En este sentido, Etcheberry, al referirse al inc. 8° señala que *“Las palabras clave, por cierto, son las dos últimas, ya que aparentemente se establece una prohibición absoluta de disociar la “descripción de la conducta” (tipificación) por un lado, y la “imposición de pena” por otro: ambas deberían brotar directamente de la ley penal”*²⁹ Esta prohibición absoluta a la que se refiere Etcheberry, corresponde a la reserva legal que establecen los incisos 7° y 8° antes descritos, y que sirven como límite en la descripción de los tipos penales. Como señalan Politoff, Matus y Ramírez, conforme a estos incisos, *“la única fuente inmediata y directa del derecho penal es la ley propiamente tal, esto es, aquella que se ha dictado conforme a las exigencias materiales y formales de la Constitución.”*³⁰ Exigencias que pueden verse afectadas por un lado, por la existencia de cláusulas análogas y, por otro, por las llamadas “leyes penales en blanco” que, a su vez, distinguen entre leyes penales en blanco propias e impropias.

Las leyes penales en blanco propias, para Etcheberry, *“serían aquellas en que la ley que establece la pena se remite, para la descripción de la conducta punible, a un ordenamiento jurídico de menor jerarquía que la ley, por lo general, a disposiciones de carácter administrativo (...)”*³¹. En este caso, al tratarse de una disposición legal de jerarquía inferior a la de la ley principal, se estaría vulnerando la reserva legal establecida en los incisos 7° y 8° de la Carta Fundamental, sin embargo, la remisión por parte de una ley a este tipo de disposiciones, es aceptable *“siempre que lo esencial de la conducta estuviere ya señalado en aquella.”*³², es decir, cuando se trate de meras descripciones que no tengan relación con el núcleo o esencia de la ley y la conducta que se sanciona se encuentre definida de forma clara en la misma.

²⁹ ETCHEBERRY, Alfredo, op., cit., (tomo I), p 84.

³⁰ POLITOFF, Sergio / MATUS, Jean Pierre / RAMÍREZ, Cecilia, op., cit., p 94.

³¹ ETCHEBERRY, Alfredo, op., cit., (tomo I), p 85.

³² ETCHEBERRY, Alfredo, op., cit., (tomo I), p 86.

En cuanto a las leyes penales en blanco impropias, corresponderían a aquellas en que *“la ley que establece la pena se remite para determinar la conducta sancionada a otras disposiciones de la misma ley, o de otra ley del mismo rango constitucional (...)”*³³. En este caso, tanto la conducta típica como la sanción establecida para ella, se encontrarían en la misma ley o en otra de igual jerarquía, por lo que no existiría vulneración de la reserva legal antes señalada.

Sobre esta materia, Politoff, Matus y Ramírez agregan una tercera clasificación, correspondiente a las *leyes penales en blanco al revés*³⁴, en que la conducta típica se encuentra descrita claramente en la ley principal, pero su sanción es remitida a una disposición normativa de jerarquía inferior. Este tipo de leyes, a diferencia de las dos anteriores, contiene una clara vulneración a la reserva legal establecida, principalmente, en el inc. 7° de la Constitución, ya que, solo la ley puede establecer sanciones.

Ahora bien, de estas clasificaciones, en materia tributaria y, específicamente en los incisos 1° y 2° del N° 4 del Art. 97 del Código Tributario, podría aplicarse el concepto de ley penal en blanco impropia, por la amplitud y vaguedad en la descripción de los tipos penales tributarios. Tal es el caso de los incisos 1° y 2°, en que, algunos de los elementos que generan ambigüedad en el tipo penal del inc. 2°, pueden encontrarse comprendidos en el inc. 1°. Sin embargo, por más amplios que sean los tipos penales, como se indicó anteriormente, este tipo de ley remite la descripción típica a otra ley de igual jerarquía, o a otras disposiciones de la misma ley, por lo que no presentaría vulneración alguna a la reserva legal comprendida en los incisos 7° y 8° de la Carta Fundamental.

Por otro lado, las cláusulas análogas, se encuentran presentes tanto en el inc. 1°, como en el 2° del N° 4 del Art. 97, sin embargo, al igual que la ley penal en blanco impropia, para Van Weezel, estas cláusulas no presentan inconstitucionalidad alguna ya que, en la descripción del tipo penal del inc. 1°, que se refiere a *“el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto”*, *“está definido el fin del precepto y se ha hecho una enumeración de conductas que sirven de parámetro confiable para interpretar la*

³³ ETCHEBERRY, Alfredo, op., cit., (tomo I), p 85.

³⁴ POLITOFF, Sergio / MATUS, Jean Pierre / RAMÍREZ, Cecilia, op., cit., p 98.

*cláusula.*³⁵ La enumeración a la que hace referencia el autor, es la que establece la primera parte del inc. 1º y que, además, sirve de base para la interpretación de la cláusula análoga presente en el inc. 2º, sobre contribuyentes afectos a impuestos sujetos a retención o recargo.

Así, cuando el inc. 2º establece que el contenido del tipo penal corresponde a “*cualquier maniobra* tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que tengan derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deban pagar”, la expresión “cualquier maniobra”, debe entenderse como similar a alguna de las acciones descritas en la primera parte del inc. 1º y, por tanto, en las cláusulas análogas presentes en estos incisos, no existiría vulneración del principio de legalidad.

1.2.- Especialidad de los delitos tributarios

Como ya se mencionó extensamente, la mayor parte de las descripciones típicas contenidas en el Código Tributario, corresponde a delitos comunes y, por tanto, pueden ser cometidos por cualquier persona. Sin embargo, este hecho no es limitación para que, en determinados tipos penales tributarios, la norma exija algún grado de especialidad en la descripción típica, como en el caso de los incisos 1º y 2º N° 4 del Art. 97 del Código Tributario.

Así, aunque la especialidad comprendida en el inc. 1º no se manifiesta en forma expresa, esta puede desprenderse, en las acciones y en la omisión que forman parte de la descripción típica del delito. En este sentido, “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” o la “adulteración de balances o inventarios”, no pueden ser realizadas por un contribuyente cualquiera, sino que debe tratarse de aquellos contribuyentes obligados a llevar contabilidad, lo que otorga, implícitamente, la especialidad al tipo penal.

A su vez, las exigencias legales sobre quiénes están obligados a llevar contabilidad se encuentran, por una parte, en el Art. 17 del Código Tributario, cuyo inc. 1º señala “*Toda persona que deba acreditar la renta efectiva, lo hará mediante contabilidad fidedigna, salvo norma en contrario*” y, por otro,

³⁵ VAN WEEZEL, Alex, op. cit., p 54

en el Art. 68 del Decreto Ley N° 824, que establece la Ley de impuesto a la Renta, que explica con más detalle quiénes están liberados de llevar contabilidad y aquellos que están obligados a hacerlo, distinguiendo además entre quienes están facultados para llevar contabilidad simplificada y aquellos que deben hacerlo de forma completa.

En cuanto al inc. 2°, la exigencia especial del sujeto responsable se encuentra determinada de forma explícita en el tipo penal. De tal forma, la descripción típica del inc. 2°, al referirse a *“Los contribuyentes afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo (...)”*, remite expresamente a las normas del Decreto Ley N° 825, que contiene la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, para determinar quién es el sujeto de la obligación descrita en el tipo penal, aunque, no por esta razón debe limitarse la descripción típica a los contribuyentes afectos a esta Ley, pues la descripción también alude a “otros impuestos sujetos a retención o recargo”.

De esta forma, la especialidad exigida en los incisos 1° y 2° del Art. 97 N° 4, aparecen como excepciones al planteamiento del delito tributario como delito común y se encuentra determinada por la calidad que exige la descripción del tipo penal a la persona responsable. Se trata entonces, de delitos que solo puede cometer un tipo específico de contribuyente: en el caso del inc. 1°, aquellos obligados a llevar contabilidad y, en el caso del inc. 2°, aquellos afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo.

1.3.- Sanción anticipada: ¿forma de justificar la afectación del bien jurídico o exceso de punibilidad?

Otro aspecto problemático y, por lo mismo, cuestionable, en la descripción de los tipos penales del Código Tributario, que se relaciona con lo anteriormente expuesto en el apartado 1.1., se refiere a las expresiones utilizadas por el legislador en la construcción estos tipos penales.

En el inc. 1° del Art. 97 N° 4, encontramos expresiones como “las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas *que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda*”, o “el empleo de otros procedimientos dolosos *encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero*

monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto”, o bien, la sola mención a la “adulteración de balances o inventarios”. Estas expresiones también están presentes en el inc. 2º, al referirse a “contribuyentes que realicen maliciosamente cualquier maniobra *tendiente* a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que tengan derecho a hacer valer”.

Estos términos, en palabras de Van Weezel, solo logran que *“la conducta se sancione 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.”*³⁶ Sobre este punto, cabe recordar que los delitos tributarios corresponden a delitos de mera actividad y que, por tanto, al no exigir la existencia de un resultado, tampoco reconocen grados de desarrollo en el delito, como la tentativa. Por otro lado, el mismo hecho de que se traten de delitos de mera actividad, lleva a que la consumación de los delitos tributarios se realice sin que sea necesaria la existencia de un resultado y, por consiguiente, sin que exista afectación del bien jurídico protegido. Frente a este panorama, los criterios político-criminales, ligados a la afectación del bien jurídico protegido a los que alude Van Weezel, no parecen ser justificación suficiente para el exceso de punibilidad que el legislador otorga a estos tipos penales, pues al no ser relevante la afectación efectiva del bien jurídico protegido, que en este caso correspondería a la Hacienda Pública, lo que se está sancionando, finalmente, es el peligro de que dicho daño, frente a determinada circunstancia, pueda llegar a realizarse.

La descripción de tipos penales como los mencionados, inclinan la balanza en favor de la protección del patrimonio, por sobre la protección de la vida de las personas. En este sentido, el ejemplo de Van Weezel es categórico al señalar que *“el derecho penal reacciona en el ámbito tributario mucho antes que, por ejemplo, en el ámbito de la protección de la vida, en donde cualquiera puede comprar un arma con intenciones homicidas y dirigirse al lugar escogido para el crimen sin realizar tipo penal alguno ni ser perturbado por la Policía.”*³⁷, mientras que, el solo hecho de adulterar balances o inventarios, por ejemplo, con la única exigencia de que se trate de una persona obligada a llevar contabilidad en los términos del Art. 17 del Código Tributario y del Art. 68 del Decreto Ley 824, aunque estos balances o

³⁶ VAN WEEZEL, Alex, op. cit., p 53

³⁷ VAN WEEZEL, Alex, op. cit., p 54

inventarios nunca lleguen a ser presentados frente a alguna persona o autoridad, constituye para nuestro legislador motivo suficiente de punibilidad.

2.- FRAUDE AL FISCO: INCISO 3° DEL NUMERAL 4 DEL ART. 97

2.1.- Excepción a los delitos de mera actividad

Se hizo referencia anteriormente, a los delitos de mera actividad, señalando que la mayor parte de las descripciones típicas presentes en el Código Tributario, corresponden a esta clasificación, incluyendo los tipos penales descritos en el numeral 4 del Art. 97, con la excepción del inc. 3°³⁸.

Como en los casos de delitos de mera actividad, la exigencia de un resultado en la descripción típica del inc. 3°, está dada por la redacción del tipo penal tributario, especialmente, en el uso de la palabra “obtuvo”. Así, al referirse el inc. 3° a quien “simulando una operación tributaria o mediante cualquier otra maniobra fraudulenta, *obtuvo* devoluciones de impuestos que no le correspondan”, está señalando, de manera implícita, que el tipo penal exige la existencia de un resultado o perjuicio para entenderse consumado, diferenciándolo de los delitos de mera actividad de los incisos 1° y 2°, en que la descripción típica utiliza términos más ambiguos como “tendiente a” o “encaminados a”.

En cuanto al resultado exigido, consiste en obtener la devolución de impuestos que no correspondan, por lo que el bien jurídico protegido por el tipo penal y que, por tanto, se vería afectado con la acción, en este caso, sería la Hacienda Pública. Se trata entonces, de causar un perjuicio efectivo al patrimonio Fiscal, a través de la devolución de impuestos obtenidos en forma fraudulenta.

³⁸ Al respecto, VAN WEEZEL, Alex, op. cit., p 50

2.2.- Simulación y fraude

Para una mayor comprensión del tipo penal descrito en el inc. 3° del Art. 97 N° 4, es preciso, nuevamente, referirse a los términos utilizados en el mismo. Así, el inc. 3° alude, primero, a la “simulación” de una operación tributaria, expresión que puede explicarse como la celebración de un acto determinado, cuando en realidad lo que se pretende es no celebrar acto alguno, o bien, celebrar un acto distinto al realizado. De esta forma, la simulación implica que el sujeto tenga una intención distinta a la que es representada, intención que se disfraza mediante la celebración del acto simulado, que tiene como fin evitar las consecuencias que el verdadero acto produciría. Un ejemplo clásico en esta materia es el del padre cuya intención real es donar un bien raíz a su hijo pero, para evitar el impuesto aplicable a las donaciones, disfraza o simula su intención celebrando un contrato de compraventa.

El segundo término relevante en la descripción típica del inc. 3°, se refiere a la realización de maniobras “fraudulentas” destinadas a la obtención de devoluciones de impuestos que no correspondan. En esta descripción penal, la figura “fraude” se refiere al uso malicioso de determinados actos jurídicos, con el fin de burlar la ley. En palabras de Van Weezel, *“de acuerdo a los conceptos dogmáticos asentados, el fraude requiere al menos de un engaño y un perjuicio consecuente.”*³⁹ El componente del engaño como parte del fraude, al que hace referencia el autor, puede, a su vez, desprenderse del Título IX del Código Penal que, en su apartado 8 se refiere a “Estafas y otros engaños”, siendo la primera parte del Art. 467 “El que defraudare a otro”, comprendiendo así, implícitamente, la figura de fraude, en la de “otros engaños”.

La mención a la figura de fraude en el inc. 3° se refiere, entonces, a engaños ejecutados por determinado sujeto, que tengan por finalidad burlar la ley, para obtener devoluciones de impuestos que no le correspondan originalmente, causando, con esto, un perjuicio efectivo a la Hacienda Pública.

³⁹ VAN WEEZEL, Alex, op. cit., p 48

3.- AGRAVANTE ESPECIAL: INCISO 4° DEL NUMERAL 4 DEL ART. 97

3.1.- Precisión conceptual

Al igual que los incisos desarrollados anteriormente, el inc. 4°, contiene expresiones en las que resulta necesario detenerse, como la mención a “otros documentos” falsos, fraudulentos o adulterados. Una posible solución para aclarar la idea sobre qué debe entenderse por “otros documentos” podría desprenderse de la referencia que realiza el mismo inc. 4° a los incisos anteriores que comprenden el numeral 4 del Art. 97. De esta forma, la expresión “otros documentos”, puede aludir a los documentos empleados en la comisión de los tipos penales descritos en el inc. 1° del Art. 97 N° 4. Para Van Weezel, también podría entenderse por documentos, los comprendidos en el Art. 97 N° 10 del Código Tributario, además de otros analogables a ellos pero, dejando fuera de esta analogía, las declaraciones de impuestos en sí mismas.⁴⁰

3.2.- Agravante especial

Para referirse a la agravante especial del inc. 4° del Art. 97 N° 4, es preciso hacer mención a la agravante genérica, comprendida en el inc. 2° del Art. 111 del Código Tributario que señala *“constituirá circunstancia agravante de responsabilidad penal que el delincuente haya utilizado, para la comisión del hecho punible, asesoría tributaria, documentación falsa, fraudulenta o adulterada, o se haya concertado con otros para realizarlo.”*

A su vez, la agravante del inc. 4° señala *“si como medio para cometer los delitos previstos en los incisos anteriores, se hubiere hecho uso malicioso de facturas u otros documentos falsos, fraudulentos o adulterados, se aplicará la pena mayor asignada al delito más grave.”* Así, la alusión expresa a “los delitos previstos en los incisos anteriores”, junto con otorgar la especialidad a la agravante, también la limita pues, su aplicación se extiende únicamente a los incisos 1°, 2° y 3° del Art. 97 N° 4 del Código Tributario, siendo el inc. 2° del Art. 111, el que deberá aplicarse al resto del Código Tributario.

⁴⁰ VAN WEEZEL, Alex, op. cit., p 100.

De esta forma, el problema de competencia que puede presentar la agravante especial del inc. 4°, está dado no por el Art. 111 del Código Tributario, sino que por el Art. 63 del Código Penal, referente al principio *non bis in eadem*, que impide aumentar la pena en base a circunstancias agravantes que por sí mismas constituyan un delito especialmente penado por la ley, o bien, cuando se trata de circunstancias agravantes inherentes al delito, que sin la concurrencia de ellas no podría cometerse.

Siguiendo este artículo, Van Weezel sostiene que la agravante especial del inc. 4° tendría una aplicación casi nula pues, las descripciones típicas de los incisos 1°, 2° y 3° del Art. 97 N° 4 del Código Tributario, en base al Art. 63 del Código Penal, se encontrarían agravadas siempre, argumentando que “(...) o bien la mayor parte de los ilícitos de los incisos 1° a 3° del Art. 97 N° 4 consisten en el uso de documentos no auténticos, fraudulentos o adulterados, o bien dicho uso se encuentra incorporado tácitamente a la descripción típica (...)”⁴¹. Sin embargo, pese a que la aplicación de la agravante especial del inc. 4° puede verse limitada por la descripción de los tipos penales de los tres incisos precedentes, siempre existirán casos en que procederá su plena aplicación.

4.- SANCIÓN ANTICIPADA: INCISO FINAL DEL NUMERAL 4 DEL ART. 97

4.1.- Sanción de “actos preparatorios”

El análisis del inc. 5° del Art. 97 N° 4, presenta similitudes, por un lado, con el inc. 4°, en relación a que su aplicación se encuentra limitada, por indicación expresa del inc. 5°, solo a “los delitos descritos en este número”, es decir, a los contenidos en los incisos 1°, 2° y 3° del numeral 4 del Art. 97 y, por otro lado, con el punto desarrollado anteriormente sobre la “sanción anticipada”, comprendida en el inc. 1° del mismo artículo, pues se trata de una descripción típica que sanciona la ejecución de *actos preparatorios*, anticipándose, con esto, a la comisión del delito.

⁴¹ VAN WEEZEL, Alex, op. cit., p 105.

En palabras de Etcheberry, *“En los actos preparatorios se comprenden todas aquellas conductas en que si bien la voluntad se ha exteriorizado mediante actos, ellos no llegan todavía a representar un “comienzo de ejecución” del delito mismo (...)”*⁴², agregando luego que *“(...) el concepto de acto preparatorio supone, de todos modos, ya formado el propósito de delinquir, o sea, son actos encaminados también a producir o al menos facilitar el resultado.”*⁴³

En cuanto a la tentativa, el mismo Etcheberry señala que se presenta *“(...) cuando el culpable da principio a la ejecución del crimen o simple delito por hechos directos, pero faltan uno a más para su complemento.”*⁴⁴

La distinción entre actos preparatorios y tentativa es de suma importancia para establecer la punibilidad de un acto determinado, sin embargo, no es el fin de este trabajo detenerse en la discusión referente a donde terminan los actos preparatorios y donde comienza la tentativa pues, al igual que los delitos comprendidos en los incisos 1° y 2° del Art. 97 N° 4, el del inc. 5°, consiste en un delito de mera actividad y, por tanto, no contiene etapas de desarrollo en la ejecución del delito, restando relevancia, en esta materia, a la distinción señalada.

De esta forma, lo que se sanciona en el inciso 5°, es una etapa de ejecución previa a la tentativa. Sin embargo, esta etapa de ejecución previa, no implica una hipótesis de participación en los actos preparatorios, sino que se trata, como señala Van Weezel, de *“una incriminación autónoma de meros actos preparatorios”*⁴⁵ que, por consiguiente, no necesita de una intervención delictiva o de la existencia de un resultado o afectación a la Hacienda Pública para que el acto sea sancionado. Las consecuencias de esta consideración serán vistas más adelante.

4.2.- “Confeccionar”, “facilitar”, “cometer” y “posibilitar”

Una vez más es preciso detenerse en los términos utilizados por el Código Tributario en la descripción de los tipos penales. El inc. 5° del Art. 97 N° 4, señala *“El que maliciosamente confeccione, venda o facilite, a cualquier*

⁴² ETCHEBERRY, Alfredo, op. cit., (tomo I), p 53.

⁴³ ETCHEBERRY, Alfredo, ibídem.

⁴⁴ ETCHEBERRY, Alfredo, op. cit., (tomo I), p 58.

⁴⁵ VAN WEEZEL, Alex, op. cit., p 131.

título, notas de débito, notas de crédito o boletas falsas, con o sin timbre del Servicio, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en este número (...).” En la descripción típica, el contenido del término “confeccione”, tiene una aplicación bastante amplia y, por lo mismo, sus consecuencias parecen ser excesivas. En este sentido, para que se cumpla el tipo penal tributario, basta con que el sujeto confeccione notas de débito, notas de crédito o boletas falsas, con el único requisito adicional de tener la intención de cometer o posibilitar la comisión del delito, para que el tipo penal se cumpla, aunque dicha intención nunca llegue a materializarse, esto es, aunque los documentos falsos mencionados en el inc. 5°, nunca se utilicen.

Lo mismo ocurre con la expresión “facilitar”, pues se refiere a que el sujeto, de alguna forma, hace posible el acceso de los documentos mencionados en el inc. 5°, a un tercero, nuevamente, con el único requisito adicional, de que el objeto de dicha facilitación, sea posibilitar al tercero la comisión de uno de los delitos comprendidos en el numeral 4 del Art. 97, aun cuando este delito nunca se realice.

En cuanto a los términos “cometer” y “posibilitar” aluden, como ya se mencionó, a que la realización del tipo penal del inc. 5°, no solo puede ser cometida por el mismo individuo que confecciona vende o facilita los documentos falsos, sino que, al hablar de “posibilitar”, también se refiere a que la comisión del delito puede ser realizada por un tercero. Sin embargo, el hecho de que el tercero llegue o no a cometer uno de los delitos comprendidos en el N° 4 del Art. 97, no tiene relación alguna con la consumación del delito contenido en el inc. 5° pues, como se indicó en el apartado anterior, se trata de un delito autónomo, que sanciona la sola existencia de actos preparatorios y que, al ser además un delito de mera actividad, no requiere de un resultado que se refleje en el perjuicio o afectación de la Hacienda Pública.

Lo anterior tiene como consecuencia que, si un sujeto facilita, notas de débito, notas de crédito o boletas falsas a un tercero, para posibilitar a este la comisión de un delito, el tipo penal del inc. 5° se cumplirá, aunque el tercero no llegue nunca a cometer el delito, o bien, en un caso más complejo, aunque el tercero principie la ejecución del delito, pero sin lograr concretarlo. Frente a esta situación, de concurrir alguna de las hipótesis de tentativa, frustración, o incluso, desistimiento, el tercero podría ver atenuada su

responsabilidad penal, mientras que el sujeto facilitador, sería sancionado, por un delito consumado, en virtud del inc. 5 del Art. 97 N° 4, recibiendo una pena autónoma que se muestra como excesiva.

5.- SANCIONES COMPRENDIDAS EN EL NUMERAL 4 DEL ART. 97

5.1.- Sanciones corporales y exceso de punibilidad

Las sanciones a los delitos establecidas en el numeral 4 del Art. 97 del Código Tributario, comprenden tanto sanciones corporales como también multas. Estos delitos, según indicación del Art. 3° del Código Penal, “atendida su gravedad, se dividen en crímenes, simples delitos o faltas y se clasifican de tales según la pena que les está asignada en la escala general del Art. 21.” Así, el Art. 3° del Código Penal, remite al Art. 21, la clasificación de la pena que deberá ser asignada a cada delito, en virtud de la escala general establecida en este último.

Esta clasificación, no solo tiene relevancia para asignar penas más elevadas a los delitos más graves, sino que también influye en la determinación de la prescripción de los mismos, según indican el Art. 94, referente a la prescripción de la acción penal y el Art. 97, sobre la prescripción de penas impuestas por sentencia ejecutoria, ambos pertenecientes al Código Penal y que, por disposición expresa del Art. 114 del Código Tributario, tienen plena aplicación en materia tributaria, pues establece que, *“Las acciones penales corporales y las penas respectivas, prescribirán de acuerdo con las normas señaladas en el Código Penal.”*

Así, según la gravedad del delito, no solo la sanción es más elevada, sino que también el plazo de prescripción, tanto de la acción penal como de la pena impuesta por sentencia ejecutoriada, aumenta proporcionalmente. Situación que será analizada con más detalle al referirnos al ámbito procesal en materia tributaria.

De esta forma, según la clasificación de los artículos anteriores, las sanciones comprendidas en los incisos 1° y 5° del N° 4 del Art. 97, corresponden a simples delitos pues, ambas, establecen como pena “presidio menor en sus grados medio a máximo”. Sin embargo, el hecho de

que se trate de simples delitos, no implica que la sanción asignada a estos se encuentre justificada, ni mucho menos que sea proporcional, como se mencionó en apartados anteriores.

Por otro lado, las sanciones establecidas en los incisos 2° y 3° del N° 4 del Art. 97, corresponden a penas de crimen, aunque presentan diferencias relacionadas con la extensión de las mismas. Así, pese a que en ambos casos la pena comienza en presidio menor en su grado máximo, en el inc. 2°, esta llega a presidio mayor en su grado mínimo, mientras que en el inc. 3°, la pena alcanza a presidio mayor en su grado medio.

Esta extensión de las penas al presidio mayor, no solo sitúa ambos incisos en la clasificación de crimen, sino que también, equipara la pena del inc. 3° con la pena asignada al homicidio y a la violación, reflejando la prioridad del legislador en la protección de los bienes jurídicos, donde la protección del patrimonio Fiscal es tan importante, o incluso más, que la protección de la vida de las personas o de su indemnidad sexual.

Otra muestra de la excesiva punibilidad del inc. 3° N°4 del Art. 97 del Código Tributario, se da al comparar las penas de este inciso, con las del Art. 470 N° 8 del Código Penal, que establece una hipótesis de fraude al Fisco y que, a su vez, se remite a las penas del Art. 467 del Código Penal. Este último artículo contiene, en el primer tramo, su pena más alta, que corresponde a presidio menor en sus grados medio a máximo y que se encuentra muy por debajo de la establecida en el inc. 3° N° 4 del Art. 97 del Código Tributario. Sin embargo, pese a ser bastante superior, en la sanción que establece el inc. 3° prima la especialidad, por tanto, su aplicación se prefiere, por sobre la norma del Art. 470 N° 8, establecida en el Código Penal.

5.2.- Multas como forma de sanción

La referencia a las multas establecidas en el numeral 4 del Art. 97 del Código Tributario, al igual que las sanciones corporales, no está exenta de complejidades, ya que, según se desprende de los incisos 1°, 2° y 3°, la forma en que se aplican las multas corresponde a una parte “del valor del tributo eludido” o “de lo defraudado”, es decir, a un porcentaje de la infracción. Por tanto, a diferencia de la multa de “hasta 40 unidades tributarias anuales”, establecida en el inc. 5° del N° 4 del Art. 97, las multas

de los incisos 1° a 3°, se refieren a montos indeterminados, situación que, eventualmente, podría presentar problemas con las normas del Código Penal.

En este sentido, el inc.6° del Art. 25 de Código Penal, establece un límite para la cuantía de las multas, sin embargo, en la parte final agrega que este límite se aplicará *“sin perjuicio de que en determinadas infracciones, atendida su gravedad, se contemplen multas de cuantía superior.”* Se trata, entonces, de una norma flexible, pero que tiene aplicación solo en las multas de cuantía determinada pues, los casos contrarios, se encuentran regulados en el inc. 8° del mismo Art. 26, que indica: *“Cuando la ley impone multas cuyo cómputo debe hacerse en relación a cantidades indeterminadas, nunca podrán aquellas exceder de 30 unidades tributarias mensuales.”*, estableciendo un límite máximo que se encuentra muy por debajo de lo que señalan los incisos 1°, 2° y 3° del N°4 del Art. 97 del Código Tributario.

Frente a este conflicto la pregunta que surge es si, efectivamente, como en el caso del Art. 114 del Código Tributario en relación a la prescripción de las penas, el Art. 25 tiene aplicación en materia tributaria. Una respuesta afirmativa, siguiendo a Van Weezel, tendría dos efectos. Por un lado, la norma del Art. 25 del Código Penal derogarí a la del Código Tributario, cuando el cálculo de la norma a aplicar sea superior a 30 unidades tributarias mensuales. Por otro lado, deberían aplicarse el Art. 19 N° 3 inc. 7° y el Art. 18 del Código Penal, referentes a la aplicación de una ley más favorable.⁴⁶

Sin embargo, la solución es bastante menos compleja pues, en virtud del Art. 2 del Código Tributario, que establece *“En lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales.”*, las normas del Código Penal, solo serán aplicables en las materias que el Código Tributario no prevé y, por tanto, al estar las multas claramente reguladas en los artículos 105 a 110 del Código Tributario, la norma del Art. 25 del Código Penal no tiene aplicación en este ámbito.

⁴⁶ VAN WEEZEL, Alex, op. cit., p 96

IV.- BREVE REFERENCIA AL ÁMBITO PROCESAL EN MATERIA TRIBUTARIA

1.- EJERCICIO DE LA ACCIÓN JURISDICCIONAL

Antes de referirnos al ámbito procesal en materia tributaria y determinar sobre quién recae el ejercicio de la jurisdiccional, es necesario detenerse en la función que cumple el Servicio de Impuestos Internos al pronunciarse sobre denuncias controvertidas y al resolver reclamaciones pues, el rol interpretativo de las normas tributarias corresponde, precisamente a la Administración.

Sobre esta materia, el inc. 1° del Art. 115 del Código Tributario señala que *“El Tribunal Tributario y Aduanero conocerá en primera o en única instancia, según proceda, de las reclamaciones de los contribuyentes y de las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias, salvo que expresamente se haya establecida una regla diversa.”* El inc. 2° agrega *“será competente para resolver de las reclamaciones el Tribunal Tributario y Aduanero cuyo territorio jurisdiccional corresponda al de la unidad del Servicio que emitió la liquidación o el giro o que dictó la resolución en contra de la cual se reclame (...)”*.

Esta disposición legal correspondería, en palabras de Van Weezel, al equívoco argumento para atribuirle al procedimiento de reclamación ante el Director Regional, el carácter de primera instancia jurisdiccional.⁴⁷ Así, para el autor, *“la Administración no cumple su función interpretativa por medio de actos jurisdiccionales, sino precisamente a través de resoluciones de índole administrativa.”*⁴⁸, lo que implica que el Director Regional no puede ostentar la calidad de juez tributario, pues solo la Ley es la llamada a determinar los tribunales competentes para resolver controversias.⁴⁹

Este argumento se desprendería de ciertas disposiciones Constitucionales. El inc. 1° del Art. 6 establece que *“Los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella (...)”*, del mismo modo, el inc. 1° del Art. 7 señala *“Los órganos del Estado actúan*

⁴⁷ VAN WEEZEL, Alex, op. cit., p 143.

⁴⁸ VAN WEEZEL, Alex, op. cit., p 142.

⁴⁹ VAN WEEZEL, Alex, op. cit., p 141.

válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la Ley.”, y, finalmente el inc. 2° del Art. 38 establece que “Cualquier persona que sea lesionada en sus derechos por la Administración del Estado, de sus organismos o de las municipalidades, podrá reclamar ante los tribunales que determine la Ley (...)”. De esta forma, el procedimiento que se lleva a cabo ante el Director Regional, no correspondería a una instancia jurisdiccional, sino que más bien se trataría de un procedimiento netamente administrativo ya que “se sigue ante un órgano establecido para la resolución de conflictos en el ámbito administrativo, que no está llamado a conocer y fallar causas, sino a resolver reclamaciones e imponer sanciones de índole meramente administrativa.”⁵⁰

Siguiendo esta línea argumental, al Servicio de Impuestos Internos, como ente Administrativo, le correspondería solo el rol interpretativo de las normas tributarias y, con esto, la resolución de reclamaciones y la imposición de las sanciones respectivas pero, limitadas al ámbito netamente administrativo. Mientras que el ejercicio de la acción jurisdiccional, estaría en manos de los Tribunales Tributarios, entendiendo por Tribunales Tributarios, “según el asunto de que se trate, los jueces de letras en lo civil, los Tribunales Especiales de Alzada que establece el Art. 121 CT, las Cortes de Apelaciones y la Corte Suprema.”⁵¹

2.- RECOPIACIÓN DE ANTECEDENTES COMO UNA ETAPA DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

Las etapas que comprenden el procedimiento penal ordinario, investigación, preparación del juicio oral, realización del juicio oral y fallo, se encuentran determinadas en el Código Procesal Penal, no obstante lo anterior, en materia tributaria, la reforma del año 2002, estableció una etapa anterior, conocida como “recopilación de antecedentes”. Así, el Art. 161 N° 10 del Código Tributario dispone “No se aplicará el procedimiento de este párrafo tratándose de infracciones que este Código sancione con multa y pena privativa de libertad. En estos casos corresponderá al Servicio recopilar los antecedentes que habrán de servir de fundamento a la decisión del Director a que se refiere el artículo 162, inciso tercero.” En cuanto a la facultad discrecional establecida en el Art. 162, mediante la cual se otorgada al

⁵⁰ VAN WEEZEL, Alex, op. cit., p 144 y 145.

⁵¹ VAN WEEZEL, Alex, op. cit., p 145.

Director la opción de perseguir el delito penalmente o remitir los antecedentes al Director Regional para que se persiga el pago de la multa, será materia de un estudio posterior y, por tanto, no se analizará en este trabajo.

Por otro lado, el inc. 3° del Art. 105 señala que *“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.”* Esto implica que solo la etapa de recopilación de antecedentes queda en manos del Servicio pues, el ejercicio del procedimiento restante, esto es las etapas de investigación, preparación del juicio oral y realización del juicio oral, así como la determinación de las sanciones aplicables en cada caso, corresponde a los tribunales penales.

Sin embargo, el cumplimiento de determinadas garantías o derechos en la etapa de recopilación de antecedentes es, por decir lo menos, cuestionable, ya que, se trata de un proceso en el que no se establece plazo alguno. El contribuyente puede estar siendo investigado por años, sin tener derecho a exigir que su investigación se derive a un tribunal penal. En este sentido, como el servicio solo tiene potestad en materia administrativa, la persona afectada por la investigación tampoco puede exigir que se le formalice, como ocurre en materia penal y, por tanto, no cuenta con las garantías que la Ley otorga al imputado.

Hay que agregar además, que los incisos 6° y 7° del Art. 60 confieren al Servicio la facultad de pedir el auxilio de la fuerza pública, para el cumplimiento de determinadas diligencias investigativas. La etapa de recopilación de antecedentes se trata entonces, de un procedimiento que otorga facultades excesivas al Servicio, dejando a la persona investigada en una posición completamente vulnerable.

3.- EJERCICIO DE LA ACCIÓN PENAL

La determinación sobre en quién recae el ejercicio de la acción penal se encuentra establecida en el inc. 1° del Art. 162 del Código Tributario, que dispone *“Las investigaciones de hechos constitutivos de delitos tributarios sancionados con pena privativa de libertad solo podrán ser iniciadas por denuncia o querella del Servicio. Con todo, la querella podrá también ser*

presentada por el Consejo de Defensa del Estado, a requerimiento del Director.” El inc. 2° agrega “En las investigaciones penales y en los procesos que se incoen, la representación y defensa del Fisco corresponderá solo al Director, por sí o por medio de mandatario, cuando la denuncia o querella fuere presentada por el Servicio, o solo al Consejo de Defensa del Estado, en su caso.”

De esta forma, el ejercicio de la acción penal está radicado en el Servicio de Impuestos Internos, de modo tal que se trata de una acción pública previa instancia particular, en los términos establecidos en el artículo 54 del Código Procesal Penal, cuya tramitación se somete a las reglas de los delitos de acción pública, conforme lo señala la misma disposición.. En palabras de Van Weezel, *“La acción penal es pública, aunque se halla sometida a una regla especial, la iniciativa exclusiva del Servicio.”*⁵²

En cuanto al archivo provisional, principio de oportunidad, suspensión condicional del procedimiento y acuerdos reparatorios, presentes en el Código Procesal Penal, no serán tratadas en este trabajo, sin embargo, cabe mencionar al respecto que su aplicación en materia tributaria es nula, en algunos casos y, en otros, se encuentra bastante limitada, producto de las excesivas facultades que el Código Tributario otorga al Servicio y al Director Regional.⁵³

4.- PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL Y DE LAS PENAS

En materia tributaria, la regla sobre prescripción se encuentra establecida en el Art. 114 del Código Tributario, mencionado anteriormente en el análisis de las sanciones corporales establecidas en el N° 4 del Art. 97 del Código Tributario. En este punto, se mencionó, igualmente que, por disposición expresa del Art. 114, las normas del Código Tributario, en materia de prescripción, se remiten plenamente al Código Penal.

El Art. 114 señala que *“Las acciones penales corporales y las penas respectivas, prescribirán de acuerdo con las normas señaladas en el Código Penal.”* Estas normas, a su vez, se encuentran tratadas en el Título V, sobre

⁵² VAN WEEZEL, Alex, op. cit., p 165.

⁵³ Sobre esta materia, véase a VAN WEEZEL, Alex, op. cit., p 169 y ss.

la extinción de la responsabilidad penal, que corresponde a los artículos 93 y siguientes del Código Penal.

Siguiendo esta línea, tanto el Art. 94, que comprende la prescripción de la acción penal, como el Art. 97, que se refiere a la prescripción de penas impuestas por sentencia ejecutoria, establecen los mismos plazos de prescripción: las penas de presidio, reclusión o relegación perpetuos, en quince años; las penas de crimen, en diez años; los simples delitos, en cinco años y las faltas, en seis meses. Agregando el Art. 94 que *“Cuando la pena señalada al delito sea compuesta, se estará a la privativa de libertad (...), si no se impusieren penas privativas de libertad, se estará a la mayor.”*

De esta forma, el ejercicio de la acción penal y las penas comprendidas en la mayor parte de los delitos tributarios, prescribe en un plazo de cinco años, con la excepción de los incisos 1° y 2° N° 4 del Art. 97 del Código Tributario que, al tratarse de penas de crimen, prescriben en un plazo de diez años.

Por otro lado, Van Weezel hace mención a que *“la prescripción de la acción para perseguir la sanción tanto de índole penal como de índole contravencional, opera con independencia de la prescripción de las obligaciones tributarias que se hayan en la base de dichas contravenciones o delitos.”*⁵⁴ En este sentido, cuando se habla de prescripción, no se está aludiendo a la prescripción del hecho en sí mismo, sino que se trata de la prescripción de las acciones existentes para perseguir la punibilidad del hecho.

En cuanto a la suspensión o interrupción de la prescripción, tratándose de la prescripción de la acción penal y de las penas establecidas se aplica, de igual forma, la normativa penal, por disposición del Art. 114 del Código Tributario. Sin embargo, en virtud de la facultad de opción del Director, luego de la etapa de recopilación de antecedentes, este puede optar por no ejercer la acción penal y, en su lugar, perseguir la infracción solo administrativamente. Frente a este caso, en palabras de Van Weezel, *“a falta de normas expresas en el Código Tributario, hay que entender que el plazo de prescripción del Art. 200 no se interrumpe ni se suspende.”*⁵⁵ Se trata entonces, de un caso en que, aun en la hipótesis de que revista caracteres de delito penal, la infracción finalmente es perseguida solo en el ámbito

⁵⁴ VAN WEEZEL, Alex, op. cit., p 179.

⁵⁵ VAN WEEZEL, Alex, op. cit., p 185.

administrativo. Por esta razón, las disposiciones penales sobre prescripción que se aplican plenamente en materia tributaria, en este caso, no tienen validez alguna.

V.- CONCLUSIONES

A través del análisis de los tipos penales descritos en el numeral 4 del Art. 97 del Código Tributario, se presentaron diversas controversias, así como también, en la búsqueda de una sistematización de las descripciones típicas, se desarrollaron algunas clasificaciones útiles para limitar, de alguna forma, el contenido de las mismas.

De estas clasificaciones, la que cobra mayor relevancia es la que distingue entre delitos de resultado y delitos de mera actividad. Si, además, a esta clasificación se suma el conflicto que presenta la amplitud en la descripción de los tipos penales comprendidos en el numeral 4 del Art. 97, el resultado obtenido incide directamente en la punibilidad de los delitos.

De esta forma, el hecho de que el delito de mera actividad, que constituye además, la regla general del numeral 4 del Art. 97, no requiera de la realización de un resultado para su consumación, entendiendo por resultado la existencia de una afectación o perjuicio, implica que la conducta sea punible aún sin ocasionar daño alguno a la Hacienda Pública, que correspondería al bien jurídico protegido en los delitos tributarios. Cuestión que, por lo demás, no queda suficientemente clara a partir de las descripciones típicas contenidas en el Código Tributario.

Del mismo modo, la consideración de los tipos penales del numeral 4 del Art. 97, con la excepción del inc. 3° que corresponde a un delito de resultado, como delitos de mera actividad, sumado a los términos utilizados por el legislador al establecer el contenido de los tipos penales tributarios, conducen a que la sanción se aplique anticipadamente.

Otra manifestación del delito de mera actividad, corresponde a la sanción de actos preparatorios comprendida en el inc. 5° N° 4 del Art. 97, que contiene una sanción autónoma, donde el perjuicio o afectación a la Hacienda Pública es irrelevante al momento de establecer la punibilidad del delito.

Así, el cuestionamiento en los casos mencionados es si las sanciones aplicadas son proporcionales al delito cometido y, si la protección del bien jurídico, cuya afectación se pretende evitar, se encuentra efectivamente justificada. Sin embargo, si la sola adulteración de balances o inventarios realizada por una persona obligada a llevar contabilidad, o bien, la

confección de notas de crédito, notas de débito o boletas falsas, o si el sujeto facilita los documentos mencionados en el inc. 5° a un tercero, en los dos últimos casos, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión del delito, aun cuando los balances o inventarios no se presenten frente a ninguna persona o autoridad, o aunque la intención del sujeto nunca se materialice y los documentos falsos no se utilicen o, incluso, aunque el tercero nunca llegue a realizar el delito, constituyen para nuestro legislador motivos suficientes de punibilidad, lo que se estría sancionando no es la afectación o perjuicio a la Hacienda Pública, pues dicho perjuicio no existe en ninguno de los casos mencionados, lo que se trataría más bien de sancionar en estos delitos, es el peligro de una eventual afectación al patrimonio Fiscal. Esto, si se considera a la Hacienda Pública como el bien jurídico protegido en los delitos tributarios, pues, en el caso contrario, se podría pensar que el bien jurídico protegido corresponde a un elemento más etéreo, en el sentido de que podría referirse a la confiabilidad depositada en al sistema tributario o, a la Fe pública.

Si a esto añadimos las altísimas penas que contienen los delitos comprendidos en el numeral 4 del Art. 97, la justificación y, principalmente, la proporcionalidad desaparecen por completo ya que, en ningún caso resultaría proporcional que la justificación para la sanción anticipada de un delito o para la sanción de actos preparatorios, sea la protección de la Hacienda Pública frente a una eventual afectación a su patrimonio, mientras que en otros tipos penales, como en los delitos contra la vida o contra la indemnidad sexual de las personas solo con la realización del resultado se configura el tipo penal y, aún, frente a determinadas hipótesis, el delito admite algún grado de desarrollo previo a la consumación, otorgando la posibilidad de atenuar la sanción. Sin embargo, en la mayor parte de los delitos tributarios, esta posibilidad simplemente no existe.

BIBLIOGRAFÍA

Chile. Ministerio de Justicia, 1874, *Código Penal*, noviembre de 1874.

Chile. Ministerio de Hacienda, 1974, *Decreto Ley 830, Código Tributario*, diciembre 1974.

Chile. Ministerio Secretaría General de la República, 2005, *Constitución Política de la República*, septiembre de 2005.

ETCHEBERRY, Alfredo, *Derecho Penal Parte General, tomos I y II*, Editorial Jurídica de Chile, 3ª ed., Santiago, 1999.

GARRIDO MONNT, Mario, *Derecho Penal Parte General, tomo II, Nociones fundamentales de la teoría del delito*, Editorial Jurídica de Chile, 3ª ed., Santiago, 2003

OSSANDÓN WIDOW, María Magdalena, *El sujeto activo en los delitos tributarios*, [pp. 155 - 187], Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso XXVIII, Valparaíso, 1º Semestre, 2007.

POLITOFF, Sergio / MATUS, Jean Pierre / RAMÍREZ, Cecilia *Lecciones de Derecho Penal Chileno, Parte General*, Editorial Jurídica de Chile, 2ª ed., Santiago, 2004

VAN WEEZEL, Alex, *Delitos Tributarios*, Editorial Jurídico de Chile, Santiago, 2007.