

UNIVERSIDAD DE CONCEPCION  
ESCUELA DE DERECHO  
CHILE



# REVISTA DE DERECHO

AÑO XLI — Nº 162

JULIO - DICIEMBRE DE 1974

Director: HUBERTO TORRES RAMIREZ  
Subdirector: LUIS HERRERA REYES  
Secretario: MARCELO FERREIRA BIZAMA

Consejo Consultivo:

|                         |                           |
|-------------------------|---------------------------|
| JORGE ACUÑA ESTAI       | MARIO ROJAS RODRIGUEZ     |
| SERGIO GALAZ ULLOA      | BERNARDO GESCHE MULLER    |
| ARTURO PARADA KREFT     | HECTOR RONCAGLIOLO DOSQUE |
| ELIZABETH EMILFORK SOTO |                           |

## LA INFRACCION Y EL DELITO TRIBUTARIO

**ALEJANDRO DUMAY PEÑA**  
Departamento de Derecho Económico

Las infracciones tributarias consisten en la violación, desobediencia o incumplimiento por parte de los contribuyentes de las obligaciones, prohibiciones o deberes que establece la ley impositiva.

Surge a propósito del concepto anterior, la interrogante acerca de la necesidad de que la acción en que ha incurrido el contribuyente se encuentre expresamente penada por la ley ¿Hay infracción toda vez que el contribuyente deje de cumplir una obligación que le impone la ley tributaria?, ¿o es necesario que esta desobediencia esté expresamente sancionada?

Sin perjuicio de que las más importantes violaciones a la ley impositiva se encuentran expresamente sancionadas en la ley, pareciera que no es indispensable una tipificación especial, toda vez que a falta de sanción específica es posible recurrir a la norma contenida en el artículo 109 del Código Tributario.

La disposición citada permite afirmar la existencia de una infracción por cualquiera conducta del contribuyente que importe violación de las obligaciones que establece la ley impositiva.

En efecto, el artículo 109 del Código Tributario señala que la contravención que no tenga señalada una sanción específica será sancionada en la forma que allí se indica, de manera que para la existencia de la infracción basta la violación, el incumplimiento, la falta a la obligación o deber que impone la ley tributaria, independientemente de que esta desobediencia tenga señalada una sanción especial —se encuentre tipificada expresamente en la ley— o que no lo esté, en cuyo caso se aplicará la norma en referencia.

Sin embargo, no está del todo claro que esta sea la correcta interpretación de la norma que analizamos.

La jurisprudencia sobre este particular es prácticamente nula y en la única oportunidad en que nuestro más alto tribunal tuvo ocasión de pronunciarse sobre la materia, el caso llevado a su conocimiento sólo tocaba de un modo indirecto la cuestión planteada por lo que su fallo no resultó especialmente ilustrativo.

La sentencia a que hacemos referencia (R. de D. y J. Tomo 67, año 1970, segunda parte, sec. primera, pág. 622) expresa en la parte pertinente:

"El hecho de llevar la contabilidad en hojas sueltas en vez de hacerlo en libros sin haber obtenido previamente la autorización correspondiente es faltar a las normas que señala para manejar una contabilidad el artículo 97 del Código Tributario.

En consecuencia, teniendo ese hecho una sanción específica no es aplicable al caso el artículo 109 del mismo estatuto, que se refiere a toda infracción a las normas tributarias que no tengan una sanción específica".

Sin embargo el legislador no parece haber entendido que baste la sola conducta contraria a la norma impositiva para que pueda configurarse una infracción a través del artículo 109 y, por el contrario, las continuas referencias que expresamente se hacen a la norma, para posibilitar la sanción a la violación de obligaciones que se establecen en leyes especiales, permiten concluir lo contrario.

Podemos citar al respecto el artículo 15 del DFL 3 de 1969, Reglamento del Sistema de Rol Unico Tributario, que establece: "La adulteración o falsificación de cédulas de Rol Unico, el uso de una cédula adulterada, falsificada, o de una auténtica que debió ser devuelta al Servicio de Impuestos Internos de acuerdo con el artículo 9 (se refiere al caso de fallecimiento del titular) o la utilización en beneficio propio de una cédula perteneciente a un contribuyente distinto de quien la exhibe serán sancionada con arreglo a lo dispuesto en el artículo 109 del Código Tributario".

El propio Servicio de Impuestos Internos ha entendido que para la aplicación de sanciones a un infractor es necesario que su conducta haya estado expresamente prevista y que la norma impositiva haya consultado expresamente una pena a su respecto. Las sanciones son de derecho estricto y no estando expresamente castigada una conducta no cabe la aplicación de penas.

Así, se ha resuelto, por ejemplo, que no cabe sancionar al contribuyente que no ha cumplido con la obligación de revalorizar el capital propio, por el hecho de que la ley no consulte una sanción específica para dicha conducta.

En cuanto a la necesidad de resultado, es decir, a si la infracción supone la existencia de un perjuicio fiscal, diversas disposiciones del C. Tributario (en especial 107 Nº 5 y 109) permi-

ten concluir que ésta se configura sin necesidad de que la contravención haya tenido como consecuencia la evasión del impuesto.

Un tercer aspecto a considerar dice relación con el elemento subjetivo.

¿Basta para la existencia de la infracción tributaria la simple materialidad? ¿O, por el contrario ésta requiere, además del elemento objetivo, de la conducta externa contraria a la norma, alguna dosis de voluntariedad?

La regla general en esta materia la constituye la responsabilidad objetiva, esto es, puede existir infracción tributaria sin necesidad de acreditar al infractor negligencia, culpa o mala fe. El elemento subjetivo no es, en términos generales, un requisito o elemento de la infracción tributaria.

La conclusión anterior deriva de que el Derecho Tributario recoge la presunción de voluntariedad contenida en el Código Penal, sin perjuicio de lo cual existen normas particulares sobre la materia en el propio Código Tributario, como es el caso del Nº 3 y del inciso 2º del número 13 del art. 97 de este cuerpo legal.

Por otra parte las normas sobre regulación de sanciones contenidas en los artículos 106 y 107, Nº 7, del mismo Código parecen ratificar la conclusión anterior en cuanto dan a entender que la falta de culpa en el hechor constituye una circunstancia atenuante en la graduación de la pena, pero no hace desaparecer la ilicitud del hecho. Al establecer el artículo 106 citado, que corresponde al contribuyente probar su falta de responsabilidad en la violación en que ha incurrido, permite concluir que a falta de dicha prueba negativa esta responsabilidad se presume.

No obstante lo anterior estimamos que el elemento subjetivo no puede estar del todo ausente como elemento constitutivo de la infracción tributaria. El hecho de que la ley presuma la voluntariedad no justifica, en nuestro concepto, la exclusión de la culpa como elemento irrelevante en la configuración de las infracciones.

En la práctica, sin embargo, el Tribunal Administrativo, concede escasa significación al elemento interno y los procedimientos para la aplicación de multas reglamentados en el Código Tributario son ilustrativos de la falta de consideración que merece la voluntariedad como elemento de las infracciones.

Excepcionalmente el Nº 2 del artículo 161 se refiere a que "podrá absolverse de toda sanción al inculpado, si no apareciere intención maliciosa".

El Nº 4 del artículo 165 aludía a la falta de voluntariedad al contemplar expresamente el caso fortuito o fuerza mayor. Sin

embargo, con motivo de la modificación introducida al texto legal por el DL 1.017 (15-5-75) ha quedado derogada la referencia indicada.

En consecuencia tratándose de simples infracciones podemos concluir que basta la sola concurrencia del elemento objetivo ya que en el hecho la Administración está en condiciones de sancionar al contribuyente por la sola comprobación de una conducta distinta a la que ordena la norma impositiva.

Basta constatar que el contribuyente ha dejado de cumplir la obligación que le impone la norma tributaria (presentar declaración, otorgar boleta, etc.), para que opere la sanción correspondiente.

En síntesis, el único elemento incuestionable en la infracción tributaria está constituido por el factor objetivo, por la materialidad de una conducta contraria a la norma. La necesidad de una sanción específica para la contravención y la concurrencia del elemento subjetivo o voluntariedad (culpa) por parte del agente, no aparecen en forma clara como elementos esenciales de la figura en estudio. En cuanto a la exigencia de un resultado, es decir, la necesidad de un perjuicio fiscal, puede decirse categóricamente que está excluido como elemento de la infracción.

### **El Delito Tributario**

El aspecto subjetivo adquiere relevancia en un tipo especial de infracción: el delito tributario, que se diferencia de la simple infracción, precisamente, a través del elemento interno o voluntariedad.

Tratándose de delitos tributarios, es decir, aquellas conductas que el Código sanciona con penas corporales (además de la multa) la presunción de voluntariedad del artículo 1º del Código Penal no tiene lugar y, en consecuencia, para su configuración resulta indispensable probar que el contribuyente actuó a sabiendas y que la evasión tributaria fue el resultado previsto y querido por el autor.

Originalmente el Servicio sostuvo que la prueba del dolo sólo era necesaria en aquellos casos en que la ley exigía "malicia" o actuación "a sabiendas" por parte del infractor, pero no así en aquellas figuras que sólo requerían de un dolo genérico. Sin embargo, la escasa jurisprudencia existente sobre la materia ha sido invariable en cuanto a exigir siempre la prueba del dolo.

Así, por ejemplo, la Excma. Corte Suprema, en fallo que se publica en la página 229 del Nº 181 de la Revista "Fallos del Mes", correspondiente a Diciembre de 1973, señala: "Para que un contribuyente sea incluido en la sanción penal que señala el artículo 97, Nº 4, del Código Tributario es necesario que haya he-

cho declaraciones incompletas o falsas ejecutadas con malicia y con el ánimo de burlar fraudulentamente tributos". Agrega: "Incorre en la causal del N° 5 del artículo 786 del Código de Procedimiento Civil, en relación con el N° 4 del artículo 170 del mismo cuerpo legal la sentencia que no da razón ni enumera hecho alguno que demuestre la afirmación de que el contribuyente se ha hecho acreedor a la sanción".

La exigencia de la prueba del dolo —y las dificultades que ello implica para el Servicio— es uno de los factores que explica el escaso desarrollo que esta figura penal ha tenido en los 15 años transcurridos desde su establecimiento en nuestro sistema jurídico.

La figura del delito tributario aparece por primera vez en nuestro país, en forma sistematizada, en la Ley 13.305 de 1959, para integrarse posteriormente al Código Tributario que rige desde 1961.

La represión penal del delito tributario se constituyó en una preocupación para el Servicio de Impuestos Internos sólo a contar de 1962, al crearse el Departamento de Investigación de Delitos Tributarios (DIDD).

En el período transcurrido hasta la fecha, la figura del delito tributario no ha logrado adquirir una clara fisonomía en el campo penal.

Numerosos factores explican el escaso desarrollo y evolución de esta figura penal. Podemos citar entre ellas, las siguientes:

a) En primer término, según se ha dicho, las dificultades que importa la prueba de la malicia.

La Dirección del Servicio de Impuestos Internos, conciente de este hecho renunció desde un primer momento a la posibilidad de aplicar aquellas figuras en que expresamente se exigía acreditar dolo específico.

En la práctica, sólo intentó operar a través de la figura genérica tipificada en el N° 4 del artículo 97, en el entendido de que la citada norma sólo requería de un dolo genérico, que era posible dar por establecido a través de la presunción de voluntariedad del Código Penal.

Sin embargo, como se ha señalado, la jurisprudencia estimó siempre necesaria la prueba de dolo, en los términos de la sentencia transcrita, con lo que esta figura se hizo también inoperante en la práctica.

b) La falta de claridad y operatividad de las normas que sobre la materia contempla el Código Tributario ha conspirado, también, a un mayor desarrollo de la figura penal que analizamos.

A este respecto, la Sub-Dirección de Estudios del Departamento de Planificación del Servicio de Impuestos Internos ha

elaborado algunos proyectos de reforma con el objeto de evitar los inconvenientes que la práctica fue dejando al descubierto.

J. Gómez A. y L. Yudilevich K., en trabajo publicado en la "Revista de Derecho Económico" (Nº 23-24; Abril-Octubre 1968), estiman que las disposiciones del Código Tributario han constituido un obstáculo insalvable para una buena investigación de los contribuyentes.

Sin embargo, desde la aparición de la figura penal que comentamos no ha sido posible lograr una reforma orgánica de las disposiciones del Código Tributario, que conduzcan a dar verdadera fisonomía y operatividad a los delitos previstos en el artículo 97 del citado cuerpo legal.

Por el contrario, las sucesivas reformas introducidas al texto original no han obedecido a criterios orgánicos sino que a factores ocasionales, con espíritu puramente fiscalista y a modo de respuesta a las principales formas de evasión que se detectan en un momento determinado.

Así, el delito tributario se ha ido adecuando a la modalidad que en cada período asumen los planes o programas de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos, sin mayor base doctrinaria ni preocupación por cimentar de un modo definitivo los tipos creados originalmente por el legislador.

Claramente demostrativo de lo anterior son las reformas orientadas a sancionar las infracciones a las normas del Impuesto al Valor Agregado.

A través de la modificación del Nº 10 del artículo 97 se dio el carácter de delito tributario, esto es, se estableció sanción corporal, para la reiteración en el no otorgamiento de facturas o boletas, fraccionamiento de ventas y demás conductas indicadas en la norma citada.

Conjuntamente con la reforma de la ley sustantiva se procedió a delegar facultades en los Directores Regionales, con el objeto de hacer más expedito el procedimiento para la aplicación de la sanción corporal a los infractores.

La resolución a que hacemos referencia, que lleva el Nº 38 y aparece publicada en el Diario Oficial de 4/8/75 señala expresamente que las atribuciones se delegan para el sólo efecto del delito contemplado en el Nº 10 del artículo 97 del Código Tributario.

La preocupación del legislador, concentrada en estos momentos en reprimir las evasiones del Impuesto a las Ventas, se manifiesta también en la norma contenida en el artículo 8 del Decreto 348, que reglamenta la recuperación del IVA por los exportadores y que señala: "Las infracciones a este Reglamento, encaminadas a obtener reembolsos improcedentes, extemporáneos o superiores a los que realmente correspondan se sancionarán

con las penas establecidas en el N° 4 del artículo 97 del Código Tributario".

Dentro del mismo propósito se incorporó un nuevo inciso al N° 4 del artículo 97 del Código, para señalar que las penas previstas en dicha norma se aplicarán a los contribuyentes afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios que realicen cualquiera maniobra tendiente a desfigurar el verdadero monto de los créditos que tenga derecho a hacer valer.

Lo defectuoso de las normas que reglamentan el delito tributario, tanto en lo sustantivo como respecto de los procedimientos, puede considerarse en consecuencia como otro elemento que ha incidido en la escasa aplicación práctica de esta figura penal.

Como se ha visto, los intentos de hacer más operativas y expeditas las normas han tenido un alcance limitado y condicionado por los requerimientos del momento. Los antecedentes citados a propósito del Impuesto a las Ventas son bastante demostrativos a este respecto.

c) Otro de los factores que nos explica la escasa relevancia del delito tributario en el campo penal puede encontrarse en la falta de conciencia tributaria, lo que determina un bajo componente de antijuricidad en estos delitos.

En este aspecto, los numerosos sobreseimientos producto de las frecuentes leyes de amnistía tributaria han sido señalados unánimemente como una de las circunstancias que más ha contribuido a retardar la formación de una conciencia pública respecto de la ilicitud y reprobación moral a la evasión de impuestos.

d) Por último, cabe señalar que la falta de descentralización del Departamento de Investigación de Delitos Tributarios ha limitado seriamente su campo de acción impidiendo una labor más efectiva en la pesquisa del fraude tributario.

Dada la naturaleza de la acción penal y las características del delito —que supone, necesariamente, personal técnico en su detección—, la acción del DIDD resulta irremplazable en la investigación y comprobación del fraude tributario.

Al no existir en las Direcciones Regionales del Servicio personal que cumpla esta función y que esté en condiciones de valorar la relevancia penal de las infracciones que se detectan, la labor fiscalizadora de los Inspectores debe limitarse a la formulación de las denuncias ante la Administración para los efectos de la aplicación de sanciones pecuniarias conforme los procedimientos contemplados en los artículos 161 y 165 del C. Tributario.

Como resultante de lo anterior la figura del delito tributario se encuentra en situación de estancamiento, con escasas posibilidades de aplicación práctica, y sin haber cumplido, en alguna medida apreciable, la finalidad que al establecerlo tuvo en vis-

ta el legislador: contribuir a reprimir el fraude tributario, disminuir la evasión y formar conciencia pública acerca de la ilicitud y antijuricidad de las maniobras destinadas a evitar el pago de los tributos.

Una reforma orgánica de las normas pertinentes del Código Tributario y la habilitación de los supuestos que permitan al Servicio de Impuestos Internos una acción realmente eficaz en la represión del fraude fiscal podría abrir el campo a una fase de verdadero desarrollo de esta figura penal, cuya necesidad no se discute.

Si bien existe ardua controversia en la doctrina acerca del carácter del delito, del bien jurídico que protege, de la ubicación que le corresponde en el campo jurídico penal y acerca de sus relaciones o posible inclusión en el grupo de los delitos económicos, hay opinión generalizada en cuanto a que la evasión fiscal cometida con malicia es constitutiva del delito, sea que se le trate como atentado contra el orden público económico, contra la soberanía tributaria del Estado o, simplemente, como un fraude al patrimonio del Fisco.