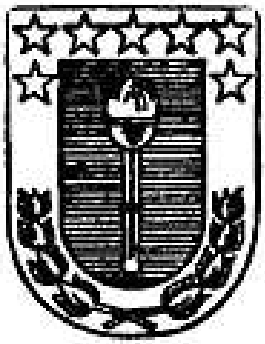
Artículo: Infracciones en el Código Tributario
Revista: Nº174, año LI (Jul-Dic, 1983)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)



REVISTA DE DERECHO

UNIVERSIDAD DE CONCEPCION
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS

Artículo: Infracciones en el Código Tributario
Revista: Nº174, año LI (Jul-Dic, 1983)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

INFRACCIONES EN EL CODIGO TRIBUTARIO

ABUNDIO PEREZ RODRIGO
Profesor Derecho Económico
Universidad de Concepción

En las líneas que siguen, hasta el término del artículo, incursionaremos en los preceptos legales relativos a las infracciones tributarias, con el propósito concebido de aclarar varios aspectos de importancia práctica, teórica o de ambas, referidos al tema; el hijo de esa concepción lo recibirá y juzgará: usted, lector.

El tema no es virgen, por el contrario, la literatura al respecto es abundante, lo que significa que estamos ante un asunto bien polémico o bien confuso, pudiéndose entender la palabra *bien,* ya como conjunción disyuntiva ya como adjetivo calificativo. Personalmente me inclino por lo segundo, se trata de un tema bien confuso. No hay que admirarse de ello, pues se entremezclan dos ramas jurídicas que crecerán y en su desarrollo habrá podas, se quitarán malezas, en suma, mucha luz deberá hacerse antes de llegar a la claridad y exactitud.

1.- *LA INFRACCION TRIBUTARIA ES SISTEMA COMPACTO*

En esta materia, al igual de lo que sucede en el campo de la penalidad en general, el legislador desea defender ciertos bienes jurídicos al sancionar, con una pena, determinadas conductas. En nuestra materia el bien jurídico a defender es el patrimonio fiscal.

Sin embargo, mientras que los bienes jurídicos, como norma general, son protegidos penalmente sólo de ciertos ataques, el bien jurídico protegido por la penalidad tributaria se protege de todo ataque.

Para cumplir con ese objetivo dicta la norma contenida en el artículo 109 del Código Tributario y sanciona con multa "toda infracción a las normas tributarias que no tenga señalada una sanción específica"; evidentemente que el término "normas tributarias" debe entenderse en sentido amplio, de forma que se incluyan en él tanto las normas que imponen tributos como las que se refieren a obligaciones accesorias o cargas administrativas para una mejor fiscalización. Consecuencialmente, toda

Artículo: Infracciones en el Código Tributario
Revista: Nº174, año LI (Jul-Dic, 1983)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

violación, no importando la forma en que se haga, a las normas tributarias está sancionada. En cambio, y lo señalo a vía de ejemplo, no todo ataque al derecho de propiedad está sancionado en el Código Penal sino sólo aquellos que el legislador describe expresamente.

2.- *¿ES CLASIFICABLE LA INFRACCION TRIBUTARIA?*

2.1. Nuestro Código Penal, ya centenario pero aún digno de elogios, hace una doble división de los delitos.

Por una parte los clasifica en delitos y cuasidelitos, artículos primero y segundo, señalando como carcterística diferenciadora la existencia de dolo en los primeros y de culpa en los segundos.

Por otra, artículos 3 y 21, los distingue, atendiendo a la pena que se les deba aplicar en crímenes, simples delitos y faltas; criterio formal, pero preciso, aplicable a toda nuestra legislación penal, y que no es conveniente confundir, mezclando los criterios diferenciadores, pues, a nuestro modo de ver, al estudioso del Derecho y de las leyes le es permitido distinguir para mejor aprehender y de ninguna forma, para complicar lo que es relativamente fácil. En esta segunda clasificación no tiene trascendencia el elemento subjetivo y así podemos encontrar faltas cometidas con dolo o culpa y siempre y sólo serán faltas, pues como tales están descritas en el Código Penal, no siendo necesaria ulterior calificación.

Ambas clasificaciones son aplicables a las infracciones tributarias y la detención en la segunda clasificación no se debe al ánimo de alargar, a cualquier precio, el artículo, sino al de desentrañar el contenido de la penalidad del Código Tributario y, de esa manera, caminar paulatinamente hacia una mejor inteligencia de la misma.

2.2. Crímenes, simples delitos y faltas tributarias.

2.2a. Crímenes tributarios. Su nacimiento es reciente; los dio a luz el D.L. Nº 3.443 de 1980. Los hechos que ocasionaron la dictación de ese D.L. fueron los numerosos fraudes al patrimonio fiscal cometidos mediante abuso a las disposiciones referentes al impuesto al valor agregado; estos actos delictuales trascienden a la opinión pública con caracteres de escándalo, como debía ser atendida su magnitud; el legislador también se ve impactado, lo que no necesariamente debía ser, y como reacción dicta el D.L. Nº 3.443 aumentando la penalidad a ciertas infracciones tributarias y complementando o creando otras.

Las conductas que pueden constituir crimen penal tributario son dos, ambas contempladas en el Nº 4 del artículo 97 del Código Tributario, en sus incisos 2 y 4 la primera y en los incisos 3 y 4 la segunda; el texto legal es el siguiente:

Artículo: Infracciones en el Código Tributario
Revista: Nº174, año LI (Jul-Dic, 1983)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

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

"El que, simulando una operación tributaria o mediante cualquiera otra maniobra fraudulenta, obtuviere devoluciones de impuesto que no le correspondan, será sancionado con la pena de presidio menor en su grado máximo a *presidio mayor* en su grado medio . . .".

"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".

Ahora bien, como en la escala del artículo 21 del Código Penal la pena de presidio mayor se enumera como propia de los crímenes y ya vimos que la clasificación pertinente se hace de acuerdo a tal escala de penas, entonces, por imperio de la ley, nos encontramos ante crímenes penales tributarios.

2.2b. Simples delitos tributarios. Los encontramos descritos en las siguientes disposiciones del Código Tributario.

Artículo 97 Nº 5. "La omisión maliciosa de declaraciones exigidas por las leyes tributarias para la determinación o liquidación de un impuesto, en que incurran . . . y con presidio menor en sus grados medio a máximo".

Artículo 97 Nº 8. "El comercio ejercido a sabiendas sobre mercaderías, valores o especies de cualquiera naturaleza sin que se hayan cumplido las exigencias legales relativas a la declaración y pago de los impuestos que graven su producción y comercio . . . y con presidio o relegación menores en su grado medio. La reincidencia será sancionada con pena de presidio o relegación menores en su grado máximo".

Artículo 97 Nº 9. "El ejercicio efectivamente clandestino del comercio o de la industria . . . y con presidio o relegación menores en su grado medio y, además, con el comiso de los productos e instalaciones de fabricación y envases respectivos".

Artículo 97 Nº 10. "El no otorgamiento de facturas o boletas en los casos y en la forma exigidos por las leyes, el uso de boletas no autorizadas o de facturas sin el timbre correspondiente, el fraccionamiento del monto de las ventas o el de otras operaciones para eludir el otorgamiento de boletas . . .".

Artículo: Infracciones en el Código Tributario
Revista: Nº174, año LI (Jul-Dic, 1983)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

"La reiteración de las infracciones señaladas en el inciso primero –transcrito– se sansionará además con presidio o relegación menor en su grado máximo. Para estos efectos se entenderá que hay reiteración cuando se cometan dos o más infracciones entre las cuales no medie un período superior a tres años".

Artículo 97 Nº 12. "La reapertura de un establecimiento comercial o industrial o de la sección que corresponda, con violación de una clausura impuesta por el Servicio . . . y con presidio o relegación menor en su grado medio".

Artículo 97 Nº 13. "La destrucción o alteración de los sellos o de cerraduras puestos por el Servicio, o la realización de cualquier otra operación destinada a desvirtuar la oposición de sello o cerradura . . . y con presidio menor en su grado medio".

Artículo 97 Nº 14. "La sustracción, ocultación o enajenación de especies que queden retenidas en poder del presunto infractor, en caso de que se hayan adoptado las medidas conservativas . . . y con presidio menor en su grado medio".

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

Artículo 97 Nº 17. "Caerán en comiso: . . ."

Letra b) "Los mismos productos –a que se refiere la Ley de Alcoholes, Bebidas Alcohólicas y Vinagres– que se movilicen o transporten sin sus documentos legales o con documentos que hayan sido adulterados o no correspondan al producto que se moviliza o transporta".

Letra d) "Los licores y bebidas alcohólicas que se vendan para el consumo embotellados fuera de las fábricas o establecimientos envasadores sin las fajas de control correspondientes o con fajas que hayan sido adulteradas, falsificadas o que no cumplan con los requisitos legales...".

"La adulteración y la falsificación a que se refieren las letras b) y d) de este número serán sancionadas, además, con presidio menor en su grado medio".

Artículo 97 Nº 18. "Los que compren y vendan fajas de control de impuestos o entradas a espectáculos públicos en forma ilícita, serán sancionados . . . y con presidio menor en su grado medio".

Artículo 100. "El contador que al confeccionar o formar cualquier declaración o balance o que, como encargado de la contabilidad de un contribuyente, incurriere en falsedad o actos dolosos, será sancionado... y podrá ser castigado con presidio menor en sus grados medio a máximo, según la gravedad de la infracción".

Artículo: Infracciones en el Código Tributario
Revista: Nº174, año LI (Jul-Dic, 1983)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

La razón por la cual las infracciones transcritas configuran delitos tributarios es la señalada, vale decir, las penas que el legislador les aplica son propias, de acuerdo a la norma contenida en el Art. 21 del Código Penal, de los simples delitos.

2.2c. Simples infracciones. Estimo conveniente y acertado conservar esa terminología; conveniente, por cuanto es la empleada por todos los autores que han escrito sobre la materia y por los profesores de Derecho Tributario; acertado, pues no existe coincidencia con las faltas de nuestra legislación penal, término que podía servirnos de alternativa, y sólo a modo de ejemplo, tenemos que, la sanción, multa, señalada para las infracciones, es común para las faltas, simples delitos y crímenes y no se contemplan las sanciones o penas exclusivas de las faltas.

Conforman este tercer grupo, además de todas las infracciones descritas por la ley, excepción hecha de las enumeradas como crímenes o simples delitos, toda violación a una norma tributaria, en virtud de la disposición contenida en el artículo 109 del Código Tributario, a la que ya me referí.

Es necesario recordar, a este respecto, la norma contenida en el artículo 162 del Código Tributario cuando señala que los juicios por delitos tributarios sancionados con pena corporal, sólo pueden iniciarse por querella o denuncia del Servicio o del Consejo de Defensa del Estado a requerimiento del Director. Esta disposición, como bien escribe Charad en su obra "El Código Tributario", hace que los delitos tributarios deban calificarse como de acción mixta.

En el mismo contexto y desde un punto de vista práctico, puede decirse que los delitos tributarios, de no existir la acción referida, por parte del Servicio o del Director, se transforman en simples infracciones.

2.3. La clasificación en delitos y cuasidelitos, si bien es aplicable a la penalidad tributaria, desde el momento que algunas conductas, descritas por el legislador, requieren realización dolosa y otras, en cambio, no haber empleado la debida diligencia, no requieren de un análisis minucioso, por cuanto carece de trascendencia en materia tributaria. En efecto, mientras que el Código Penal traza una línea divisoria entre ambas clases de conductas reprochables y emplea distintas técnicas en su descripción, el legislador penal tributario, sencillamente, tipifica conductas que desea sancionar, algunas de las cuales deben ser realizadas con dolo y otras con culpa, sin establecer división de ninguna especie y utilizando la misma técnica legislativa al describirlas.

A pesar de ello, es conveniente detenernos, aunque sea brevemente, sobre dos puntos.

Artículo: Infracciones en el Código Tributario
Revista: Nº174, año LI (Jul-Dic, 1983)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

En primer lugar, hay que dejar establecido que en nada obsta a la clasificación en sí, el problema de establecer sobre quién recae el peso de la prueba, acerca de la concurrencia o ausencia de los elementos dolo o culpa.

En segundo lugar y esto debido a lo que se escribirá más adelante, no es lícito desde un punto de vista sistemático y de sana lógica usar el término delito tributario, dándole un contenido como opuesto a cuasidelito tributario, en otros términos, impregnarlo, preñarlo de dolo y los términos de simple infracción tributaria oponerlos a los de crimen y simple delito tributarios; la razón de esta afirmación es, simplemente, porque lo contrario supondría utilizar parámetros diferentes, lo que serviría tan sólo para confusiones.

3.- *VALIDEZ DE LA CLASIFICACION*

Nos referimos a la clasificación en crímenes, delitos y simples infracciones tributarias.

Por cuanto hay autores y profesores que no participan de ese criterio clasificador, es ineludible probar su validez.

Don Pedro Massone Parodi, en "Introducción a las Infracciones Tributarias", Prensas de la Escuela de Derecho de Valparaíso, 1964, define el delito tributario "como toda violación dolosa de una obligación o de una prohibición establecida por una ley tributaria, sancionada por la ley con pena corporal" (página 31) y conceptúa la que llama infracción administrativa, corresponde a la que denominamos simple infracción, "como toda violación culpable de una obligación o de un prohibición establecida por una ley tributaria, sancionada por la ley con una sanción administrativa".

Don Alejandro Dumay Peña, en "El Sistema Tributario Chileno", Escuela Tipográfica Salesiana Concepción, 1974, página 153 y siguientes, estima que para la existencia de infracción tributaria basta con la realización de una conducta contraria a la norma tributaria, sin requerir de elemento subjetivo alguno; en cambio el delito tributario necesita, para su configuración, la existencia de dolo.

Ambas teorías señalan como elemento diferenciador, aunque con matices diferentes, entre el delito y la simple infracción tributaria, la concurrencia o ausencia del dolo.

Tal posición es insostenible por inconsistente, tanto desde la perspectiva del Derecho Penal en general, como desde el punto de vista de la penalidad tributaria.

En efecto, quedó establecido que nuestro Código Penal es preciso, al señalar que la concurrencia del dolo o la culpa da lugar a los delitos y cuasidelitos y que la gravedad se mide por la pena señalada para el delito; entonces, a menos que la finalidad sea que nadie sepa de qué se

Artículo: Infracciones en el Código Tributario
Revista: Nº174, año LI (Jul-Dic, 1983)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

habla o se escriba, la existencia de dolo en una determinada conducta, sancionada por la ley penal tributaria, no puede originar la distinción entre delito e infracción. Lo contrario es edificar una torre de Babel donde nadie se entienda, en vez de sistematizar en pos de la comprensión.

Creo que ese solo argumento basta, pero también es inconsistente específicamente analizando el tema desde el punto de vista de la penalidad tributaria, como quedará demostrado al referirme a lo subjetivo en las infracciones tributarias.

4.- *TRASCENDENCIA DE LA CLASIFICACION*

Sobre el punto bastará con señalar que desde el momento que estamos ante un delito, nos encontramos en la esfera del Derecho Penal con la importancia que tiene y consecuencias aparejadas consigo. Ahí radica la importancia de la clasificación.

Particularmente, manteniéndonos dentro del campo de la legislación tributaria, la clasificación trasciende para los efectos de la prescripción, tribunal competente y procedimiento.

4.1. En materia de prescripción y en cuanto a los crímenes y simples delitos tributarios, el problema está expresamente resuelto por la legislación al ordenar el artículo 114 del Código Tributario que tanto las acciones penales corporales como las penas se rigen por la legislación general en materia penal. Debemos remitirnos, entonces, a lo dispuesto en los artículos 94 y 96 del Código Penal y concluir que los plazos de prescripción serán de 10 ó 5 años, según estemos en presencia de crimen o simple delito tributario.

La situación no es tan clara en relación a las que hemos llamado simples infracciones tributarias. Hay que partir admitiendo que no existe norma expresa, que se refiera a la acción penal y a la pena.

En nuestra opinión parece acertado que no puede aplicarse a estos casos el plazo que establece el Código Penal para las faltas, ateniéndome a la redacción del artículo 114 del Código Tributario, desde el momento en que dicha disposición se refiere a las acciones penales corporales y la multa es sanción pecuniaria. En cuanto a la prescripción de las penas pensamos que la situación es la misma, debido a que, por todo el contexto, las penas a que se refiere el artículo 114 del Código Tributario son, sin lugar a dudas, las corporales.

Parece como solución acertada que, tratándose de simples infracciones tributarias, hay que atenerse a lo dispuesto en el artículo 201 del Código Tributario, o sea, seis o tres años según que se trate de impuestos sujetos a declaración, sin que se haya presentado o se presentó declaración maliciosamente falsa o bien de impuestos no sujetos a declaración. El fundamento de tal afirmación creo se encuentra en el término "sanciones" empleado por la disposición legal citada; dicho término debe referirse a las multas y tal vez a las clausuras, y como a parte de éstas las sanciones

Artículo: Infracciones en el Código Tributario
Revista: Nº174, año LI (Jul-Dic, 1983)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

contempladas son las corporales que, como vimos, tienen disposición expresa en el artículo 114, la conclusión a que llegamos parece lógica.

4.2. Referente al Tribunal competente, si de delitos se trata, lo es el Juez del Crimen de Mayor Cuantía del domicilio o de cualquiera de los domicilios del o de los infractores. Por el contrario, si de simples infracciones, las aplica el Director Regional pertinente. Estas normas están contenidas en los artículos 161 y 162 del Código Tributario, entre otras.

4.3. Los trámites a cumplirse para sancionar las simples infracciones están establecidos en los artículos 161 del Código Tributario, procedimiento general, 165, los procedimientos especiales, y el 163 del mismo código reglamenta el procedimiento para el caso de los delitos tributarios, no siendo la oportunidad de entrar a analizarlos y menos a describirlos.

5.- *EL ELEMENTO SUBJETIVO EN LA PENALIDAD TRIBUTARIA*

5.1. Este es el punto, si nos atenemos a lo escrito sobre el tema, que suscita mayores problemas y presenta más dificultades; al respecto, evitaré las discusiones doctrinarias, en la medida que no obste a la integridad y claridad del objeto en estudio, para centrarme, principalmente, en la dogmática jurídica.

Hice alusión a las opiniones que han querido encontrar en el elemento subjetivo de las infracciones tributarias el matiz diferenciador entre los delitos tributarios y las simples infracciones; hallábamos coincidencia en ellas en el hecho de asignar dolo, intención en el delito; se diferenciaban por cuanto las simples infracciones se las individualizaba ya porque llevan inserto el elemento culpa, ya porque se les da un carácter exclusivamente objetivo.

Frente a la legislación tributaria, tales opiniones son insostenibles.

Además de lo dicho, examinaré algunas disposiciones en que el legislador tributario emplea el término delito que pueden proporcionarnos bastante evidencia sobre el punto en comento.

El artículo 97 del Código Tributario, Nº 4, inciso cuarto, señala: "Si, como medio para cometer los *delitos* previstos en los incisos anteriores . . ." y en los tres primeros incisos de la disposición citada, describe el legislador conductas cuya comisión es castigada con pena corporal y multa.

El inciso primero del artículo 100 del Código Tributario describe una conducta del contador que castiga también con multa y pena privativa de libertad y añade "a menos que le correspondiere una pena mayor como copartícipe del *delito* del contribuyente". Entonces, esa pena mayor deberá tener también privación de libertad; por consiguiente el término delito está referido a infracciones con pena corporal.

Artículo: Infracciones en el Código Tributario
Revista: Nº174, año LI (Jul-Dic, 1983)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

El mismo código emplea varias veces el término en examen en su artículo 162; comienza el inciso primero: "Los juicios por *delitos* tributarios sancionados con pena corporal..."; el inciso quinto da competencia al Juez del Crimen de Mayor Cuantía "para conocer de los juicios por *delitos* tributarios sancionados con pena corporal".

Estimo suficientes los ejemplos anotados para concluir que en la voluntad del legislador tributario el concepto de delito está indisolublemente unido a la pena corporal.

Todavía se puede argüir en favor de la opinión rebatida que tal vez exista coincidencia en el sentido que en todos esos casos también se exige dolo, intención de realizar la conducta descrita.

Concedo, sólo por el momento, porque sucede que también existe o puede existir dolo en las simples infracciones, afirmación que se extrae de disposiciones legales expresas, pudiendo señalar, entre otras, el artículo 107 del Código Tributario; se refiere esta disposición a los extremos que deben tomarse en consideración en los casos que el Servicio imponga sanciones y en el Nº 7 se lee: "El grado de negligencia o el dolo que hubiere mediado en el acto u omisión". Como el Servicio sólo conoce de las conductas sancionadas con pena pecuniaria, quiere decir que estamos ante una simple infracción y no ante un delito. Puede seguirse insistiendo y señalar que existiendo dolo, estamos ante un delito tributario, incluso ya señalé que la multa es sanción común a toda clase de delitos. Pero, entonces, las consecuencias son ininteligibles por cuanto habría que hacer del Director Regional, según los casos, un Juez del Crimen, lo que desde ningún punto de vista es admisible por muy audaz que uno sea, pues no se trata de un problema de audacia sino de inteligibilidad.

Pero no se piense que eso es todo, muy por el contrario, el escollo mayor se presenta para la teoría en crítica, por la disposición contenida en la primera parte del artículo 106 del Código Tributario que textualmente expresa: "Las sanciones pecuniarias podrán ser remitidas, rebajadas o suspendidas, a juicio exclusivo del Director Regional si el contribuyente probare que ha procedido con antecedentes que hagan excusable la acción u omisión en que hubiere incurrido".

Según lo preceptuado en esta disposición el presunto infractor puede alegar todo aquello que haga excusable su conducta; por tanto puede referirse a hechos objetivos como a situaciones subjetivas, o sea, haber realizado la conducta sancionada sin dolo o sin culpa; esta conclusión es irredargüible por cuanto el legislador no distingue, no especifica qué es lo que el presunto infractor puede acreditar para hacer excusable su acción u omisión.

Si analizamos más detalladamente la norma transcrita, podemos obtener una mayor precisión; comienza el legislador señalando que las *sanciones* pecuniarias, luego debe existir una conducta descrita por el legislador, dado que las sanciones deben ser establecidas por ley y esta característica es lo que los penalistas denominan tipicidad, elemento esencial de la acción delictual; establece también el legislador, al final de la dispo-

Artículo: Infracciones en el Código Tributario
Revista: Nº174, año LI (Jul-Dic, 1983)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

sición, que hagan excusable la *acción* u *omisión;* en consecuencia, debe haber acción u omisión; podemos señalar que también la antijuridicidad está presente por ese axioma de los autores penalistas según el cual la tipicidad es, al menos, retio cognoscendi de la antijuridicidad y digo al menos, pues la otra opinión es la de aquellos autores que estiman que es ratio essendi, es decir, su misma razón de ser. ¿Qué nos queda entonces? Sólo el elemento que las teorías en el banquillo señalan como inexistente en las simples infracciones tributarias, o sea, la culpabilidad.

Existen otras disposiciones más particulares, pero creo que es suficiente con lo dicho.

Aparentemente, lo escrito hasta este momento sobre el punto puede parecer una divagación innecesaria, pero no es así, ya que permite concluir que el aspecto subjetivo en las infracciones tributarias debe ser, al menos en principio, estudiado en toda su amplitud; en otros términos, al hablar de dolo o culpa en esta materia no nos podemos referir en forma exclusiva, como norma general, a los delitos o a las simples infracciones, sino a las infracciones tributarias en general.

5.2. A esta altura estamos en condiciones de hacernos la pregunta fundamental en cuanto al punto; por regla general, la infracción tributaria, ¿está concebida con responsabilidad subjetiva u objetiva?

Mi respuesta es que la responsabilidad tributaria es subjetiva.

¿Qué razones puede esgrimir para probar tal afirmación?

a) Por la constitución misma de la naturaleza humana, me explico, la legislación toda y también la legislación sobre infracciones tributarias va dirigida a las personas, si se desea detallista y acotar que la legislación tributaria está destinada a los contribuyentes, habrá que decir que los contribuyentes son también personas. Entonces, la persona, el hombre deberá ser considerada por el legislador en su integridad,con cuerpo y espíritu, con parte objetiva y elemento subjetivo. Estoy consciente de las limitaciones del razonamiento expuesto, y, más aún, si de personas jurídicas se trata, pero alguna validez tiene y por eso lo señalo.

b) Todo nuestro ordenamiento jurídico sancionatorio, salvo contadas excepciones, está construido sobre la base de la responsabilidad subjetiva, afirmación que, al ser evidente, no necesita comprobación.

c) Dentro del terreno de las infracciones tributarias, ya hice referencia a dos normas que, referidas a las simples infracciones, atestiguaban sobre la existencia del elemento subjetivo en las mismas; se pueden señalar también la disposición contenida en el artículo 97, Nº 3, por la frase: "... a menos que el contribuyente pruebe haber empleado la debida diligencia..." y, por supuesto, los términos empleados por el legislador en algunas disposiciones tales como "maliciosamente", maliciosa", "actos dolosos", etc.

Artículo: Infracciones en el Código Tributario
Revista: Nº174, año LI (Jul-Dic, 1983)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Sobre este tópico se ha querido encontrar en la disposición contenida en el artículo 99 del Código Tributario la consagración de la responsabilidad objetiva y así, se ha sostenido que con la modificación introducida por el D.L. Nº 3.443, se ha ampliado ese tipo de responsabilidad, por cuanto antes sólo estaba referido a las infracciones por omisión, mientras que en la actualidad se ha ampliado a todas las infracciones tributarias. La redacción actual de la mencionada disposición es como sigue: "Las sanciones corporales y los apremios, en su caso, se aplicarán a quien debió cumplir la obligación y, tratándose de personas jurídicas, a los gerentes, administradores o a quienes hagan las veces de éstos y a los socios a quienes corresponda dicho cumplimiento". En relación al texto anterior, se suprimió la frase del comienzo, "en las infracciones por omisión", se introdujeron los términos "o a quienes hagan las veces de éstos" y, finalmente, antes del término socios se cambió la conjunción disyuntiva "o" por la copulativa "y".

Personalmente pienso que la interpretación de la disposición transcrita no es totalmente exacta. Es posible que la intención del legislador fuera objetivar, en mayor o menor medida, la responsabilidad penal, carezco de elementos para pronunciarme al respecto. Pero siendo así, estaríamos en presencia de una situación en que la voluntad de la ley se apartó de la intención del legislador y ésta y no aquélla es la que importa.

¿Cuál es la interpretación correcta de la disposición contenida en el artículo 99 del Código Tributario? En mi opinión el elemento clave es el contexto y éste es el punto de partida de mi razonamiento.

Comenzaré por el artículo 97 del Código Tributario, primera norma del Título II del Libro Segundo del Código Tributario. Una superficial lectura es suficiente para darse cuenta que la descripción realizada por el legislador no guarda paralelismo con las tipificaciones tradicionales en el campo de la penalidad; lo normal es que el legislador señale, al menos, en su descripción el sujeto activo a quien se impondrá la sanción, la conducta sancionada y la sanción; a veces la referencia al sujeto activo es muy simple *el que*, otras veces, en cambio, especifica más *el funcionario público, el abogado, el menor, la viuda*, etc. En cambio, en la disposición en comento el legislador no se refiere al sujeto activo; pero sería absurdo pensar que la razón de la omisión se debe a que el legislador no piensa imponer sanción a nadie.

Lo que sucede es que el legislador ha seguido una técnica legislativa diferente; en un artículo ha señalado las conductas que merecen reproche y en disposición aparte determina los sujetos que serán sancionados si realizan las conductas descritas. Así, en el artículo 98 señala a los responsables de las sanciones pecuniarias y en el artículo 99, las personas a quienes se aplicarán las sanciones corporales y los apremios.

La confirmación a la interpretación que doy al artículo 99 del Código Tributario se encuentra en el hecho que en las disposiciones sancionatorias que siguen determinan, expresamente y dentro de las respectivas normas, quién es el sujeto activo; de esta forma en el artículo 100

Artículo: Infracciones en el Código Tributario
Revista: Nº174, año LI (Jul-Dic, 1983)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

el sujeto pasivo es *el contador;* en el artículo 101 *los funcionarios del servicio;* en el artículo 102 *todo funcionario;* en el 103 *los notarios, conservadores, archiveros y otros ministros de fe;* etc.

¿Esta descripción separada del sujeto activo de las infracciones tributarias del artículo 97 se deberá a un capricho del legislador o tendrá alguna razón para emplear dicha técnica?

Opino que existe una razón de peso y que es la misma que hace que la penalidad tributaria no se encauce por los cánones tradicionales encarnados en los penalistas.

El legislador, a menos que pretendiera ser injusto, no podía señalar el sujeto activo, la persona responsable de las sanciones en cada conducta reprochable de forma aceptable desde el punto de vista de la técnica legislativo–jurídica. En efecto, no podía utilizar una terminología simple como *el que* u otra similar, ya que llevaría a manifiestas injusticias por cuanto el que no otorgue una boleta no va a ser el contribuyente en la mayoría de los casos; va a ser un empleado, pero el beneficiado, el que va a obtener provecho de la infracción va a ser el dueño, el gerente, el socio; es posible que a veces el beneficio lo reciba algún empleado con gran "iniciativa", pero se tratará de situaciones excepcionales y los dueños tienen formas legales para defenderse.

Por otra parte describir, como lo hace en los artículos 98 y 99 del Código Tributario a los sujetos activos en cada conducta sancionable es lo que me parece una técnica legislativa defectuosa, por las innecesarias repeticiones.

En síntesis, desde el punto de vista analizado, el legislador siguió en esta materia el camino correcto. De esta forma establece que las sanciones corporales y los apremios se aplicarán a quien debió cumplir la obligación tributaria y no al empleado que la ejecutó materialmente. Ahora bien, la obligación la debe cumplir una persona natural o una persona jurídica; en el primer caso, no hay problema. Pero si se trata de personas jurídicas, sería imposible, en la mayoría de los casos, la aplicación de las sanciones, razón por la cual el legislador pormenoriza a quién se va a aplicar dichas sanciones si de las personas jurídicas se trata.

d) Finalmente, quiero señalar un argumento que pudiera parecer, a primera vista, fuera de lugar, por cuanto se tocan materias del campo que, tradicionalmente, se ha denominado civil pero que, en realidad, no lo está en atención a lo que más adelante señalaré. El razonamiento es el siguiente: Todo ordenamiento jurídico está sobre la base de algún grado de subjetividad por cuanto los sujetos a que va dirigido y que hacen posible su existencia, son las personas humanas; se debe, precisamente, a esto la excepcionalidad de las situaciones debidas a caso fortuito y fuerza mayor. Me parece que no supone un error decir que si bien los distintos cuerpos legales se refieren, en forma expresa, al caso fortuito y fuerza mayor, bien pudieran no hacerlo, ya que se trata de algo ínsito en la misma naturaleza humana, es parte de la esencia de las personas, reflejado en el adagio "ad impossibile noemo tenetur", nadie está obligado a lo imposible.

Artículo: Infracciones en el Código Tributario
Revista: Nº174, año LI (Jul-Dic, 1983)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

En nada influye el hecho de que los conceptos de dolo y culpa no sean idénticos en materia penal y civil; lo que interesa es que ambos campos del Derecho y todo lo que sea jurídico exigen, para que nazca la responsabilidad correspondiente la existencia de alguno de ambos conceptos que tienen claro contenido subjetivo, se refieren a la parte subjetiva de la persona humana, por oposición a lo que ésta participa de la objetividad propia del mundo exclusivamente físico.

Ahora bien, como el legislador penal tributario está dentro del campo jurídico, está legislando para personas humanas, forzosamente debe considerar la parte subjetiva de éstas.

5.3. Contenido de esta responsabilidad subjetiva.

Tal vez sea este punto donde la penalidad tributaria escape más a los moldes clásicos conocidos por el Derecho Penal.

Si bien en esta materia fuera lo más apropiado el estudio particular de cada disposición sancionatoria, intentaré algunas agrupaciones. Y para no apartarme de las clasificaciones conocidas, distinguiré, por una parte, crímenes y delitos tributarios y, por otra, las simples infracciones tributarias.

5.3.a. De lege data: Crímenes y simples delitos tributarios. Del texto legal se desprende en forma precisa el requerimiento de dolo en las conductas sancionadas; es así como encontramos los términos de "maliciosamente", "simulando una operación tributaria o mediante otra maniobra fraudulenta", "uso malicioso", "omisión maliciosa", "a sabiendas", etc., terminología afín con la parte psíquica, interna de la persona y, más propiamente, en el campo que nos ocupa, al dolo.

Hace excepción a la regla general la disposición contenida en el artículo 97, Nº 10 del Código Tributario. Esta disposición comienza castigando con multa el no otorgamiento de facturas o boletas y otros documentos en los casos y en la forma exigidos en las leyes y otra serie de conductas relacionadas con esos documentos, ya conocidas.

En el inciso segundo, encontramos la novedad, la reiteración, al penarla con presidio o relegación menor en su grado máximo, convierte en delito la conducta que reprocha.

No cabe duda que, en este caso, estamos ante una figura delictiva con responsabilidad objetiva.

5.3.a' De lege ferenda. Opino que esa disposición nos está señalando el camino que va a seguir la penalidad tributaria. No se trata de una situación de excepción a la penalidad subjetiva, sino de una situación que comienza a hacer camino.

La razón es simple. En esta materia, a la que podemos asimilar otras situaciones de relevancia económica y que sería posible encontrar en otras ramas del Derecho si en ellas existiera la penalidad, no puede estar

Artículo: Infracciones en el Código Tributario
Revista: Nº174, año LI (Jul-Dic, 1983)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

lejano el día en que o bien la aplicación de sanciones revestirá un carácter eminentemente objetivo o bien desaparecerán las sanciones. ¿Motivo? La concentración de empresas y la magnitud de las mismas hace que los dueños, gerentes, socios, etc., estén lejos de los hechos que dan directamente origen a las conductas sancionadas; éstas van a ser realizadas por funcionarios, sin poder de decisión, sobre quien carece de sentido aplicar las sanciones de mayor drasticidad existentes en el Derecho aunque, es muy probable, por instrucciones no escritas del "jefe". Entonces, para que la pena cumpla con la finalidad perseguida, debe ser aplicada en forma objetiva, no puede ser de otro modo, a los gerentes, administradores, propietarios, socios, etc.

Naturalmente que no es el único camino de evolución posible; la vía de alternativa estaría dada por la eliminación de toda sanción corporal y agravar o aumentar las sanciones de orden pecuniario.

5.3.a" No puedo dejar pasar el punto sin referirme, en forma expresa, al significado de los términos "maliciosamente", "a sabiendas", "maniobra fraudulenta", etc. No cabe duda que el significado, en esta materia, concuerda con la teoría sostenida por Felipe Amunátegui S., en su obra "Maliciosamente y a sabiendas" en el Código Penal Chileno, vale decir, la finalidad de dichos términos es desvirtuar la presunción de culpabilidad contenida en el inciso 2 del artículo 1 del Código Penal. En otros términos, el legislador quiere que esas conductas sean realizadas con dolo. Pero así como se ha dicho, o sea, con dolo sin apellido; dolo que será directo o eventual, no importa.

Las razones para defender esta interpretación son las mismas que da el autor en la obra mencionada y no es necesario repetir.

No quiero terminar, sin hacer referencia a una interpretación que es bastante frecuente entre los autores que han tratado el tema, que ven en los términos en comento una exigencia de dolo específico. En mi opinión, la clasificación del dolo en general o genérico y específico carece de sentido, al menos en nuestra legislación; desde el momento que, salvo excepciones contadas, el dolo se exige en todo delito o mejor en cada delito, no se divisa qué puede aportar el dolo específico que no se encuentre en el dolo directo con que se haya cometido un delito determinado.

5.3.b. Simples infracciones tributarias. No cabe duda que pueden tener contenido doloso, o culposo o pueden darse sin tal contenido, en el sentido estrictamente penal. Para comprobar que pueden realizarse con dolo o culpa, basta hacer referencia a la circunstancia atenuante o agravante contenida en el artículo 107 del Código Tributario, Nº 7, "El grado de negligencia o el dolo que hubiere mediado en el acto u omisión".

Puede revestir un carácter objetivo, no es necesario gran imaginación para configurar un no otorgamiento de boleta, sin carga subjetiva en la conducta del sujeto.

Artículo: Infracciones en el Código Tributario
Revista: Nº174, año LI (Jul-Dic, 1983)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Pero no se piense que me estoy contradiciendo con lo aseverado anteriormente, pues aun en esta situación debe existir, aunque sea en pequeña medida, subjetividad; en todo caso, por muy pequeña que sea, será mayor que en los delitos calificados por el resultado.

Este elemento subjetivo o culpabilidad o como se desee llamarle tiene un contenido compuesto de conocimiento y voluntad. Algunos autores agregan decisión, pero creo que es un pleonasmo de voluntad; si no hay decisión, no podemos decir propiamente que haya voluntad. Ahora bien, conocimiento y voluntad están incrustadas, en forma indisoluble, en toda actuación de la persona humana, salvo en las excepcionales ocasiones de caso fortuito o fuerza mayor; pero en estos casos no estamos propiamente hablando ante una acción humana, sino similar a la acción de los irracionales y, por tanto, sin trascendencia jurídica. Esta inseparabilidad del conocimiento y voluntad de la persona humana es la razón de las presunciones que, al respecto, establece la ley tanto en materia civil como penal.

En consecuencia, en toda acción, con trascendencia jurídica ya sea en el campo penal o civil, requiere subjetividad. De la misma forma la subjetividad es del todo necesaria en las acciones que pueden dar origen a una simple infracción tributaria.

Esta subjetividad, en materia tributaria, se asemeja a la exigida en materia civil y puede o no coincidir con la exigida en materia penal. Esta afirmación que puede ser juzgada como una barbaridad o una tontería, tiene su razón de ser.

¿Qué se sanciona en las simples infracciones tributarias? Se sancionan obligaciones que pueden calificarse como civiles; la diferencia estriba en que el beneficiario es el Fisco y en las obligaciones civiles, propiamente tales, se trata, por regla general, de particulares; entonces, si bien las sanciones tienen carácter penal y desde ese punto de vista deben ser estudiadas; la obligación incumplida tiene un carácter civil y también desde ese punto de vista debe ser estudiada. Decir lo contrario es tratar de medir la velocidad con litros; son cosas distintas y por más que nos esforcemos en cambiar su naturaleza, nos lo impedirá la realidad de los hechos. De esta forma tendremos que hablar de la diligencia del buen padre de familia y padrones semejantes, al igual que en materia civil, lo demás es cantar, pero en forma desafinada.