Artículo: Conductas sancionadas en el Artículo 97 Nº 10 del Código Tributario
Revista: Nº191, año LX (En-Jun, 1992)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

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

Nº 191
AÑO LX
ENERO - JUNIO
1992

ISSN 0303 - 9986

REVISTA DE DERECHO

UNIVERSIDAD DE CONCEPCION

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Artículo: Conductas sancionadas en el Artículo 97 Nº 10 del Código Tributario
Revista: Nº191, año LX (En-Jun, 1992)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

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

CONDUCTAS SANCIONADAS EN EL ARTICULO 97 Nº 10 DEL CODIGO TRIBUTARIO

ABUNDIO PEREZ RODRIGO
· Prof. Derecho Económico
Universidad de Concepción

A MODO DE INTRODUCCION

Uno de los principales, si no el más importante, elementos para establecer el éxito o fracaso de toda gestión gubernativa está dado por los actos, obras, logros que signifiquen aumentar el bienestar y confort de los ciudadanos. Ahora bien, como todo gobierno o gobernantes pretenden obtener el éxito, y mediante él perpetuarse en el poder, tratarán, por todos los medios posibles, de realizar esas obras con las que alimentarán su deseo de permanencia. Y para concretar esas realizaciones requieren de grandes recursos.

¿Cómo obtenerlos? Si bien existen diversas fuentes, la principal forma de financiamiento para el Estado se origina en el dinero recaudado mediante los tributos. En este contexto debe entenderse la frondosidad de normas tributarias. Pero, por muchas que ellas sean, no podemos perder de vista que su pretensión fundamental, algunos estiman que debía ser la única[1], es obtener dinero para el Estado.

¿Por qué resaltar esa finalidad que puede calificarse de perogrullesca? Porque en la materia que pretendemos tratar no podemos perder de vista, y no sólo por su evidencia y obviedad, sino porque, en forma expresa, el artículo 107 del Código Tributario obliga al Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, que, ¡oh sorpresa!, actúa como juez de primera instancia para la aplicación de sanciones pecuniarias, más conocidas como multas, a aplicarlas dentro de los márgenes establecidos en la ley, tomando en consideración el perjuicio fiscal que pudiere derivarse de la infracción; término ese, perjuicio, que debe interpretarse como perjuicio material, económico.

[1]Nos referimos a los defensores a ultranza de la neutralidad tributaria, para quienes sólo deben tener la finalidad indicada y no deben utilizarse, por ejemplo, como herramienta de Política Económica. La neutralidad de los tributos fue uno de los principios que inspiraron las reformas tributarias del año 1974.

Artículo: Conductas sancionadas en el Artículo 97 Nº 10 del Código Tributario
Revista: Nº191, año LX (En-Jun, 1992)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

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

El legislador, consciente de las bondades del dinero, lo trata como a una hermosa joven y ha creado una serie de obligaciones, sin finalidad propia y cuyo objetivo es protegerla. Así, obliga a enrolarse a todos aquellos que quieren tener acceso a ella, obligación de inscribirse en el Rol Unico Tributario y, a veces, en otros registros; manda a avisar cuando adquieren la posibilidad de acercársele, obligación de declarar iniciación de actividades; ordena indicar el momento en que perdieron esa posibilidad, obligación de comunicar el término de giro; impone señalar en qué medida la poseen, por ello las obligaciones de emitir documentos y llevar contabilidad; no permite que la posesión sea oculta, por lo que deben efectuarse ciertas declaraciones, etc.

Estas obligaciones, que unos llaman accesorias, otros repudian ese término y prefieren adjetivarlas de secundarias y otros critican ambas denominaciones y eclécticamente utilizan ambos términos[2], están establecidas en función de recaudar lo que realmente tiene que recibir el Fisco por concepto de tributos; se pretende con ellas evitar la evasión tributaria o, si se prefiere, facilitar la fiscalización, que la ley entrega al Servicio de Impuestos Internos, sobre el cumplimiento de las leyes relativas a tributación fiscal interna; pero que, en sí mismas, carecen de finalidad.

El incumplimiento de esas obligaciones puede acarrear como consecuencia la configuración de una infracción, la mayoría de las cuales está descrita en el artículo 97 del Código Tributario. Nos ocuparemos, en este artículo, de acercarnos al verdadero sentido de las conductas sancionadas en el número 10 de dicha disposición legal. ¿Razón? Por ser la más importante desde el punto de vista del número de infracciones cometidas por los contribuyentes.

DESCRIPCION DE LAS INFRACCIONES

Actualmente el texto de la norma citada es el siguiente: "El no otorgamiento de guías de despacho, de facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas en los casos y en la forma exigidos por las leyes, el uso de boletas no autorizadas o de facturas, notas de débito, notas de crédito o guías de despacho sin el timbre correspondiente, el fraccionamiento del monto de las ventas o el de otras operaciones para eludir el otorgamiento de boletas, con multa del cincuenta por ciento al quinientos por ciento del monto de la operación, con un mínimo de dos unidades tributarias mensuales y un máximo de 40 unidades tributarias anuales.

En el caso de las infracciones señaladas en el inciso primero éstas deberán ser, además, sancionadas con clausura de hasta 20 días de la oficina, estudio, establecimiento o sucursal en que se hubiere cometido la infracción.

La reiteración de las infracciones señaladas en el inciso primero se sancionará además con presidio o relegación menor en su grado máximo. Para estos

[2]En realidad esas obligaciones, a nuestro entender, no participan de esas calidades; no son accesorias ni secundarias en relación a la obligación de pagar impuestos, que sería la principal; guardan un nexo, y muy íntimo, entre sí, es cierto; pero son obligaciones, de carácter tributario, a secas. Por último, si se quiere insistir en la denominación, serían obligaciones principales en sí mismas.

Artículo: Conductas sancionadas en el Artículo 97 Nº 10 del Código Tributario
Revista: Nº191, año LX (En-Jun, 1992)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

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

efectos se entenderá que hay reiteración cuando se cometan dos o más infracciones entre las cuales no medie un período superior a tres años.

Para los efectos de aplicar la clausura, el Servicio podrá requerir el auxilio de la fuerza pública, la que será concedida sin ningún trámite previo por el Cuerpo de Carabineros, pudiendo procederse con allanamiento y descerrajamiento, si fuere necesario. En todo caso, se pondrán sellos oficiales y carteles en los establecimientos clausurados.

Cada sucursal se entenderá como establecimiento distinto para los efectos de este número.

En los casos de clausura, el infractor deberá pagar a sus dependientes las correspondientes remuneraciones mientras dura aquélla. No tendrán este derecho los dependientes que hubieren hecho incurrir al contribuyente en la sanción.

CONDUCTAS SANCIONADAS

Como se habrá notado, la técnica legislativa es, por decir lo menos, deficiente; es necesario leer más de una vez la disposición para aclarar las conductas estimadas jurídicamente reprochables a los ojos del legislador; por esa razón intentaremos ordenarlas y analizarlas separadamente.

I. INFRACCIONES SANCIONADAS CON MULTA Y CLAUSURA

1. *No otorgar guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas en los casos y en la forma exigidos por las leyes*

De esta primera parte de la figura delictiva, podemos concluir que, para configurar la infracción, se requieren dos elementos fundamentales:

a) No otorgar alguno de los documentos señalados, y

b) No otorgarlos en los casos exigidos por las leyes o no otorgarlos en la forma exigida por las leyes.

Analicemos cada uno de ellos.

a) *No otorgar el documento*. Lo redactamos en género singular pues la infracción tiene lugar cuando no se otorga uno cualquiera de los documentos que indica la ley y serán tantas las conductas sancionadas cuantos sean los documentos y las veces que no se otorguen.

¿Qué debemos entender por otorgar?

Para el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, otorgamiento es "la acción de otorgar un documento. Parte final del documento, espe-

Artículo: Conductas sancionadas en el Artículo 97 Nº 10 del Código Tributario
Revista: Nº191, año LX (En-Jun, 1992)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

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

cialmente notarial, en que se aprueba, cierra y solemniza". Y entre los significados de otorgar, encontramos, disponer, establecer, ofrecer, estipular o prometer una cosa. Se usa por lo común cuando interviene solemnemente la fe notarial".

Coincide ese significado con el sentido que se le da en el lenguaje notarial y así se dice que la escritura ha sido otorgada por notario desde el instante en que se completa con las firmas correspondientes, no importando si las copias solicitadas por las partes han sido retiradas de la notaría o todavía se encuentran físicamente en el recinto en que funciona.

¿Por qué hemos hecho hincapié en el sentido de un término cuyo contenido parece tan claro?

Principalmente porque han sido varios los señores directores regionales del Servicio de Impuestos Internos que, actuando como jueces de primera instancia, han multado conductas por cuanto los documentos, boletas y facturas principalmente, no han sido retirados del negocio u oficina en que fueron otorgados.

Intenta afirmar su tesis el Servicio de Impuestos Internos en el siguiente argumento: la infracción se configura al no otorgar facturas o boletas en la forma exigida por la ley. Ahora bien, según el artículo 54 del D.L. 825 sobre impuesto a las ventas y servicios, esos documentos deben extenderse en formularios timbrados y contener las especificaciones que señale el Reglamento. Este, refiriéndose a las facturas, ordena que se emitan en triplicado, y el original y la segunda copia o copia adicional se entregarán al cliente; artículo 69, letra a número 1 del D.S. de Hacienda Nº138 de 1980. Y el mismo artículo, letra B número 1, referente a las boletas, manda que la primera copia se entregue al cliente. Luego, concluye el Servicio, para otorgar las facturas y boletas en la forma exigida en la ley, deben ser entregadas al cliente.

Este razonamiento ha convencido, en varias oportunidades, a los Tribunales Superiores de Justicia, pero carece de valor probatorio por cuanto las disposiciones reglamentarias en que se apoya pretenden otra finalidad, cual es establecer un orden en el destino del original y las copias de las facturas o boletas. Pensemos, incluso, que no siempre fue así, durante los primeros años de vigencia del Impuesto al Valor Agregado, se entregaba al cliente el original de la boleta. Esas normas simplemente pretenden la uniformidad en el destino de los documentos, pues, de no existir, el emisor entregaría el original o las copias según voluntad o capricho. Incluso, a nuestro parecer, existiría razón de texto gramatical en apoyo de lo que estamos afirmando. En efecto, según se dijo, el artículo 54 del D.L. 825 manda extender los documentos timbrados y contener las especificaciones que señale el Reglamento; es decir, se refiere a los requisitos que deben tener, que deben cumplir, que deben estar en los documentos; pero no puede pretenderse que sea una especificación, contenida en el documento, el lugar en que deben permanecer o a quien tengan que entregarse; esto es algo ajeno, externo y posterior a los requisitos que deben cumplir. El hecho de que el destino o a quien se deban entregar los ejemplares de los documentos estén junto a los requisitos o especificaciones de los mismos es una mera circunstancia sin ulterior consecuencia.

Artículo: Conductas sancionadas en el Artículo 97 Nº 10 del Código Tributario
Revista: Nº191, año LX (En-Jun, 1992)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

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

Cabe, además, desvirtuar la opinión del Servicio de Impuestos Internos por cuanto de seguirla, en su aplicación integral, nos llevaría a situaciones absurdas, como por ejemplo, si no se conserva la primera copia de la factura o el original de la boleta en poder del vendedor o prestador de servicios, por pérdida o extravío, debería sancionarse también como no otorgamiento, pues la conservación en poder del emisor está ordenada junto con la entrega al cliente, en el mismo artículo 69 del mencionado D.S. de Hacienda 138, de 1980, en circunstancias que el Código Tributario, artículo 97 Nº 16, tipifica la infracción de pérdida o inutilización de documentos.

Demostrada la falta de fundamento de la opinión del Servicio de Impuestos Internos, veamos si es posible probar la bondad de la tesis contraria. A nuestro parecer, podemos esgrimir tres argumentos, al menos, para fundamentar que el no otorgamiento debe entenderse sencillamente como la no confección, la no extensión del documento. quedando fuera la entrega al cliente y la salida del local:

El primero lo encontramos en el mismo artículo 97, concretamente en el número 19 que multa el incumplimiento de la obligación de exigir el otorgamiento de la factura o boleta, en su caso, y de retirarla del local o establecimiento del emisor.

Comparando los dos numerandos, se constata nítidamente que las infracciones tienen un campo de aplicación perfectamente delimitado; la primera sanciona el no otorgamiento y enseguida, la segunda, el no exigirla y el no retirarla del local o establecimiento del emisor.

Por lo tanto, de aceptar la interpretación que hace el Servicio de Impuestos Internos de la infracción, objeto de este estudio, estaríamos violando un principio básico, fundamental del Derecho Penal, cual es el "non bis in idem", ya que se castigaría dos veces la no-salida de la boleta del establecimiento[3].

El segundo argumento nos lo proporciona el artículo 55 del D.L. 825 al permitir la postergación de la emisión de la factura hasta el quinto día posterior a la terminación del período en que se realicen las operaciones gravadas con el Impuesto al Valor Agregado, debiendo corresponder la fecha de las mismas al período tributario en que tales operaciones se efectuaron. En tales casos, los vendedores deberán emitir y entregar al adquirente una guía de despacho.

Necesariamente, en estos casos, las facturas van a permanecer algunas horas, o tal vez días, en el establecimiento del emisor; pues obligadamente esas facturas estarán, en el local del vendedor, desde el instante de su emisión hasta el envío por correo o hasta que las retire el adquirente en el negocio de quien las emitió. Existe imposibilidad física para impedir esa permanencia de la factura en el negocio.

[3] Este argumento ha sido acogido reiteradamente por la Excma. Corte Suprema de Justicia, así: *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, T. LXXIX, año 1982, Segunda Parte, sección I, pág. 101; T. LXXX, año 1983, Segunda Parte, sección I, pág. 5. Revista *Impuestos*, Nº. 11, agosto 1991, pág. 53, entre otros.

[4] Un argumento similar se puede construir sobre la norma contenida en el inciso final del artículo 88 del Código Tributario que impone al adquirente la obligación de exigir y retirar del local la factura o boleta que deba emitirse.

Artículo: Conductas sancionadas en el Artículo 97 Nº 10 del Código Tributario
Revista: Nº191, año LX (En-Jun, 1992)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

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

Deberíamos concluir, siguiendo la interpretación del Servicio de Impuestos Internos, que esa conducta debe ser sancionada, pues correspondería a la infracción descrita en la norma en estudio. Con esto violentaríamos otro principio importante, válido en todo ordenamiento jurídico, como es "ad impossibile noemo tenetur", nadie está obligado o puede responder de lo imposible.

Basados en la misma disposición legal, encontramos el tercer argumento, para dejar en claro que el legislador da al término otorgar el mismo contenido que el Diccionario de la Real Academia, jurisprudencia mayoritaria de la Excma. Corte Suprema y sentido natural y obvio, pues refiriéndose a las guías de despacho, obliga al vendedor a emitirlas y entregarlas al adquirente. La ley, entonces, separa nítidamente los actos de emitir y entregar; luego, para la ley la entrega no está contenida en la emisión.

b) No otorgarlos en los casos exigidos por las leyes. La disposición legal de mayor alcance en esta materia es el artículo 52 del D.L. 825 que obliga a todas las personas que celebren cualquier contrato o convención de los mencionados en los Títulos II y III de dicha ley a emitir boleta o factura, por las operaciones que efectúen, aun cuando se trate de venta de bienes o prestación de servicios exentos de los impuestos que esa ley crea.

Casos más sobresalientes:

1) En toda venta o prestación de servicios o actos que la ley considera venta o servicio, afectos al Impuesto al Valor Agregado, que conforman los contratos mencionados en el Título II del D.L. 825.

2) En cuanto a los contratos mencionados en el Título III del D.L. 825, no revisten mayor importancia en esta materia, pues, salvo el impuesto único a los vehículos motorizados usados, se trata de impuestos que se adicionan o añaden al Impuesto al Valor Agregado y por lo tanto la obligación de emitir factura o boleta, al vender los bienes afectos a esos impuestos adicionales, les atañe a mayor abundamiento.

3) A nuestro modo de ver, quizás la aplicación práctica más destacable, por la confusión que ha existido[5] y existe aún, es la obligación de emitir boletas por los honorarios que se perciban en el ejercicio de las llamadas profesiones liberales. Ya dijimos que existe obligación de emitir documentos, facturas o boletas, cuando se celebran contratos mencionados en el Título II del D.L. 825, aun cuando se trate de la prestación de servicios, exenta del Impuesto al Valor Agre-

[5] La confusión se ha debido a la interpretación y práctica del Servicio de Impuestos Internos; a la interpretación, pues basaba la obligación de emitir boleta por parte de los profesionales, entre otras, en la Resolución 1.414, de 1978, dictada haciendo uso de la facultad que le otorga el inciso tercero del artículo 88 del Código Tributario; en efecto, esa disposición señala que la Dirección del Servicio de Impuestos Internos podrá exigir el otorgamiento de facturas o boletas respecto de cualquier ingreso que directa o indirectamente sirva de base para el cálculo de un impuesto. Y a la práctica de sancionar de acuerdo al N°10 del artículo 97 del Código Tributario, el no otorgamiento de dichas boletas. La confusión se producía, porque si la obligación emanaba de una Resolución del Servicio de Impuestos Internos, no podía sancionarse como éste lo hacía, ya que la infracción consiste, como estamos viendo, en no otorgar documentos en los casos exigidos por las leyes.

Artículo: Conductas sancionadas en el Artículo 97 Nº 10 del Código Tributario
Revista: Nº191, año LX (En-Jun, 1992)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

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

gado. Pues bien, entre las exenciones a ese tributo encontramos en el artículo 12, letra E número 8 "Los ingresos mencionados en los artículos 42 y 48 de la Ley de Renta" y si abrimos el primero de esos artículos, podemos leer en su número 2. "Ingresos provenientes del ejercicio de las profesiones liberales o de cualquiera otra profesión u ocupación lucrativa no comprendida en la primera categoría ni en el número anterior, incluyéndose los obtenidos por los auxiliares de la administración de justicia por los derechos que conforme a la ley obtienen del público, los obtenidos por corredores que sean personas naturales y cuyas rentas provengan exclusivamente de su trabajo o actuación personal, sin que empleen capital, y los obtenidos por sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales". Por consiguiente, los ingresos provenientes del ejercicio de las profesiones liberales están favorecidos por una exención, están exentos.

Luego, la obligación de emitir boleta por los honorarios percibidos por los profesionales liberales, léase abogados, contadores, auditores, médicos, ingenieros, etc. está ordenada por la ley y su omisión acarrea la aplicación de las sanciones contenidas en el número 10 del artículo 97 del Código Tributario.

4) Encontramos otra situación en el artículo 53 del mismo D.L. 825 que obliga a los contribuyentes a emitir diariamente una boleta por el valor total de las ventas o servicios realizados por montos inferiores al mínimo por el que deban emitirse esos documentos.

No podemos terminar este acápite sin referirnos a la situación que puede presentarse con dos documentos que responden a las mismas operaciones; estamos pensando en las boletas y facturas. Los casos en que deben otorgarse esos documentos los establece el artículo 53 del D.L. 825 en la forma siguiente: "Los contribuyentes afectos a los impuestos internos de esta ley estarán obligados a emitir los siguientes documentos:

a) Facturas, incluso respecto de sus ventas o servicios exentos, en las operaciones que realicen con otros vendedores, importadores y prestadores de servicios y, en todo caso, tratándose de ventas o promesas de venta de inmuebles o de los contratos señalados en la letra e) del artículo 8 gravados con el impuesto del Título II de esta ley [6].

b) Boletas, incluso respecto de sus ventas y servicios exentos, en los casos no contemplados en la letra anterior".

La ley, entonces, señala los casos en que deben otorgarse uno u otro documento.

¿Cometerá infracción aquel contribuyente que otorga factura en vez de boleta o viceversa?

Formal o fríamente analizada la conducta, no puede existir duda que la infracción está cometida, se ha incurrido en ella y corresponde aplicar la sanción.

[6] Esa disposición se refiere a los contratos de instalación o confección de especialidades y a los contratos generales de construcción, que la ley mencionada indica como hechos gravados por el Impuesto al Valor Agregado.

Artículo: Conductas sancionadas en el Artículo 97 Nº 10 del Código Tributario
Revista: Nº191, año LX (En-Jun, 1992)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

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

Así lo entendió el Servicio de Impuestos Internos, según se desprende de sentencia dictada por el Sr. Director Regional de La Serena, que sanciona a un contribuyente que, según criterio del Servicio, debiendo emitir factura otorgó boleta. La Excma. Corte Suprema de Justicia pareciera ser de opinión diferente, pues el contribuyente interpuso recurso de queja contra el sentenciador de primera instancia, que fue acogido por el Alto Tribunal. Este en un considerando expresa que al estar todas las operaciones registradas en los libros y no apareciendo que se ha ya producido perjuicio al interés fiscal, debe absolverse al recurrente. Dijimos que pareciera ser otra la opinión de la Excma. Corte Suprema, pues en otro considerando hace una apreciación diferente de los hechos y señala que se trataba de operaciones realizadas entre particulares y por los que debía emitirse boleta según dispone la norma transcrita anteriormente [7].

En todo caso, por lo que hemos podido apreciar, quizás por la razón dada por la Excma. Corte Suprema, que la infracción no origina perjuicio al interés fiscal, el Servicio de Impuestos Internos, consciente o inconscientemente, hace vista gorda de esa infracción y la sentencia que señalamos es casi única.

No otorgarlos en la forma exigida por las leyes

La única exigencia establecida por la ley es el timbraje de los documentos por el Servicio de Impuestos Internos; lo hace el artículo 54 en relación a las facturas y boletas, el 55 para las guías de despacho y el 57 para las notas de débito y crédito, al hacer aplicables a éstas las formalidades de las facturas y boletas. Los tres artículos citados corresponden al D.L. 825.

Pero la misma ley ordena que todos los documentos en análisis deben contener las especificaciones que señale el Reglamento. El Reglamento del D.L. 825 está contenido en el D.S. Nº 55, de 1977, y en sus artículos 69, 70 y 71 establece los requisitos que cada uno de los documentos debe cumplir. Es así como las facturas deben:

a) Emitirse en triplicado, entregar el original y segunda copia al cliente y conservar la primera copia en poder del vendedor o prestador de servicios. Pueden emitirse más ejemplares, siempre que se consigne, en forma impresa y visible, el destino de cada uno de ellos.

b) Numerarlas correlativamente y timbradas por el Sevicio de Impuestos Internos.

c) Individualizar al contribuyente con nombre completo, RUT, dirección del establecimiento y giro del negocio.

d) Estampar fecha de emisión.

e) Identificar al comprador con los mismos datos del emisor de la factura.

f) Detallar la mercadería, o naturaleza del servicio, precio unitario y monto de la operación. El detalle de las mercaderías y precio unitario pueden omitirse, cuando se emitió guía de despacho.

[7] Revista *Impuestos*, Nº 11, agosto 1991, pp. 82-83.

Artículo: Conductas sancionadas en el Artículo 97 Nº 10 del Código Tributario
Revista: Nº191, año LX (En-Jun, 1992)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

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

g) Señalar separadamente la cantidad recargada por concepto de impuesto, si la operación está gravada.

h) Si se emitió guía de despacho, número y fecha de la misma.

i) Indicar condiciones de venta; contado o crédito; mercadería puesta en bodega del vendedor o del comprador, etc.

Las boletas deben:

a) Emitirse en duplicado, entregando la copia al cliente y debiendo conservarse el original en poder del vendedor.

b) Los extremos señalados en las letras b), c) y d) anteriores.

c) Indicar el monto de la operación.

Las notas de débito y crédito deben cumplir con los mismos requisitos que las facturas, debiendo observarse que sólo pueden ser emitidas, para modificar facturas otorgadas con anterioridad, al mismo comprador o beneficiario del servicio, a quien emitió aquélla.

Las guías de despacho deben:

a) Contener fecha de envío o del retiro de las especies vendidas.

b) Nombre, dirección y RUT del vendedor y comprador.

c) Numeradas correlativamente; detalle y precio de las especies vendidas.

d) Timbradas por el Servicio de Impuestos Internos.

e) Extenderse en triplicado, entregando al comprador el original y segunda copia, quien deberá adherir al original la factura que reciba con posterioridad.

f) El vendedor conservará la primera copia durante seis años, con indicación del número de la correspondiente factura.

Pero no se conformó con eso el Reglamento y fue más allá; siguiendo el ejemplo del legislador facultó al Servicio de Impuestos Internos para que fijara otros requisitos obligatorios que deben cumplir los documentos en análisis y otros documentos, emanados de resoluciones del mismo Servicio, como las facturas de compra y liquidaciones.

En virtud de esa facultad y por Resolución Nº 1.661, de 1985, el Servicio reglamentó, por ejemplo, las dimensiones, impresiones de fondo en el original y tipo de letra.

Junto a esa facultad en favor del Servicio de Impuestos Internos, el artículo 71 bis del Reglamento del D.L. 825 aclara que la emisión de las facturas y demás documentos sin cumplir con los requisitos establecidos en el mismo Reglamento, o por la Dirección del Servicio de Impuestos Internos, hará aplicable las sanciones que establecen el Nº 10 del artículo 97 o el artículo Nº 109 del Código Tributario, según corresponda.

Con lo expuesto en este punto, estamos en condiciones de hacernos la siguiente pregunta ¿Cuál es, entonces, el verdadero campo de aplicación de la in-

Artículo: Conductas sancionadas en el Artículo 97 Nº 10 del Código Tributario
Revista: Nº191, año LX (En-Jun, 1992)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

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

fracción del artículo 97 N° 10 del Código Tributario en cuanto a no otorgar los documentos en la forma exigida por las leyes?

El Servicio de Impuestos Internos, en la Resolución anteriormente señalada, sostiene que "la no emisión o la emisión de los documentos referidos sin cumplir con los requisitos y características, que se han señalado en los números 1 al 6, precedentes, será sancionada, tratándose de facturas, facturas de compra, guías de despacho, liquidaciones-facturas, notas de débito y notas de crédito, con las penas contempladas en el artículo 97 N° 10 del Código Tributario, y en el caso de las liquidaciones, emitidas en ventas o servicios por cuenta de terceros, con la multa establecida en el artículo 109 de este mismo cuerpo legal". Los números 1 al 6 son precisamente los que contienen las formalidades impuestas por el Servicio de Impuestos Internos en la resolución a que venimos aludiendo. Como conclusión podemos señalar que, para el Servicio de Impuestos Internos, tienen la misma categoría los requisitos que por mandato legal deben cumplir los documentos, los establecidos por el Reglamento y los ordenados por el propio Servicio; la omisión de cualquier formalidad, en la emisión de los documentos, sea de origen legal, reglamentario o del Servicio, se castiga con las penas del artículo 97 N° 10 del Código Tributario. Debemos, por nuestra parte, agregar que se trata de una afirmación gratuita, pues no se entrega argumento alguno que avale la afirmación.

Una segunda interpretación, que parece la más cercana al texto del inciso segundo del artículo 71 bis del Reglamento del D.L. 825, consistiría en sostener que, en el caso de emitir los documentos sin las exigencias legales o reglamentarias, la sanción aplicable es la del artículo 97 N° 10 y si lo que falta son los requisitos ordenados por el Servicio, la sanción sería solamente la multa contenida en el artículo 109, ambas disposiciones del Código Tributario. Estimamos esta interpretación más acorde al texto de la norma, pues ésta describe dos conductas, una emitir los documentos sin cumplir con los requisitos del Reglamento y otra, sin cumplir con las formalidades impuestas por el Servicio; a esas dos conductas aplica las sanciones contenidas en los dos artículos citados; el primer artículo señalado por la norma reglamentaria es el 97 N° 10, que sancionaría la primera conducta descrita, o sea, emisión sin los requisitos reglamentarios y el segundo, es el artículo 109 que se aplicaría a la segunda conducta tipificada, o sea, falta de los requisitos exigidos por el Servicio, en la emisión de los documentos.

Podemos encontrar otra interpretación en la sentencia, dictada por la Iltma. Corte de Apelaciones de Concepción, en causa rol N° 323-92. El director del Servicio de Impuestos de Concepción había aplicado la sanción del artículo en estudio, pues se había emitido una guía de despacho sin señalar el domicilio y RUT del comprador. Se interpuso recurso de apelación en contra de esa sentencia que, en parte, es acogido y aplica la sanción genérica del artículo 109 del Código Tributario, ya que debe aplicarse el artículo 97 N° 10 cuando no se han otorgado los documentos que esa disposición señala, "teniendo en cuenta para ello que la conducta típica penada en esa norma es 'el no otorgamiento', reservando la sanción contemplada en el artículo 109 del Código Tributario a aquellas otras

Artículo: Conductas sancionadas en el Artículo 97 Nº 10 del Código Tributario
Revista: Nº191, año LX (En-Jun, 1992)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

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

situaciones en que habiéndose otorgado los referidos documentos lo han sido con infracción a los requisitos *legales* o reglamentarios"[8]. Este tipo de sentencias que, sin duda, han tenido el loable propósito de hacer justicia impidiendo una sanción excesivamente drástica a un contribuyente por conductas de un tercero - empleado generalmente del contribuyente- que no estaba en condiciones de ponderar adecuadamente las consecuencias de esas omisiones, se opone a la claridad de la ley que sanciona el no otorgamiento de los documentos en la forma exigida por la ley; y la forma está conformada, especialmente, por los requisitos, las formalidades. Pudieran ser esas sentencias muy acertadas para aplicar justicia al caso particular, pero insostenibles ante la claridad de la ley; el objetivo de atenuar la pena se debe buscar por la vía correcta, como sería la configuración de atenuantes de responsabilidad que veremos más adelante. Incluso más, pensamos que, en la mayoría de los casos, podemos llegar a la misma conclusión que los Tribunales Superiores de Justicia, pero por un camino muy diferente que indicaremos a continuación.

Finalmente, pensamos que la interpretación correcta está dada, hoy en día, por el Nº 3 del artículo 19 de la Constitución Política del Estado al consagrar, como garantía, que "ninguna ley podrá establecer penas sin que la conducta que se sanciona esté expresamente descrita en ella". La palabra "expresamente" no se puede dejar sin contenido; ese adverbio exige que la ley describa la conducta sancionada, sin posibilidad de delegación o remisión a otra norma de rango inferior.

Frente a esa disposición, deben desecharse como inconstitucionales las interpretaciones del Servicio de Impuestos Internos y la que pareciera reflejar el artículo 71 bis del Decreto 55, de 1977, Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, pues de manera más aberrante el primero y quizás discutible el segundo, pretenden penar conductas que no están expresamente descritas en la ley.

¿Cuál es la forma exigida por la ley para extender los documentos? Una sola; deben estar timbrados por el Servicio de Impuestos Internos.

Este argumento puede servir de fundamento para las sentencias de los Tribunales de Justicia que no dieron lugar a la aplicación del artículo 97 Nº 10 del Código Tributario cuando, por ejemplo, las guías de despacho no contenían la fecha y detalle de la mercadería.

Hemos pensado al escribir lo anterior en el dicho que afirma que cuando se prueba demasiado no se prueba nada; pero la norma constitucional está ahí, clara, nítida, expresa y vigente.

[8] En el mismo sentido Corte de Apelaciones de Arica, confirmada por la Excma. Corte Suprema de Justicia al rechazar recurso de queja; *Gaceta Jurídica*. Año 1990, agosto, Nº 122, pp. 97 y siguientes.

También la Excma. Corte de Justicia acogió recurso de queja, dejando sin efecto sanción aplicada al otorgamiento de guías de despacho sin fecha de emisión y sin detalle de mercadería. Fallos del Mes. Nº 380, julio 1990, pp. 350.

Artículo: Conductas sancionadas en el Artículo 97 Nº 10 del Código Tributario
Revista: Nº191, año LX (En-Jun, 1992)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

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

2. El fraccionamiento del monto de las ventas o el de otras operaciones para eludir el otorgamiento de las boletas

Esta infracción ha quedado, desde la modificación introducida por la Ley 18.682 al artículo 53 del D.L. 825[9], jurídicamente vacía, pues facultó a la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos para exigir a los contribuyentes que emitan diariamente una boleta con la última numeración del día, por el valor total de las ventas o servicios realizados por montos inferiores al mínimo por el cual deban emitirse boletas. Por lo tanto, aunque la operación, por su exiguo monto, no exija el otorgamiento de boleta, ese valor, sumado al de las otras operaciones de la misma categoría, se incluirá en la boleta del final del día; en otros términos, el fraccionamiento, hoy en día, no supone la facultad, para el obligado a emitir el documento, de no otorgar boleta; esas ventas supuestamente fraccionadas para no emitir boleta no obtienen el objetivo perseguido, pues se incluirán, al menos eso debe hacerse, en la última boleta diaria. Obviamente, si no se hace, la conducta sancionada va a ser el no otorgamiento del documento, siendo innecesario castigar el fraccionamiento para no otorgarlo.

3. Circunstancias atenuantes y agravantes

El Código Tributario contempla ciertas circunstancias que deben tomarse en cuenta al aplicar las sanciones impuestas por el Servicio de Impuestos Internos que, por supuesto, no se refieren exclusivamente a las infracciones analizadas, sino a todas las tipificadas en dicho Código.

Están enumeradas en el artículo 107 del referido Código y su influencia en la aplicación de la pena difiere de las normas que, al respecto, contiene el Código Penal. Ello, por cuanto las sanciones pecuniarias y de clausura tienen estipulados en la ley los extremos, los topes mínimo y máximo, bien sea indicando la cantidad mínima y máxima de unidades tributarias, bien los porcentajes mínimo y máximo en relación a una base determinada. Con este antecedente, dispone el artículo 107 del Código Tributario: "Las sanciones se aplicarán dentro de los márgenes que correspondan, tomando en consideración...". Luego, las atenuantes significarán necesariamente que la multa no puede aplicarse en su extremo máximo y, si existen sólo agravantes, no podrá imponerse en el extremo mínimo. Una elemental lógica nos enseña que coexistiendo agravantes y atenuantes, se deberá hacer una ponderación, cualitativa y cuantitativa, y, según sea el resultado, resolver según lo dicho anteriormente. Pero bajo ningún concepto podría imponerse una multa superior al máximo señalado en la ley por estar la conducta sancionada acompañada, ya sea en forma exclusiva o preponderante, de circunstancias agra-

[9] Esa modificación entró en vigencia el día 31 de diciembre de 1987, pues señalaba que entraba en vigencia el día de la publicación en el Diario Oficial, lo que sucedió el último día del año 1987. Con fecha 7 de enero de 1988, el Servicio de Impuestos Internos dictó la Resolución N° 22 publicada en el *Diario Oficial* del día siguiente, disponiendo que regía desde la última fecha indicada. Opinamos que al estar descrita la conducta en la ley, no es susceptible de impugnarla por la inconstitucionalidad a que hicimos referencia.

Artículo: Conductas sancionadas en el Artículo 97 Nº 10 del Código Tributario
Revista: Nº191, año LX (En-Jun, 1992)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

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

vantes y, por el contrario, tampoco puede sancionarse con pena inferior a la establecida en la ley, por encontrarse la infracción revestida con hechos que atenúen la responsabilidad. Este es, sin duda, el genuino sentido de la frase legal "se aplicarán dentro de los márgenes que correspondan". En cambio, en el Código Penal, las circunstancias agravantes y atenuantes pueden importar el aumento o disminución de la pena por sobre o debajo de la señalada en la ley.

También, a diferencia del Código Penal, el Tributario no precisa la calidad de las circunstancias; en éste no existe una separación entre las que atenúan y las que agravan la responsabilidad, como hace aquél; en el Código Tributario sólo encontramos una enumeración de circunstancias que el sentenciador debe considerar al imponer la sanción.

De todos modos, y con el objeto de no dejar el punto en el aire, diremos que, a nuestro entender, todos los antecedentes señalados en el artículo 107 del Código Tributario pueden significar la atenuación o agravación de la pena, de acuerdo al carácter que revistan. Así, si es primera vez que se comete una infracción, no deberían aplicarse la multa o clausura en su nivel más alto en monto o duración; en cambio, si el infractor no es primerizo, no podría aplicarse en el nivel mínimo; todo ello en el supuesto que no se configurará ningún otro de los antecedentes. De la misma forma habría que ponderar el grado de cultura del infractor; el conocimiento que hubiere o pudiere haber tenido de la obligación legal infringida; el perjuicio fiscal que pudiere derivarse de la infracción; la cooperación que el infractor prestare para esclarecer su situación y el grado de negligencia o dolo que hubiere mediado en el acto u omisión, que son las circunstancias específicas enumeradas; además, contempla una circunstancia genérica, que puede concretarse con cualquier otro antecedente análogo o que parezca justo considerar atendida la naturaleza de la infracción y sus circunstancias; así el hecho de autodenunciarse.

¿Por qué hemos querido hacer referencia a estas circunstancias? Principalmente porque, en la mayoría de las casos, pareciera no existir, para los Sres. directores regionales del Servicio de Impuestos Internos, el artículo en análisis. Sólo a modo de ejemplo, podemos señalar la causa rol Nº 4.332-89, conocida por el director regional, VIII Región, en que probablemente se daban todas las circunstancias en carácter de atenuantes de responsabilidad; pero eso sería lo de menos. Lo importante es que el funcionario que levantó el acta denuncia, desde su oficina, pues tuvo conocimiento por comunicación del contribuyente, deja expresa constancia de que "las siguientes circunstancias atenúan la responsabilidad de N.N. 1. El dar cuenta dentro del plazo legal. 2. Efectuar las publicaciones en un diario de circulación nacional". La infracción había consistido en que un funcionario de un tercero había roto y botado a la basura una guía de despacho inutilizada. Pues bien, el director regional, en su fallo, no las considera y aplica el máximo de la multa.

Los Tribunales Superiores de Justicia, conociendo ya sea vía recurso de apelación o queja, y principalmente la Excma. Corte Suprema han tomado en consideración las circunstancias indicadas en el artículo 107 del Código Tributa-

Artículo: Conductas sancionadas en el Artículo 97 Nº 10 del Código Tributario
Revista: Nº191, año LX (En-Jun, 1992)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

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

rio y para citar algunas, a modo de ejemplo pues son muchísimas las sentencias de primera instancia, modificadas o revocadas, citaremos dos sentencias del máximo tribunal en que por no existir perjuicio al interés fiscal y otras consideraciones absuelve al supuesto infractor de toda sanción; nos estamos refiriendo a las sentencias publicadas en la Revista *Impuestos*, N° 7, pp. 30-31, y N° 11, pp. 82-83. Es menester reconocer que los Tribunales ordinarios de justicia, en esta materia de circunstancias modificatorias de responsabilidad, han fallado de acuerdo al correcto camino. Ya dijimos, al principio, que lo esencial, en materia impositiva, es obtener recursos para el Estado. Se penan las conductas que incumplen las obligaciones tendientes a garantizar esa obtención de recursos, pero naturalmente si no ha habido perjuicio al interés fiscal, si esa infracción no ha significado menoscabar la recaudación de impuestos, no puede sancionarse con drasticidad, incluso pudiera llegar a absolverse al infractor, pues, si se pagaron los impuestos en forma correcta, es difícil visualizar culpabilidad y menos malicia en esa conducta.

La enseñanza práctica a extraer de la escasa consideración que hacen los sentenciadores de primera instancia de las circunstancias señaladas en el artículo 107 del Código Tributario deberá consistir en no olvidarse de ellas al momento de hacer los descargos y rendir las pruebas en los procedimientos de aplicación de sanciones; es aconsejable, en esta materia y al revés del refrán, procurar que el bosque no impida ver las ramas; porque también las ramas son importantes.

4. Prescripción

Si bien la prescripción, en las infracciones tributarias, ya ha sido abordada en otro artículo[10] inclinándonos decididamente por la aplicación de los plazos de los artículos 200 y 201 del Código Tributario, o sea, tres años por regla general, pensamos que es bueno volver sobre el punto por dos razones: la primera porque la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago ha estimado que el plazo de prescripción de la acción para perseguir la infracción sancionada por el artículo 97 N° 10 del Código Tributario es de seis meses[11]. La segunda, por cuanto aparte de los argumentos allí esgrimidos, hoy existen otros con base legal en apoyo a lo que sostuvimos en aquella oportunidad.

El argumento de la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago lo funda en el artículo 114 del Código Tributario que señala: "Las acciones penales corporales y las penas respectivas prescribirán de acuerdo con las normas señaladas en el Código Penal". Ahora bien, como la sanción del artículo 97 N° 10 debe calificarse de falta, el plazo de prescripción es de seis meses.

La argumentación es sólo aparente; si nos fijamos, la norma del Código Tributario comienza diciendo "las acciones penales corporales y las penas respectivas...", es decir, se está refiriendo a las acciones y las penas de los delitos, de aquellas infracciones que tienen acción y pena corporal, no a las que sólo le es

[10] *Revista de Derecho*, N° 174. Julio-diciembre 1983, p. 97.
[11] Revista *Impuestos*, N° 12. Septiembre 1991, p. 53.

Artículo: Conductas sancionadas en el Artículo 97 Nº 10 del Código Tributario
Revista: Nº191, año LX (En-Jun, 1992)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

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

aplicable una pena pecuniaria. Luego si el Código Tributario hace aplicable las normas que contiene su congénere penal, sobre prescripción a las acciones y penas corporales, significa que no deben aplicarse las referentes a las simples infracciones o faltas que llama la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago.

Por otra parte, la Ley 18.320 sobre incentivo al cumplimiento a las obligaciones tributarias, publicada en el Diario Oficial de 17 de julio de 1984, tácitamente contempla la aplicación de los plazos de prescripción del artículo 200 del Código Tributario.

La mencionada ley restringe los plazos que tiene el Servicio de Impuestos Internos para fiscalizar la correcta determinación y pagos mensuales de los impuestos contemplados en el D.L. 825, de 1974, a los últimos doce períodos mensuales.

Sin embargo, si del examen de esos períodos se detectaren omisiones, retardos o irregularidades en la declaración, determinación o pago de los impuestos, puede el Servicio proceder a revisar los períodos anteriores, dentro de los plazos de prescripción; se refiere lógicamente, porque no hay otros, a los plazos del artículo 200 del Código Tributario "y aplicar o perseguir la aplicación de las *sanciones* que sean procedentes conforme a la ley". Continúa la ley diciendo que si el revisado reclama por las deficiencias determinadas por el Servicio, este reclamo no impedirá el examen de períodos anteriores a los doce últimos "y determinar en ellos diferencias de impuesto *y aplicar sanciones*".

Es indudable, entonces, que el plazo de prescripción de las sanciones es superior a doce meses. No dice expresamente que sean los plazos del artículo 200 y 201 del Código Tributario, pero la frase "dentro de los plazos de prescripción" es suficientemente clara al respecto, sobre todo al no haber otros plazos distintos de prescripción en esta materia.

No cabe contraargumentar que la Ley 18.320 se refiere a las sanciones corporales, pues éstas sólo son aplicables por los tribunales ordinarios del crimen, mientras que el Servicio de Impuestos Internos sólo puede aplicar multas por las simples infracciones, deficientemente llamadas faltas, tributarias.

En síntesis, la opinión que pretende un plazo de prescripción de seis meses para la acción penal y la pena por las simples infracciones tributarias carece de fundamento legal.

II. EL DELITO

El delito se configura mediante la reiteración de las conductas relacionadas anteriormente y la reiteración acaece cuando se cometen dos o más infracciones entre las cuales no medie un período superior a tres años.

Calificamos esa conducta de delictual, en base a lo dispuesto en el artículo 21 del Código Penal que señala, entre otras, como penas de simples delitos las de presidio y relegación menores. Y como la norma en comentario aplica a la reiteración de las infracciones las penas de presidio o relegación menores en su gra-

Artículo: Conductas sancionadas en el Artículo 97 Nº 10 del Código Tributario
Revista: Nº191, año LX (En-Jun, 1992)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

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

do máximo, queda probado nuestro primitivo aserto.

Se trata de un delito que debe ser considerado como formal o de responsabilidad objetiva, al menos desde el punto de vista del contribuyente. Si bien este tipo de delito es excepcional en nuestra legislación penal, éste no es el único caso; también puede encontrarse alguno en el propio Código Penal. Admiten serias críticas que no es el momento de analizarlas.

La prueba de esa característica la encontramos en la misma disposición al decirnos que no tienen derecho a percibir remuneración, por los días en que el negocio, establecimiento u oficina esté clausurado, los dependientes que hubieren hecho incurrir al contribuyente en la sanción. ¿Qué dependientes son éstos? No cabe duda; son aquellos que estaban encargados de emitir los documentos, es decir, aquellos que realmente cometieron la infracción y si fue en forma reiterada, el delito.

No puede pensarse en la posibilidad de que sean esos dependientes los que sufran las sanciones, pues expresamente el artículo 99 del Código Tributario ordena que las sanciones corporales se aplican a quien debió cumplir la obligación y ése es el contribuyente; además, y por si se quiere mayor claridad, agrega la misma disposición, que tratándose de personas jurídicas, se aplicarán a los gerentes, administradores o a quienes hagan las veces de éstos y a los socios a quienes corresponda dicho cumplimiento. En ningún caso y por ningún motivo es posible aplicar las sanciones al empleado o trabajador que incluso, dolosa o culpablemente, omitió la emisión del documento.

Esto nos lleva a formular una crítica que no debe soslayarse. Esa persona, que en los hechos comete la infracción, puede incluso pretender perjudicar al contribuyente con su conducta. Cuando el dueño, socio o gerente hace el arqueo de caja, compara el monto arrojado por los documentos emitidos, con el dinero en caja; por consiguiente, si no se emite documento, el dinero sobrante no va a manos de la empresa sino del empleado a cargo de la caja, del mismo modo que si falta dinero en comparación a la suma obtenida de los documentos, se hará responsable al mismo dependiente.

Entonces, si bien para el trabajador puede tratarse de un acto voluntario, para quien va a sufrir la sanción, puede en más de un caso revestir el carácter de infracción o delito objetivo.

¿Conveniente su modificación? Sin duda, pero hablar de modificaciones del Código Tributario es referirse a un lugar común; existe consenso de que ese cuerpo de leyes requiere una operación de cirugía mayor, pero no es nuestro tema, al menos por ahora.

Participa este delito de la característica de todos sus congéneres tributarios en cuanto a què la ley entrega al libre arbitrio del director nacional del Servicio de Impuestos Internos, presentar la correspondiente denuncia o querella a fin de que los señores jueces del Crimen apliquen las penas, tanto pecuniarias como corporales, o bien no deducir ni una ni otra y, mediante el procedimiento general para la aplicación de sanciones pecuniarias, entregar al director regional competente del Servicio de Impuestos Internos el conocimiento del mismo para

Artículo: Conductas sancionadas en el Artículo 97 Nº 10 del Código Tributario
Revista: Nº191, año LX (En-Jun, 1992)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

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

solamente aplicar las penas pecuniarias. Existe incompatibilidad entre ambas acciones, de forma tal, que si se inicia el procedimiento ante el Juzgado del Crimen, no puede hacerlo el director regional y si había comenzado, debe declararse incompetente para seguir conociendo de la infracción.

CIRCUNSTANCIAS MODIFICATORIAS DE RESPONSABILIDAD

No vamos a hablar de circunstancias especiales, porque no existen, que modifiquen la responsabilidad de los procesados por el delito analizado, sino que son aplicables a todos los delitos del Código Tributario. Los artículos 110 y 111 del mencionado Código contienen una eximente de responsabilidad y circunstancias atenuantes y agravantes. Veámoslas.

1. Eximente de responsabilidad

Según el primero de los artículos citados, puede constituirse la eximente de incurrir en omisión, hallándose impedido por causa legítima o insuperable -Nº 12 del artículo 10 del Código Penal-, cuando se dan los siguientes requisitos:

a) Se trate de un infractor de escasos recursos pecuniarios.

b) Que por su insuficiente ilustración o por alguna otra causa justificada, haga presumir que ha tenido un conocimiento imperfecto de las normas infringidas.

La concurrencia de esos hechos será apreciada en conciencia por el Tribunal.

Como puede apreciarse es una eximente que, en medida importante, atenúa la presunción de conocimiento de la ley, consagrada en el artículo 8 del Código Civil.

2. Atenuantes de responsabilidad

Serían tres las circunstancias atenuantes contenidas en el Código Tributario.

La primera estaría constituida por la atenuante incompleta, en la medida que no se den todos los requisitos necesarios para configurarla. Pero teniendo presente que la configuración puede estar dada tanto si faltan los requisitos cuantitativa como cualitativamente, o sea, puede estimarse que no existe eximente, pero sí atenuante, porque los recursos no son tan escasos o el desconocimiento no es supino.

La segunda tiene lugar cuando el hecho punible no ha acarreado perjuicio al interés fiscal; de nuevo la idea fundamental en materia fiscal, si la conducta sancionada no ha significado disminución en la entrada de dinero en arcas fisca-

Artículo: Conductas sancionadas en el Artículo 97 Nº 10 del Código Tributario
Revista: Nº191, año LX (En-Jun, 1992)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

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

les, la pena debe disminuirse.

La última atenuante, establecida al igual que la anterior en el artículo 111 del Código Tributario, se configura cuando se han pagado el impuesto debido, sus intereses y multas. Puede haber existido perjuicio patrimonial para el Fisco, pero si se le puso remedio, la pena debe ser atenuada.

3. Agravantes de responsabilidad

El mismo artículo recién citado señala dos circunstancias que pueden agravar la responsabilidad.

Una, cuando para la realización de la conducta sancionada, se ha utilizado asesoría tributaria, documentación falsa, fraudulenta o adulterada.

Otra, aplicable sólo al contribuyente que tiene la calidad de productor, surge por no haber emitido facturas, facilitando así la evasión tributaria de otros contribuyentes.