



ESCUELA DE DERECHO

Tesis de Derecho Para Optar Al Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas

**“La Ineficacia de los Delitos Tributarios en el contexto del Derecho
Procesal Penal”**

Alumno

Elías Maximiliano Peñailillo Carrasco

Profesor Guía

Alejandro Alarcón Quinteros

Santiago - Chile, mayo de 2019

DEDICATORIA

La elaboración del presente proyecto de Tesis de Grado Profesional, es el resultado de una propuesta basada en el actual sistema de responsabilidad penal tributaria, investigación realizada a través de diversas dimensiones del derecho, es decir, materia tributaria, penal, administrativa y económica, que sostiene una temática de la ineficacia de los delitos tributarios en el derecho procesal penal.

La motivación fundamental por el cual se sustentó concretar el estudio, se encuentra definido en la perspectiva de lograr identificar los principales elementos que hacen ineficaz la responsabilidad penal tributaria. En efecto, considerar el nuevo sistema procesal penal como una anulación de la efectividad y amenaza penal, que garantizan el bien jurídico de la fe y confianza pública a través del acuerdo reparatorio como salida alternativa.

Dentro del conjunto de elementos desarrollados en el transcurso de la presente investigación, se realizan una serie de contrapuntos en virtud de la importancia del mayor valor que posee el bien jurídico del modelo patrimonialista para el Estado, en relación al principio de la fe y confianza pública que direcciona todas las esferas del derecho económico.

Esto ha evidenciado que detrás la circunstancia delictual de los delitos tributarios, reaparece una realidad social omnímoda, dinámica y cambiante, de un grupo de contribuyentes, sean sujetos activos y pasivos, que observan y ejecutan

conductas delictuales especiales debido al conocimiento que requiere la actividad de la administración y gestión de las organizaciones.

Finalmente, este proyecto se dedica a cada uno de los contribuyentes que en forma fidedigna y transparente, realizan sus actividades económicas, comerciales y tributarias, para cumplir en forma total y satisfactoria con las normativas tributarias y que entienden la importancia y contribución de los impuestos hacia el Estado.

AGRADECIMIENTOS

De igual forma quiero reflejar todo este trabajo realizado, agradeciendo a mi cónyuge Cristina Andrea Moreno Acevedo, mi hijas, Javiera Paz Peñailillo Moreno, Aracelly Noemí Peñailillo Moreno e hijo David Joel Peñailillo Moreno, quienes durante estos años, con mucha paciencia, han entregado todo su apoyo en este ciclo de perfeccionamiento profesional, comprometidos desde el primer momento con este proyecto, quienes con su actitud y silencio han cedido parte de su tiempo para en esta oportunidad de la vida lograr un mayor nivel de crecimiento profesional, para convertirme en un licenciado en ciencias jurídicas, por lo cual, es dedicado a ellos profundamente como retribución y fruto de su confianza.

Asimismo, deseo expresar mis agradecimientos especialmente a través de estas líneas, a cuatro personas esenciales en mi vida y que han sido como padres y hermano en este proceso de perfeccionamiento educacional, referido a don José Francisco Moreno Aqueveque, María Blanca Acevedo González, Gladys Acevedo González, y Francisco Javier Moreno Acevedo, padres, tía y hermano de mi cónyuge, quienes en momentos de difícil salud adversa, me motivaron de diversas formas a seguir por este objetivo académico, apoyándome incondicionalmente y creyendo a este desafío profesional.

De la misma forma, quiero agradecer mediante mi Fe, a mi Dios Todo Poderoso “Jehová Nissi”¹, quien mediante estos años, me otorgó la vida, la salud, el tiempo, los recursos, motivación, capacidad y sabiduría, en la posibilidad de alcanzar este proyecto de crecimiento profesional, a quien le agradezco por ser lo que soy gracias a él.

Por último, agradecer al profesor guía de Tesis de Grado Profesional, al Sr. Abogado – Licenciado en Ciencias Jurídicas, Alejandro Alarcón Quinteros, quien mediante su acompañamiento en este proyecto de investigación jurídica, precisó los ejes de discusión y planteamientos profesionales que se requirieron como investigador a la hora aclarar dudas, asesoramiento, líneas de pensamiento y, aspectos inciertos que fueron surgiendo durante esta etapa.

¹ Mi estandarte, mi bandera, mi protección y mi victoria.

CONTENIDO

DEDICATORIA	2
AGRADECIMIENTOS.....	4
CONTENIDO	6
LISTADO DE ABREVIATURAS	8
INVESTIGACIÓN DE TESIS DE GRADO PROFESIONAL.....	9
Introducción	9
DESARROLLO CAPITULAR	18
Análisis de la Salida Alternativa del Acuerdo Reparatorio.....	18
La reparación en el sistema de justicia penal.....	25
Legitimación Activa de los Delitos Tributarios en el Acuerdo Reparatorio.	27
Dualidad Procesal en la Discrecionalidad de Deducir Denuncia o Querrela del Director del SII.	31
Modelo Patrimonialista y la Potestad Tributaria como Bien Jurídico Protegido.	38
De los Delitos Tributarios	46
Características especiales de los delitos Tributarios	53
1) La relación tributaria como presupuesto.....	53
2) La obligación tributaria.	54
3) Los delitos tributarios como delitos de infracción del deber.....	58
4) Características de los delitos tributarios en la infracción del deber.....	62
5) Características especiales de los delitos Tributarios	64
6) El contribuyente y los demás obligados.	65
7) Penalidad en los delitos tributarios del Artículo 97 del Código Tributario.....	67
8) Clasificación de los sujetos activos en las figuras delictivas contempladas en el artículo 97 del Código Tributario.	68

9) Fundamentación de la intervención penal de los delitos tributarios.	69
El interés público en el Acuerdo Reparatorio en relación a la afectación de bienes jurídicos de carácter patrimonial.	79
Tipos de Impuestos que sustentan el interés público del bien jurídico de carácter patrimonial por sobre el bien jurídico de la fe y confianza pública.	92
Responsabilidad Penal de los Directivos Principales por Delitos Tributarios de Acuerdo a la Legislación Chilena.	95
Ineficacia de los Delitos Tributarios.....	110
Conclusiones	121
Bibliografía.....	124
Fuentes Primarias.....	124

LISTADO DE ABREVIATURAS

- ✓ IVA : Impuesto al Valor Agregado.
- ✓ SII : Servicio de Impuestos Internos.
- ✓ TTA : Tribunales Tributarios y Aduaneros.
- ✓ ICA : Ilustrísima Corte de Apelaciones.
- ✓ CDE : Consejo de Defensa del Estado.
- ✓ ECS : Excelentísima Corte Suprema.
- ✓ DT : Derecho Tributario.
- ✓ DP : Derecho Penal.
- ✓ DPP : Derecho Procesal Penal.
- ✓ CT : Código Tributario.

INVESTIGACIÓN DE TESIS DE GRADO PROFESIONAL

Introducción

La elaboración del presente proyecto de Tesis de Grado Profesional tiene por objetivo, investigar y analizar, la detección de un problema de relevancia jurídica, principalmente enfocado en la ineficacia de los delitos tributarios en el contexto del Derecho Procesal Penal (en adelante, DPP). En este sentido, para garantizar la estabilidad de la fe y confianza pública, requieren de un ordenamiento jurídico, sean estas, normas sustantivas y/o procesales, que les permita tutelar eficientemente una fiscalización y disuasión efectiva en contra de las conductas dolosas, en la observancia de alcanzar un máximo de garantías efectivas en el desarrollo y ejercicio de la actividad en el ámbito social y jurisdiccional.

El planteamiento de la presente investigación, se sitúa en investigar -en qué medida el actual sistema de justicia penal en función de la Ley N°19.696 referido específicamente al Código Procesal Penal-, otorga las suficientes garantías jurídicas en relación a los bienes jurídicos protegidos de la fe y confianza pública cuando versan respecto de delitos tributarios en que el bien jurídico protegido del patrimonio también es fuente relevante para el Estado.

En consecuencia, las normas plausibles de análisis jurídicos se conexas a lo señalado en el artículo primero del artículo 97 N° 4 y 5, y artículo 99 ambos del Código Tributario (en adelante, CT) y respecto del inciso segundo del artículo N°

162 del mismo cuerpo legal, en relación al artículo N° 241 del Código Procesal Penal, bases de normas legales que adentran a configurar un posible conflicto jurídico respecto de un espacio en el cual la fe pública podría encontrarse en una condición indefensa frente al insuficiente resguardo tutelar que estaría ofreciendo este ordenamiento jurídico chileno en materia procesal penal.

Por lo tanto, la propuesta que se aborda en la presente investigación, se encuentra en función de la ineficacia de la norma procesal y sustantiva penal, su determinación y relevancia, respecto del bien jurídico protegido de la fe pública en comparación al bien jurídico protegido patrimonial en la efectiva disuasión sobre la sociedad respecto de los actos constitutivos de delitos tributarios. Por consiguiente, el presente proyecto permitirá analizar los aspectos relevantes que reviste el nuevo modelo jurídico del proceso penal, vinculado a la eficacia y eficiencia que proporciona al interés público en materia de delitos tributarios.

Lo anteriormente expuesto, requiere conocer el funcionamiento, la armonización del sistema y el ordenamiento jurídico en su conjunto, que permitan analizar y ponderar la correcta aplicación de las normas sustantivas y procesales en el caso de los delitos tributarios en relación a las sanciones penales. Si esta funcionalidad y armonía no opera eficientemente en un derecho estricto de última ratio como son el DP y procesal, la ineficacia de las normas en su aplicabilidad estaría lesionando determinados bienes jurídicos que son esenciales en la confianza de la vida en sociedad como es la fe pública.

En concomitante a lo anterior, este sería el escenario por el cual se proyecta a transitar en la presente investigación, es decir, en qué medida el DPP originado por este cambio y reforma a la Justicia Chilena, es eficaz cuando los delitos tributarios que atentan y lesionan gravemente el interés público colectivo y el orden público económico, específicamente la confianza pública, son susceptibles de aplicarse sanciones que alcancen a disuadir las conducta dolosas de los contemplados en el artículo 97 N° 4 y 5 y artículo 99, ambos del CT.

En lo tocante a la legislación chilena, se desarrollará un análisis respecto de la forma que el sistema procesal penal -no da cuenta en forma precisa- respecto a la posibilidad de minimizar las conductas tributarias dolosas, coartando su efectividad penal a una salida alternativa establecida en los artículos N° 240 y N° 241 del Código Procesal Penal, específicamente al acuerdo reparatorio² o suspensión condicional del procedimiento, procedimientos que pueden ser validados por los Tribunales de Garantía a un acuerdo patrimonial o condición jurídicamente posible de cumplirse.

La controversia abordada, sin duda, es una cuestión que requiere la máxima atención para ser investigada y analizada jurídicamente, es decir, si

² María Inés Horvitz Lennon. Señala que esta herramienta consiste, esencialmente, “en un acuerdo entre imputado y víctima, en que el primero repara de algún modo que resulte satisfactorio para la segunda las consecuencias dañosas del hecho que se persigue penalmente y que, aprobado por el juez de garantía produce como consecuencia la extinción de la acción penal”. (Lino Videla Bustillos, 2010)

Raúl Tavolari Oliveros. Los acuerdos reparatorios pueden ser definidos como “convenciones celebradas entre el imputado y la víctima de índole patrimonial que, aprobadas por el respectivo juez de garantía, tienen la virtud de poner fin al proceso penal”. (Lino Videla Bustillos, 2010)

efectivamente se trata de configurar un equilibrio de la defensa de los derechos patrimoniales en rigor, efectivamente procede calificarla como una garantía de protección jurídica de carácter público o sencillamente, procede establecerse y reconocer derechamente una desprotección en favor de un sistema económico de libre mercado en que se dan los presupuestos significativos de este tipo de delitos tributarios.

Preliminarmente, se recoge un valioso interés en conocer si el bien jurídico de la fe pública y la estabilidad de su confianza se observan quebrantados por una falta de regulación jurídica de estas conductas penales tributarias, inhibiendo la capacidad de otorgar respuestas sancionadoras eficaces mediante una disuasión efectiva en la línea de investigación abordada.

Situados entonces en el desarrollo de la presente estructura investigativa, en función de establecer la detección del problema de relevancia jurídica como primer elemento en construcción, se puede señalar que las áreas por las cuales se abordará y construirá la presente temática, están orientadas desde la línea del derecho tributario (en adelante, DT), derecho penal (en adelante, DP) y, DPP, instituciones y disposiciones jurídicas que son parte integrante del ordenamiento jurídico Chileno, en el cual se requiere identificar y analizar su aplicación, cumplimiento y/o ejecución, sanción y eficacia de sus normativas en el marco de los delitos tributarios.

En relación al desarrollo de esta perspectiva, el tema sobre el cual se vinculará y definirá el problema a analizar se encuentra radicado en conformidad a dos normas principales del ordenamiento jurídico, observadas en conexión a la materia establecida en el CT, específicamente, en los incisos primero, segundo, tercero, cuarto y quinto del artículo 97 N° 4 y 5 y artículo 99, y el inciso segundo del artículo N° 162 del mismo ramo, en relación al artículo N° 241 del Código Procesal Penal.

Como se analizará en el desarrollo de la investigación, el primer análisis jurídico en cuestión, se presenta respecto a lo señalado en el inciso primero del artículo 97 N° 4 del CT, que sanciona con pena de multa y corporal; “La presentación de declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda”. Respecto del inciso segundo del artículo 97 N° 4 que “Sanciona a los contribuyentes afectos al Impuesto al Valor Agregado (en adelante, IVA) u otros impuestos sujetos a retención o recargos que aumenten dolosamente el monto de sus créditos o imputaciones”.

Asimismo, respecto del inciso tercero del artículo 97 N° 4 que “Sanciona a quien simulando una operación tributaria o valiéndose de cualquier maniobra fraudulenta, obtenga una devolución tributaria improcedente”. De igual forma, respecto del inciso cuarto del artículo 97 N° 4 que “Sanciona al que maliciosamente confeccione, venda o facilite, a cualquier título, guías de

despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas, falsas, con o sin timbre del Servicio de Impuestos Internos (en adelante, SII), con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descrito en este número.

De la misma forma, respecto del inciso quinto del artículo 97 N° 4 que “Sanciona la omisión maliciosa de declaraciones exigidas por las leyes tributarias para la determinación o liquidaciones de un impuesto, en que incurran el contribuyente o su representante, y los gerentes y administradores de personas jurídicas o los socios que tengan el uso de la razón social”, como también, del artículo 99 del CT, que señala, “Las sanciones corporales y los apremios, en su caso, se aplicarán a quien debió cumplir la obligación y, tratándose de personas jurídicas, a los que gerentes, administradores hagan las veces de éstos y a los socios a quienes corresponda dicho cumplimiento”, todas, normas que facultan al Director del SII a adoptar la decisión de denunciar o querellarse ante el Ministerio Público.

A su vez el segundo análisis jurídico que se abordará, se presenta en la disposición señalada en el inciso segundo del artículo N° 162 del CT, expresando que frente a la comisión de los delitos tributarios del artículo 97 N° 4 y 5 y artículo 99, el Director del SII, queda en calidad de víctima en conformidad al Código Procesal Penal y ejercer la facultad de acordar una salida alternativa como el acuerdo reparatorio en sede penal.

En consecuencia, las normas anteriormente señaladas nos invitan a plantear preliminarmente, que no son lo suficientemente eficaces para inhibir las conductas ilícitas cometidas en los delitos tributarios, en este sentido, la eficacia de la norma penal sustantiva se encuentra condicionada por un efecto únicamente procesal que otorga el espacio suficiente en el ámbito penal, para que estas conductas ilícitas tipificadas como delitos tributarios, que protegen el bien jurídico del patrimonio y a su vez la confianza pública, queden sin fuerza sancionatoria y sin un real efecto de disuasión sobre la sociedad, reducida solo al ámbito de acuerdos de efectos patrimoniales que afectan el interés público de la persecución penal y extinguen la responsabilidad penal del imputado al mismo instrumento material e ideológico por el cual fue cometido el delito.

Por consiguiente, durante el desarrollo de la investigación, se observará la importancia o relevancia que adquiere la detección del problema y su correspondiente hipótesis, que traba y/o enerva los efectos y fundamentos jurídicos, en la carencia de un real valor jurídico de las normas invocadas, que implica una desprotección del interés público en materia de delitos tributarios.

Lamentablemente, la convergencia entre una insuficiente penalidad y la posibilidad de arribar a salidas alternativas en sede penal posibilitadas por un efecto procesal de tipo patrimonial, deja desprovista la confianza y la fe pública por el cual la sociedad toma diferentes decisiones en materia económica y sin duda estas acciones delictuales generan un desvalor al sistema de justicia penal.

En consecuencia, si bien existe una conexión de los delitos tributarios en el reenvío de estas acciones delictuales tipificadas adecuadamente hacia el derecho penal, no satisfacen en sí misma las normas procesales como es el caso del artículo N° 241 del Código Procesal Penal.

Conviene subrayar entonces, que desde el punto de vista fáctico de la norma, no bastaría solamente disponer con facultades de denuncia o querrela por parte del Director del SII para el reenvío de los delitos tributarios a hacia la justicia penal y, tampoco la aprobación del Juez de Garantía de denegar o aprobar estos posibles acuerdos reparatorios, sino más bien, el asunto de relevancia jurídica que la norma no prevé es la constante *situación de peligro* que expone al bien jurídico protegido de la confianza pública y no es garante de su protección.

Por lo tanto, esta convergencia y la naturaleza de este elemento jurídico invasivo e improporcionado de estas normas, conllevan hacia la facultad del Tribunal de denegar o aprobar los acuerdos reparatorios en materia patrimonial, es decir, desestimar o garantizar el interés público si se exigiera continuar con la persecución penal, lo que se aplica particularmente si el imputado hubiere incurrido en forma reiterada en los hechos investigados, es contra jurídico, dado que no se puede esperar la fuerza sancionatoria efectiva solamente a sujetos con antecedentes pretéritos: por ejemplo, para garantizar la fe pública como un bien jurídico relevante en la sociedad por sobre lo patrimonial.

Esto permite comprender, que siempre existirá un conjunto de sujetos delictivos que al delinquir en su primera ocasión puedan atribuirse con una intensa defensa jurídica y ser considerados bajo estas prerrogativas legales, como sujetos que afectan mínimamente el ordenamiento jurídico, en circunstancias que si afectan notablemente la eficacia del sistema jurídico penal.

DESARROLLO CAPITULAR

Análisis de la Salida Alternativa del Acuerdo Reparatorio

(Artículo 241 del Código Procesal Penal).

Origen y Análisis del Procedimiento de Acuerdo Reparatorio.

En conformidad a lo que establece la normativa en estudio, el artículo N° 241 de la Ley N° 19.696.- que refiere respecto de la Procedencia de los acuerdos reparatorios. *“El imputado y la víctima podrán convenir acuerdos reparatorios, los que el Juez de Garantía aprobará, en audiencia a la que citará a los intervinientes para escuchar sus planteamientos, si verificare que los concurrentes al acuerdo hubieren prestado su consentimiento en forma libre y con pleno conocimiento de sus derechos”*. (Biblioteca del Congreso Nacional)

Prosigue el inciso segundo, *“Los acuerdos reparatorios sólo podrán referirse a hechos investigados que afectaren bienes jurídicos disponibles de carácter patrimonial, consistieren en lesiones menos graves o constituyeren delitos culposos*. (Biblioteca del Congreso Nacional)

En tanto, el inciso tercero, *“En consecuencia, de oficio o a petición del ministerio público, el Juez negará aprobación a los acuerdos reparatorios convenidos en procedimientos que versaren sobre hechos diversos de los previstos en el inciso que antecede, o si el consentimiento de los que lo hubieren celebrado no apareciere libremente prestado, o si existiere un interés público*

prevalente en la continuación de la persecución penal". Se entenderá especialmente que concurre este interés si el imputado hubiere incurrido reiteradamente en hechos como los que se investigaren en el caso particular.

(Biblioteca del Congreso Nacional)

Es interesante señalar, que la norma en comento posee diversos elementos jurídicos interesantes de analizar en razón de la investigación que se desarrolla. El primer lugar, se puede señalar que existe una restricción de los tipos de delitos que son susceptibles de aplicarse. En efecto, estos solo podrán referirse a hechos investigados que afectaren bienes jurídicos disponibles³ de carácter patrimonial y que consistieren en lesiones menos graves o constituyeren delitos culposos.

No obstante lo anterior, el acuerdo reparatorio en relación al proyecto del ejecutivo surge con la finalidad de instaurar un sistema procesal penal que otorgue y promueva diversas modalidades de resolver los conflictos jurídicos en el ámbito penal, considerando el interés de la víctima.

Cabe destacar entonces, que respecto de la discusión parlamentaria originada por la Cámara de Diputados en el Primer Informe de Comisión de Constitución, Legislación y Justicia, justifica y evalúa necesario reconocer el interés sobresaliente de la víctima. Sin embargo, el Senado en una visualización más económica presupuestaria del proyecto, considera justificado la incorporación

³ Quedan excluidos aquellos delitos que afecten la vida y la integridad corporal.

de este procedimiento, solo observando la posibilidad de un menor gasto estatal, es decir, pone de manifiesto, que no tiene sentido movilizar toda la administración de justicia, incurriendo en mayores costos para el Estado, si la víctima puede convenir una salida alternativa.

Sin embargo, en el Segundo Informe de la Comisión, se considera la importancia, cooperación e intereses de la víctima en el proceso, otorgándole un lugar preferencial en lo que respecta al consentimiento libre y espontáneo de lograr un acuerdo en medio del proceso penal. En la práctica esto ha significado, que este procedimiento permita la reparación patrimonial hacia la víctima respecto del imputado e incluso hasta la petición de disculpas públicas.⁴

En este sentido, pareciera ser que este procedimiento se encuentra aplicándose como un verdadero traje a la medida, de ciertos asuntos de relevancia jurídica, perdiendo el objetivo esencial del DP que es la sanción de hechos delictuales que para efectos de esta investigación son los “Delitos Tributarios” desvíe su finalidad. La discusión que debe abordarse entonces es respecto a

⁴ En relación al estudio realizado por el Centro de Documentación de la Defensoría Penal Pública, señala que los acuerdos reparatorios finalizan de tres formas: la primera y más frecuente (78% de los casos) con el pago de una determinada suma de dinero o de reparación económica del daño ocasionado; la segunda es firmar por un periodo de tiempo determinado (12%); y, la tercera es la presentación formal de disculpas a la víctima (10%). Respecto del cumplimiento de las obligaciones que nacen del acuerdo reparatorio, casi siempre se cumplen en un (96%), estableciendo que el incumplimiento es una excepción. La mayoría de los acuerdos reparatorios implicaron el pago de una suma de dinero a la víctima. Un dato no menor, es que la mayoría de estos acuerdos implicaron el pago de una suma de dinero a la víctima entre \$10.000.- y \$50.000.- (ESTUDIOS, Investigaciones teóricas y empíricas - año 2016).

cómo debe entenderse la reparación de la víctima, quien la otorga y en qué contexto.

Conforme a la doctrina, es importante comprender lo que señala la profesora María Inés Horvitz Tiedeman, que sostiene: “Que la finalidad del proceso penal es buscar la verdad respecto del hecho punible y castigar al autor para, de este modo, restablecer la validez de la norma lesionada, independiente de los mecanismos que se utilicen para conseguirla”. (Lino Videla Bustillos, 2010)

En este sentido, la académica expone que la relación y contacto de la víctima, imputado y órgano jurisdiccional basado en algún tipo de acuerdo como una medida de solución de conflictos, solo se encuentra dado por la búsqueda de la verdad sobre los hechos delictivos y no otro, en que la negociación y el acuerdo no tienen cabida.

El único punto de contacto que se produce en la negociación que puede ser en el contexto penal, es el producido entre el imputado o encausado y el órgano jurisdiccional, en vista de ciertas prerrogativas y beneficios al momento de ser sentenciado, si ha existido en el proceso algún tipo de colaboración sustancial acogida por el Juez Sentenciador y haya servido de base para el esclarecimiento de los hechos.⁵

⁵ En relación al estudio realizado por el Centro de Documentación de la Defensoría Penal Pública, señala que la evaluación que hacen los imputados del acuerdo reparatorio es, en general, muy favorable. Así lo muestran las razones que reconocen los entrevistados para aceptarlo; el grado de dificultad que tuvieron para cumplir las obligaciones que les impuso el Tribunal; y la calificación que

Como se puede apreciar, la doctrina propone una visión claramente crítica, estrecha e inamovible al proceso penal en materia de acuerdos y negociaciones en que la reparación de la víctima, no debe recaer en la voluntad del imputado, sino que debe contextualizarse en manos del ente Jurisdiccional autorizado por la ley, como el único que puede imponer la sanción respectiva. (Lino Videla Bustillos, 2010)

Siguiendo con esta lógica, no se debe olvidar que la existencia del proceso penal como el camino que puede lograr determinar y perseguir la responsabilidad penal se encuentra en función de un ordenamiento jurídico que sanciona hechos delictivos. (Lino Videla Bustillos, 2010)

En conformidad a lo que expone el profesor Bustos, nunca se puede llegar a confundir la pena con la sanción reparadora, dado que el sistema no podría tener como única finalidad del proceso penal la sanción reparadora, ya que entonces la amenaza penal provocada por la amenazada imposición de una pena se vería disminuida a tal nivel, que desaparecerían las garantías de un Estado de derecho respecto a los intereses privados. (Lino Videla Bustillos, 2010)

Para adentrarnos en el análisis, de acuerdo a la exposición planteada por estos autores, en contrario sensu, no se puede desconocer el valor social que ha

ellos hacen de esta salida alternativa. Tres son las razones que más frecuentemente las personas para convenir un acuerdo reparatorio. Primero se consigue una salida más rápida (50%) y, segundo, la aceptación para evitar ir a un juicio (50%). Uno de cada tres entrevistados indicó que la aceptó porque arriesgaba una solución más dura y porque era lo que la víctima quería. (ESTUDIOS, Investigaciones teóricas y empíricas - año 2016).

implicado el acuerdo reparatorio como salida alternativa, que a partir de esta normativa, permite otorgar a los imputados sobre todo de escasos recursos, ciertas prerrogativas que permitan adquirir una nueva oportunidad ante la Justicia Penal sin transitar por un juicio propiamente tal.⁶

En tanto, otro elemento que merece evaluación, se encuentra en función del “Interés Público”, es decir, el “*Juez negará aprobación a los acuerdos reparatorios si existiere un interés público prevalente en la continuación de la persecución penal*”. “*Se entenderá especialmente que concurre este interés si el imputado hubiere incurrido reiteradamente en hechos como los que se investigaren en el caso particular*”.

A este respecto, la pregunta que se debe realizar se encuentra en función del cual sería el interés público que el Juez Penal específicamente debe valorar o considerar para negar la posibilidad de arribar a un acuerdo reparatorio. Cabe mencionar que al parecer este interés público se encuentra absolutamente acotado y/o limitado, es decir, cuando el acuerdo recaiga sobre hechos diversos a las categorías de delitos considerados para este tipo de procedimiento, cuando se estimare que el consentimiento de los que se hubieren celebrado, no apareciere libremente prestado y, respecto a la reiteración de hechos.

⁶ En relación al estudio realizado por el Centro de Documentación de la Defensoría Penal Pública, señala que el acuerdo reparatorio les ha permitido en un (74%) no tener problemas en el futuro, (49%) no se pararse de su familia, (33%) la cantidad de dinero acordada permite pagar la obligación y el (19%), les permitió no perder el trabajo. (ESTUDIOS, Investigaciones teóricas y empíricas - año 2016).

Para simplificar, la norma en comento, esta no realiza una explicación profunda referida a este interés público, pues solo se limita a prescribir una “Reiteración de Hechos” en el contexto jurídico abordado, limitando de esta forma la eficacia de su aplicación y en otro sentido, limitando la actuación del Juez de Garantía en el cumplimiento de la exigencia de realizar el control de legalidad en la aprobación judicial.

Sin embargo, esta limitante esta contextualizada en el rol que asume el Juez de Garantía respecto de las víctimas e imputados, en el sentido que el Juez Penal solo estará obligado a aprobar la salida alternativa si las partes se encuentran convencidos del acuerdo y si se han cumplido las exigencias legales.

Esto nos conduce a entender, que en conformidad al artículo N° 242 del Código Procesal Penal, la finalidad y efectos penales del acuerdo reparatorio, una vez cumplidas las obligaciones contraídas por el imputado en el acuerdo reparatorio o garantizadas debidamente a satisfacción de la víctima, el Tribunal dictará sobreseimiento definitivo, total o parcial, en la causa, con lo que se extinguirá, total o parcialmente, la responsabilidad penal del imputado que lo hubiere celebrado.

La reparación en el sistema de justicia penal

Conviene entonces adentrarnos en plantear la controversia producida entre los conflictos e intereses de la reparación en los delitos tributarios. Avanzando en este razonamiento, son diversas las posturas que surgen en cuanto a conceptualizar la naturaleza jurídica de la reparación en el contexto penal y su utilitarismo en la eficacia de la solución de conflictos.

En consecuencia, es necesario recalcar que la reparación en materia penal parte de una conceptualización amplia⁷ enfocada en menguar el daño que puede haber sufrido la víctima con ocasión del hecho delictivo, que obedecen a valoraciones de proporcionalidad y capacidades del imputado en responder a este procedimiento alternativo.

Para la doctrina, (Seelman y Rossner) la reparación es conceptualizada como un fin penal de tipo autónomo o particular, que implica la consideración de un mal, que expresa un reproche público de hecho, igualándolo a la sanción penal, medidas de seguridad que persigue la paz social, el apaciguamiento de las relaciones sociales, un mecanismo de prestación concreta a la víctima o simbólica a la sociedad, orientadas al restablecimiento de la paz jurídica.

⁷ El concepto amplio de la reparación, no solo implica una respuesta de tipo patrimonial, sino más bien, otra forma distinta de reparación a modo indemnizatorio, para imputados que gozan de bajo y alto poder adquisitivo. De lo contrario, este procedimiento no poseería una real eficacia. Por ejemplo, prestación de servicios, disculpas públicas y diversas posibilidades que posibiliten solucionar el conflicto.

A juicio de este investigador, en contraste con lo anterior, no comparte la autonomía de la reparación, porque en sí mismo el procedimiento penal ya se encuentra sustentado en un sistema de tipo garantista, que propicia las condiciones necesarias para que tanto la víctima como el victimario arriben a un acuerdo de tipo reparatorio, suprimiendo la eficacia sancionadora, la amenaza penal y el restablecimiento de la validez de la norma lesionada.

No obstante lo anterior, el mayor énfasis se encuentra sustentado en la determinación del conflicto penal, es decir, si se encuentra comprometido un interés público o privado, interés público que en razón de la discusión parlamentaria evoca una valoración simplista referida únicamente a “Reiteración de Hechos” y “Cuando se estimare por el Juez de Garantía, que el consentimiento de los que se hubieren celebrado, no apareciere libremente prestado”.

Por lo tanto, nada de lo expuesto hasta aquí justifica y considera la reparación como una tercera vía autónoma y alternativa de resolución de conflictos, como un instrumento de control de índole jurídico penal, que puede ocupar una posición intermedia en la estructura del DP conceptualizada como la fuerza sancionadora y medidas de seguridad, dado que en ninguno de los casos se observa, que el interés público de la confianza y fe pública en materia de delitos tributarios, sea tutelada por un DPP absolutamente eficaz que garantice las máximum de garantías legales.

Simultáneamente, es preciso señalar que si bien la reparación corresponde a una respuesta del Estado frente a un reproche social y debidamente tipificado como delito, no puede considerarse la tercera vía como una línea argumentativa que protege los derechos e intereses de las víctimas y su relativa satisfacción, como tampoco, los intereses del delincuente, que observa la resocialización como mejores alternativas frente al delito, y en ningún caso las necesidades de prevención político criminal, ni como una herramienta de prevención general o especial, porque en ellos no prima el interés público y ni siquiera el privado.

Legitimación Activa de los Delitos Tributarios en el Acuerdo Reparatorio.

En relación a lo planteado anteriormente, habiendo expuesto las líneas temáticas referidas a la salida alternativa del acuerdo reparatorio, a continuación, se procederá a profundizar la relación existente entre este procedimiento y las aristas que surgen de los delitos tributarios, que afectan por una parte el orden público económico (de efecto patrimonial) y principalmente el bien jurídico de la fe y confianza pública (de efecto social).

Es un hecho público y notorio que a la elaboración de esta investigación, existen antecedentes suficientes respecto de las investigaciones judiciales conducidas por el Ministerio Público en contra de diversos imputados por hechos cometidos y referidos a delitos tributarios. En este sentido, diversas discusiones se

han ido reinstalando en el ámbito judicial, como cuestiones esenciales para sancionar penalmente este tipo de delitos.

Históricamente, el DT se ha caracterizado como una materia deficiente y carente de sistematización y de técnica respecto de los delitos en contra del orden público económico, principalmente en cuanto a la uniformidad de los hechos que solo se castigan con sanción pecuniaria y aquellos en los cuales se les sancionan penalmente.

Frente a esta carencia e ineficacia, la Ley N°13.305, en su artículo 207 N°1 en relación al DFL N° 190, de fecha 25 de marzo de 1960, elabora el primer CT Chileno, que contempla diversos delitos tributarios en los números 4, 5, 8, 9, 12 y 13 del artículo N° 97 y en el artículo N° 100. Estas normas establecen una nueva responsabilidad del SII fuera de las ya existentes⁸, consistente en la persecución de la responsabilidad penal del delinciente tributario, dotándolo de las atribuciones necesarias para el establecimiento de los hechos que constituirán el fundamento de la acción penal, atribución última, contenida en el artículo N° 162 del CT, que faculta al Director del SII para deducir la correspondiente querrela o denuncia o requerir al Consejo de Defensa del Estado para su defensa, conteniéndose la legitimación activa para su acción.

⁸ La aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias, en conformidad al CT y el Estatuto Orgánico.

Por lo tanto, a causa de esta adecuación legal en el ámbito tributario, esta legitimación activa que otorga la norma, el Director del SII se encuentra dotado de atribuciones necesarias para el establecimiento de los hechos que constituirán el fundamento de la acción penal, permitiendo la presentación de querellas deducidas en forma responsable y con antecedentes probatorios suficientes para que las acciones prosperen.⁹

En consonancia con lo anterior, se puede apreciar un avance importantísimo en materia tributaria, en el sentido que consigue que el titular exclusivo de la acción penal tributaria sea el Director del SII. No obstante este avance, la acción penal quedó encausada y limitada a solo acciones penales de carácter nominativas a personas claramente identificadas, basados en criterios técnicos, y no en acciones innominadas.¹⁰

Posteriormente, con la llegada e inicio de la aplicación de la Reforma Procesal Penal Ley N° 19.806, generó la adecuación de un conjunto de normas en materia procesal penal, es decir, el Código Procesal Penal, contempló la modificación del Artículo N° 162 del CT que amplía la norma para su funcionamiento, ya no solo limitada a la legitimación activa y titular exclusiva del Director del SII, sino que además está llamado a ejercer los derechos como

⁹ Previa a la interposición de la querella a juicio del Director del SII, se requiere una etapa previa de investigación administrativa, con la finalidad que sirva y se constituya de garantía para los contribuyentes en el sentido de no ser expuestos a sistema de justicia penal.

¹⁰ Al tratarse de una acción penal innominadas, se caracteriza por ser una acción abierta y dirigidas en contra de quien resulte responsable sin una evaluación previa de las pruebas en que se sustenta dicha querella o denuncia.

víctima y la facultad de arribar a acuerdos reparatorios en conformidad al artículo N° 241 del Código Procesal Penal.

En este sentido, es necesario observar que esta adecuación legislativa pone de manifiesto la legitimación activa de la acción titular, condicionada solo a efectos patrimoniales, al señalar que los acuerdos reparatorios no podrán contemplar el pago de una cantidad de dinero inferior al mínimo de la pena pecuniaria, sin perjuicio del pago del impuesto adeudado y los reajustes e intereses penales que procedan de acuerdo al artículo N° 53 este Código, confirmando la prevalencia de un interés público de tipo patrimonial por sobre la fe y confianza pública, en detrimento nuevamente de la amenaza penal y eficacia y validez norma.

En consecuencia, si la infracción pudiere ser sancionada con multa y pena corporal, el Director del SII como titular de la acción penal, podrá discrecionalmente, es decir, “Facultativamente”, interponer la respectiva denuncia o querrela o enviar los antecedentes al Director Regional para que aplique la multa que correspondiere a través del procedimiento administrativo.

Se puede apreciar entonces, que la discusión, debate y problema jurídico planteado en la presente investigación, se encuentra en función de esta adecuación tributaria del artículo N° 162 del CT en concomitancia al artículo N° 241 del Código Procesal Penal, unida al artículo N° 7 literal g) de la Ley Orgánica

del SII, que otorga facultades exclusivas de ejercer la acción penal por delitos tributarios sancionados con pena corporal por el Director del SII, acción amparada bajo antecedentes de criterios técnicos, y los efectos en el proceso penal.

Dualidad Procesal en la Discrecionalidad de Deducir Denuncia o Querrela del Director del SII.

Teniendo en cuenta que esta relación jurídica actualmente permite sancionar las conductas dolosas tributarias de los contribuyentes, que comúnmente emiten facturas falsas, se produce un conflicto de acción del SII, en cuanto a la decisión después de la fiscalización y haber realizado el proceso administrativo, es decir, perseguir la sanción penal o derechamente asegurar que las personas paguen sus impuestos.

En este sentido, se produce una dualidad procesal, en el sentido que existen dos posibles decisiones de actuación para un mismo delito tributario y para la facultad, discrecionalidad o titularidad de la acción. Entonces queda la interrogante planteada, es decir, de cuáles serán los intereses reales del Director del SII en función de esta facultad discrecional, de perseguir penalmente los delitos tributarios para conseguir una efectiva sanción penal o asegurar los efectos patrimoniales del Estado mediante el aseguramiento del pago de los impuestos por parte de los contribuyentes.

Las razones o fundamentos que el SII ha tenido para ejercer la facultad discrecional de denunciar o querellarse mediante la acción penal, se encuentra observada en primer lugar en función del rol de la administración tributaria, es decir, se constata un procedimiento de recopilación de antecedentes de naturaleza administrativa previa a la decisión del Director.¹¹ (Subdirección Jurídica del SII, 2017)

En segundo lugar, se busca impedir el doble juzgamiento de eventuales delitos en sede administrativa y penal tributaria, aplicándose el principio de “Non bis in ídem”, como también evitar unas acciones judiciales entre particulares, o de órganos y servicios públicos que persigan injustificadamente a los contribuyentes. (Subdirección Jurídica del SII, 2017)

En tercer orden, la facultad del SII es ejercer la acción penal como un fin último, es decir, el recaudatorio, que se condice con los principios del DP de última ratio. Este principio observa que la acción penal debe quedar reservada exclusivamente a hechos que atenten gravemente¹² contra la organización social y que no tengan otra forma efectiva de sanción. (Subdirección Jurídica del SII, 2017)

¹¹ El procedimiento de recopilación, es realizado por fiscalizadores con alto conocimiento y especialización en auditorías tributarias y modelos de negocios. Las funciones y tareas del organismo es recabar antecedentes técnicos, y solo una vez tomada la decisión de presentar denuncia o querrela, en base a las recopilaciones efectuadas e informes pertinentes. Por lo tanto, la decisión de ejercer o no la acción penal por delitos tributarios se funda en informes que contienen análisis técnicos y legales sobre irregularidades detectadas.

¹² El ejercicio de la acción penal por los delitos tributarios, tienen un efecto disuasivo y un objetivo recaudatorio de impuestos.

Sin aún entrar en la discusión del procedimiento penal de conformidad al artículo N° 241 del Código Procesal Penal, la discusión parlamentaria en función de la Ley N° 19.806 sobre el ejercicio de la acción penal, se observa que administrativamente el SII no cuenta con un procedimiento interno a través del Departamento de Delitos Tributarios, donde los antecedentes probatorios son revisados y sometidos a la opinión jurídica del Departamento de Defensa Judicial, control que permite al Director resolver de interponer o no la querrela respectiva.

Una posible ampliación y derivación de facultades y discrecionalidad de investigar desde el SII hacia el Ministerio Público como se discute hoy en sede legislativa, en orden a investigar las irregularidades que se derivan de las declaraciones impositivas realizadas por los contribuyentes, y que pueden ser constitutivas de delitos comunes o, potencialmente, de delitos tributarios, más allá del procedimiento y control jurídico interno, pone de manifiesto “La inseguridad y la situación de peligro no solamente de la amenaza penal y validez de la norma lesionada, sino también, en el cual la fe y confianza pública, como el mismo orden público y económico se ven afectados”.

No obstante lo anterior, lo que debe quedar claro que la función que se cumple en sede administrativa radicada en el SII, corresponde a aquellas actividades de naturaleza contenciosa administrativa, reflejado en auditorías, mecanismos de fiscalización y estudios técnicos, que permiten determinar la

existencia de un ilícito.¹³ En este sentido, el criterio histórico de este servicio, al momento de ejercer las facultades del Director de la acción por delito tributario, está supeditado a criterios eminentemente técnicos.

En consecuencia y bajo esta misma perspectiva, es relevante mencionar que el informe jurídico emitido por la subdirección jurídica sobre el proyecto de ley que cambia la titularidad existente de la acción penal por delitos tributarios, permite a analizar los criterios técnicos que definen la decisión de denunciar o querrellarse respecto de los hechos delictivos tributarios.

i. La gravedad de las irregularidades detectadas o perjuicio fiscal.

Primero se evalúa el total del perjuicio fiscal, luego para una evaluación integral de la magnitud del perjuicio producido, se considera la proporción que representa el monto de los tributos evadidos producto del delito, en el total de los impuestos pagados por el contribuyente de que se trate, en los períodos respectivos. Asimismo, tratándose de delitos tributarios en que el perjuicio fiscal se produce por el aumento indebido del gasto necesario para producir la renta, podrá considerarse la proporción que el gasto deducido de impuesto, producto del ilícito, represente en el total de gasto rebajado por el contribuyente en los periodos correspondientes. (Subdirección Jurídica del SII, 2017)

¹³ Esta corresponde al estudio amplio y técnico, analizar a fondo los antecedentes para determinar si los hechos son constitutivos de delitos.

- ii. **La reiteración o reincidencia en la comisión de los delitos.** Debe entenderse por reiteración la repetición de la conducta antijurídica antes de ser condenado por un delito tributario de la misma naturaleza y por reincidencia, la ejecución de una o más infracciones por un sujeto después de haber sido condenado por un delito tributario de la misma naturaleza. (Subdirección Jurídica del SII, 2017)

- iii. **El uso de asesoría tributaria para llevar a cabo el delito.** Corresponde a la relación circunstancia de que sin el uso de la asesoría tributaria el contribuyente no hubiese cometido delito tributario o el perjuicio fiscal hubiese sido considerablemente menor al que se obtuvo con el uso de dicha asesoría; y, por otra parte, en el nivel de reproche que genera el uso de asesoría especializada recogido como agravante en el artículo N° 111 del CT. (Subdirección Jurídica del SII, 2017)

- iv. **El efecto ejemplarizador o pedagógico en otros contribuyentes o sector de la economía en el cual actúa.** Este criterio busca coartar la propagación de figuras delictivas o evasivas para determinado grupo de contribuyentes o para una zona determinada, y/o generar un cambio de conducta en un grupo de contribuyentes determinado. (Subdirección Jurídica del SII, 2017)

- v. **La calidad y suficiencia de la prueba reunida.** Este criterio señala que en el actual sistema acusatorio, el estándar de evidencia requerido para condenar a un imputado se establece en que: “Nadie podrá ser condenado por delito sino cuando el tribunal que lo juzgare adquiriere, más allá de toda duda razonable, la convicción de que realmente se hubiere cometido el hecho punible objeto de la acusación y que en él, hubiere correspondido al acusado una participación culpable y penada por la ley”.¹⁴ (Subdirección Jurídica del SII, 2017)
- vi. **La factibilidad de obtener una condena por delitos tributarios del o los querellantes.** Criterio que corresponde a la circunstancia que debe ser analizada en función con los otros criterios observados anteriormente, en relación a la jurisprudencia de la cual se puede extraer la interpretación dada por los jueces a una situación de similar naturaleza. (Subdirección Jurídica del SII, 2017)

En consecuencia, en los casos que en virtud de los criterios señalados se decida no ejercer la acción penal y existiendo conductas ilícitas, la ley contempla que se debe aplicar una **sanción de carácter pecuniario**, conforme al procedimiento especial establecido en el artículo N° 161 del CT, por el juez del

¹⁴ Implica que el nuevo sistema de justicia criminal, exige un alto estándar de convicción de la prueba. Por lo tanto, es un alto estándar que establece el legislador, mediante una alta calidad y suficiencia de la prueba reunida que es determinante, al momento de decidir si se presente denuncia o querrela por los delitos tributarios o la aplicación de una multa.

Tribunal Tributario y Aduanero¹⁵ (ahora en adelante, TTA). (Subdirección Jurídica del SII, 2017)

Podríamos destacar entonces que si bien los criterios de acción penal están plenamente identificados, la sanción de carácter pecuniario se determina en función de un hecho anómalo, grave y pernicioso, que atenta contra los principios básicos en el cual se fundamenta el ordenamiento jurídico tributario, el equilibrio en el orden público económico y la buena fe de los contribuyentes que cumplen con las normas tributarias, permitiendo garantizar la aplicación gratuita y equitativa de los tributos, afectando la capacidad del Estado para cumplir sus funciones de administración pública y de provisión de servicios y bienes básicos.

De esta forma el razonamiento utilizado para la interposición de una multa como sanción de una comisión de delitos tributarios en sede administrativa, de acuerdo a la práctica internacional y estadísticas nacionales, informan que la vía de sanción pecuniaria resulta tanto o más efectiva que la acción penal, porque la posibilidad de obtener una multa en los TTA se encuentra en un margen desde el 50% hasta el 300% del perjuicio fiscal defraudado, en cambio del total de condenado por querellas de delitos tributarios solo se ha obtenido sentencias de cárcel efectiva para el 9,4% de ellos, cuyas multas alcanzan tan solamente el

¹⁵ Representa una manifestación del *ius puniendi* del Estado.

15,3% del perjuicio fiscal perseguido, no obstante en los TTA la multa mínima de aplicarse alcanza el 50% del perjuicio fiscal.¹⁶

En este sentido, dentro del análisis realizado anteriormente, es legítimo razonar si aun encontrándose plenamente determinados los criterios de la acción penal tributaria y frente a la decisión de presentar denuncia o querrela al Ministerio Público, “Al parecer es mucho más atractiva la posibilidad de obtener una reparación por vía de la sanción patrimonial, porque los intereses del orden público económico parecieran tener mayor importancia en relación a los bienes protegidos de la fe y confianza pública”.

Modelo Patrimonialista y la Potestad Tributaria como Bien Jurídico Protegido.

Desde la perspectiva tributaria, el razonamiento observado en el párrafo anterior, se encuentra sustentado en la potestad tributaria, cuyo ejercicio hace posible el funcionamiento del aparato estatal sólo en la medida en que los contribuyentes no sean sometidos a una carga excesiva que ahogue su potencial de rendimiento (principio de conservación de la fuente) y a que se garantice la vigencia del principio de igualdad ante la ley.

En particular el cumplimiento de las obligaciones tributarias se justifica en la existencia misma del Estado, es decir, un Estado impositivo que opera sobre la

¹⁶ Al respecto las penas corporales aplicables a los mismos son compatibles con sanciones administrativas y civiles.

base de que los ingresos provenientes de los impuestos en sus diversas formas han de ser suficientes para asegurar los fines estatales o, desde otra perspectiva, de que las necesidades fiscales no justifican por sí solas ninguna otra intervención en las libertades de los ciudadanos en el ámbito económico.

Ello tiene como presupuesto la idea de que la voluntad de los agentes económicos privados en el sentido de obtener rendimientos de su trabajo es lo suficientemente fuerte como para asegurar al mismo tiempo la obtención de rendimientos tributarios. Estado impositivo y economía de mercado se corresponden, en cuanto que ambos presuponen el dualismo entre Estado y sociedad y, con ello, la vigencia del principio de subsidiaridad en los términos del artículo N° 1 de la Constitución Política de la República¹⁷.

Este Estado impositivo implica entonces, la creación de una serie de instituciones jurídicas que permiten garantizar el modelo patrimonialista¹⁸ como un bien jurídico protegido, es decir, los delitos tributarios. Las maquinaciones fraudulentas, el quebrantamiento de medidas conservativas y de sanciones, la

¹⁷ Artículo 1º. Las personas nacen libres e iguales en dignidad y derechos. La familia es el núcleo fundamental de la sociedad. El Estado reconoce y ampara a los grupos intermedios a través de los cuales se organiza y estructura la sociedad y les garantiza la adecuada autonomía para cumplir sus propios fines específicos. El Estado está al servicio de la persona humana y su finalidad es promover el bien común, para lo cual debe contribuir a crear las condiciones sociales que permitan a todos y a cada uno de los integrantes de la comunidad nacional su mayor realización espiritual y material posible, con pleno respeto a los derechos y garantías que esta Constitución establece. Es deber del Estado resguardar la seguridad nacional, dar protección a la población y a la familia, propender al fortalecimiento de ésta, promover la integración armónica de todos los sectores de la Nación y asegurar el derecho de las personas a participar con igualdad de oportunidades en la vida nacional.

¹⁸ Es una vertiente patrimonial que es reconocida por la doctrina absolutamente dominante, tanto en Chile, como en el extranjero. Se presenta como un bien jurídico distinto del patrimonio privado.

actividad económica informal, el abuso de franquicias y beneficios tributarios y delitos tributarios que pueden cometer funcionarios del Servicio, otros funcionarios públicos o municipales, notarios, conservadores, archiveros y otros ministros de fe, muestran la importancia que tiene el modelo patrimonialista como efecto de protección penal respecto del patrimonio público.

Esto indica que si este razonamiento final que puede observar el Director del SII en mérito de las facultades discrecionales otorgadas por la ley para deducir denuncia o querrela frente a hechos que constituyan delitos tributarios, claramente a juicio de este investigador cualquier procedimiento que se adopte para sancionar estas conductas dolosas penales e incluyendo específicamente la salida alternativa del acuerdo reparatorio en el procedimiento penal, siempre perseguirá y será más atractiva la reparación a través de una multa que observando el real interés público como es la fe y confianza pública, afectando en definitiva la eficacia de la norma en el proceso penal, como su validez en la amenaza penal.

Dado este contexto por el cual se ha avanzado, es esencial adoptar un primer alcance jurídico a analizar, referido a la relevancia y reconocimiento legítimo de la actividad administrativa del SII en la legitimación activa de la persecución del interés patrimonial en beneficio del Estado, no obstante, también realizar un reconocimiento que la persecución penal por más instrumentos y evidencias técnicas que exista respecto de un delito tributario, el fin último siempre concluirá en la persecución de la pena pecuniaria más que la pena corporal,

porque el atractivo de la reparación siempre será en función de obtener una mejor compensación económica mediante la facultad exclusiva del SII de conseguir el efecto recaudatorio.

En segundo término, también es plausible señalar que si bien la exclusiva titularidad del ejercicio de la acción penal se encuentra radicada en el Director del SII, consagrada en conformidad el artículo N° 162 del CT y en el artículo N° 7 literal g) de la Ley Orgánica del este Servicio, que le otorga la facultad exclusiva de ejercer la acción penal por delitos tributarios sancionados con pena corporal, materializada por la presentación de la respectiva denuncia o querrela, sus resultados en sede penal, demuestran una ineficacia del proceso penal, al existir en definitiva un interés distinto de tipo pecuniario en vez de conseguir una efectiva disuasión social.

En consecuencia, se puede postular que el modelo patrimonialista posee absoluta relevancia en el orden público económico, dado que funciona condicionada en una lógica de perseguir el incumplimiento de una obligación patrimonial legalmente establecida que provoca un daño económico al acreedor tributario, es decir, al Fisco, justificada en que la naturaleza jurídica de la obligación es emanada directamente de la ley.

Finalmente, la observación realizada en párrafos anteriores, permiten demostrar que el sistema patrimonialista rechaza los delitos tributarios de bagatela

y de mera actividad, dado que exige una evasión de cierto monto para otorgar al hecho relevancia penal, monto que a juicio de este investigador que en función del inciso segundo del artículo N° 241 del Código Procesal Penal respecto del acuerdo reparatorio, reduce la posible sanción penal a bienes jurídicos de carácter patrimonial, permitiendo aproximar en forma parcial que el sistema penal procesal es una segunda vía necesaria construida por el legislador para la recuperación y recaudación fiscal no obtenida en sede administrativa.

Por último, el sistema patrimonialista en la determinación de los sujetos activos del delito, trata de sancionar un perjuicio patrimonial, pudiendo ser autores del hecho todos los que han intervenido en él con cierta intensidad, dominándolo o según lo exijan las diversas concepciones sobre la autoría.

Sin embargo, se debe abordar la observación del modelo institucionalista, denominado “Ciudadano-institucionalista de la Obligación Tributaria”, que obedece al deber de colaborar en la mantención y funcionamiento del aparato estatal. Desde la perspectiva del modelo del Estado impositivo, se trata del deber ciudadano de contribuir mediante pagos en dinero a la mantención del modelo, como garantía de la simbiosis entre Estado social y Estado de Derecho.

De acuerdo a la lógica planteada por el profesor Alex Van Weezel, el estatus de ciudadano, del que cada persona se beneficia, procede de la vigencia de un orden normativo que, en su aspecto económico-social, subsiste en el Estado

impositivo. Este auto comprensión del ciudadano se articula en parte en una serie de deberes de carácter positivo, que exceden el contenido del *neminem laede*¹⁹ y obligan a la construcción de un mundo en común con los demás ciudadanos. La obligación tributaria adquiere así un carácter institucional, que se expresa en el deber positivo de contribuir al mantenimiento del orden económico-estatal concretado en el Estado impositivo. (Alex Van Weezel, 2015)

Sin embargo, a juicio de este investigador el propósito de la construcción de un mundo en común con los demás ciudadanos bajo esta lógica de un modelo institucionalista, tampoco sería posible si los delitos tributarios no alcanzan a tener una real eficacia en el sistema penal y procesal penal como para disuadir las conductas delictivas en materia económica tributaria en el conjunto de la sociedad.

Dicho de otra manera, el conjunto de la sociedad funciona relacionada en un contexto de orden económico, mediante el desenvolvimiento armonizado entre los actores y agentes socio-económicos. En este sentido, la falta de disuasión desde el contexto jurisdiccional hace permeable que las conductas delictivas en el orden tributario incidan finalmente en el orden público económico y la sanción penal en función de esta amenaza penal como de la validez de su norma se diluye y suprime.

¹⁹ Es un principio tradicional del Derecho Civil el que ya en el Derecho Romano se enunciaba como *neminem laedere*: no debe causarse daño a nadie. <http://servicios.laverdad.es/servicios/cuadernosalud/pg130506/suscr/nec1.htm>.

Lo anteriormente expuesto se complementa en función de la siguiente observación. El derecho, que se verifica como el organizador del orden social, atiende de manera especial al orden económico, por ello, actualmente existe un derecho económico que se manifiesta mirando la intervención estatal en la economía. (Reinaldo Calvachi Cruz, 2002)

Por consiguiente, la importancia del derecho como organizador de estas relaciones de orden social en las temáticas económicas, generan que la confianza y la fe pública sea garantizada por esta disuasión de sanción penal frente al sujeto activo tributario, extrapolarlo un mensaje jurídico social en el comportamiento que deben adoptar los ciudadanos en materia económica y en virtud de este deber ciudadano de contribuir mediante los actos de comercio, actos tributarios y el pago de las obligaciones tributarias al mantenimiento del orden económico-estatal concretado en el Estado impositivo.

La transgresión del orden económico es al mismo tiempo una transgresión y/o incumplimiento de las normas jurídicas que protegen a dicho orden, y por tanto, los ilícitos de carácter penal en este ámbito devienen en ilícitos penales de orden económico. Doctrinariamente se ha sostenido que el DP económico, siendo una rama del derecho económico, es el conjunto de normas jurídicas-penales que protegen el orden económico. (Reinaldo Calvachi Cruz, 2002)

El orden económico establece los parámetros y las relaciones jurídicas entre la institucionalidad estatal y los agentes económicos privados. En ese contexto, el DT que es un derecho económico regula las infracciones penales de orden tributario. La criminalidad económica o de cuello blanco ha merecido especial énfasis de estudio por parte de las ciencias criminológicas dado su auge y repercusión social. (Reinaldo Calvachi Cruz, 2002)

No cabe duda que en la sociedad actual los delitos tributarios han merecido una especial atención por parte de las legislaciones nacionales, ya que su ámbito de afectación toca a la organización misma del Estado en cuanto a la funcionalidad económica de la administración pública, esto es, a la actividad financiera del Estado. (Reinaldo Calvachi Cruz, 2002)

Las tres últimas menciones señaladas anteriormente, permiten concluir este acápite, señalando que dado el sentido particular el DT y el DP, las normas están presentes como garantes de un bien jurídico protegido de carácter colectivo, para salvaguardar la estabilización de la confianza pública, es decir, el injusto tributario penal es siempre una perturbación social que supera el mero conflicto entre autor y víctima y evoca una dimensión pública.

De los Delitos Tributarios

Para el DT, el delito, es una conducta típicamente antijurídica y culpable, que la ley amenaza con una pena bajo ciertos presupuestos materiales y procesales. (Alex Van Weezel, 2015)

En este sentido las descripciones de conductas en principio antijurídicas que realiza la ley están sujetas a un requisito constitucional básico denominado “Principio de Legalidad”, estipulado en la Carta Fundamental en el artículo 19 N° 3 incisos 7° y 8°. Es por ello que inmediatamente surge el principio de la “Tipicidad”, en el cual debe contener un verbo rector que describe el comportamiento de que se trata. (Alex Van Weezel, 2015)

Respecto de las “Acciones y Omisiones” en el DT, el delito es totalmente aplicable cuando exista el dolo o maquinaciones fraudulentas siempre que se trate de conductas orientadas en las declaraciones y presentación de documentos, sin embargo, también tipifica la ausencia de tales declaraciones y documentos, en el cual el ordenamiento jurídico les otorga un significado preciso consistente en una cierta garantía de veracidad.²⁰

²⁰ Por ejemplo, quien incorpora a su contabilidad facturas falsas, pero correspondiente a operaciones reales, no comete un delito contra la Ley de IVA, aunque el resultado de la operación consista en una disminución del monto del impuesto que debe pagar, pues el sujeto no es garante de la autenticidad de las facturas emitidas por terceros. Ello es correcto aunque el contribuyente casualmente sepa de la falsedad de las facturas y aunque la incorporación den la contabilidad sea una conducta activa.

Los delitos tributarios tratan de sancionar principalmente un perjuicio patrimonial. En este entendido, pueden ser autores del hecho todos los que han intervenido en él con cierta intensidad, dominándolo o según lo exijan las diversas concepciones sobre la autoría, sin importar la calificación de contribuyente. Pero asimismo, el legislador se esfuerza por resaltar el carácter fraudulento, malicioso o doloso de ciertas conductas, o bien el hecho de que ha de tratarse de maniobras o maquinaciones al menos destinadas a ocasionar un perjuicio patrimonial al Fisco por medio de la evasión de tributos²¹. (Alex Van Weezel, 2015)

En consecuencia el modelo patrimonialista nuevamente aparece como una justificación de la acción penal en materia de DT, en el cual la “Autoría y Participación” se reconduce a un problema de la intervención delictiva en el ámbito económico y empresarial, que otorga una calificación en función de la “Especialidad” del delito tributario y a la determinación de la competencia al interior de la empresa.

A mayor abundamiento, la especialidad del delito tributario, encuentra su naturaleza jurídica, en la delimitación del círculo de los posibles sujetos activos de delitos que los tipifica, es decir, la norma que la sustenta se encuentra observada en conformidad al artículo N° 99 del CT, señalando y definiendo el sujeto activo desde una perspectiva, con doble significancia.

²¹ El legislador intenta de ofrecer un fundamento plausible para la criminalización de conductas que, consideradas en sí mismas, bien podrían estimarse simples contravenciones.

Dicho de otra manera, los tipos penales se encuentran representados y redactados mediante conductas que aparecen como infracciones a obligaciones determinadas, es decir, el deber de veracidad al hacer la declaración inicial de actividades, deber de declarar correcta y oportuna de las obligaciones tributarias, ordenamiento jurídico que dispone la aplicación de las penas a quienes deban cumplir dichas obligaciones, y respecto de las personas jurídicas, se apliquen a los gerentes o administradores o quienes hagan su veces, referido a los socios a quienes corresponda el cumplimiento de las obligaciones tributarias.²²

Indiscutiblemente antes de avanzar en el marco de los delitos tributarios, es necesario identificar claramente quien es el sujeto activo, es decir, puede ser cualquier persona o si debe ser única y necesariamente, el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Esta identificación, se complejiza dada la existencia que en la legislación chilena no contempla únicos delitos tributarios, porque existen muchas conductas con sanciones penales que, usualmente, se relacionan con la idea general de sustraerse de pagar un impuesto o de conseguir beneficios improcedentes de parte del Fisco.

En la discusión chilena, existen dos polos de opiniones al respecto. En primer lugar se concibe el delito tributario como un delito de sujeto indiferente, es decir, constituye un delito común, que puede ser cometido por cualquiera que se

²² En el mismo sentido, el artículo N° 99 en relación al artículo N° 100, ambos del CT, establece esta especialidad de la norma estableciendo expresamente una figura con sujeto activo cualificado, destinada en principio a sancionar al contador en su calidad de tal, es decir, con independencia de su calidad de participe en alguno de los delitos del artículo N° 97 del CT.

encuentre en una posición fáctica idónea, por lo cual, la calidad de contribuyente no constituye un requisito del delito. En este sentido, esta teoría se fundamenta en la forma de tipificación impersonal que emplea el CT²³ en la mayoría de los ilícitos. (María Magdalena Ossandón Widow, 2007)

En esta misma línea de ideas, el hecho que existan delitos en que sí se exige una calidad especial en el sujeto activo (por ejemplo, artículo 100 para el caso del contador), sería un indicio más para demostrar que cuando ello no es así el delito puede cometerlo cualquiera. En consecuencia, la regla general es que cualquier puede cometer ilícito. Pero ello no obsta a que en ciertos casos la calidad de contribuyente sí constituya un elemento del delito. (María Magdalena Ossandón Widow, 2007)

En segunda instancia y desde otro punto de vista, el delito tributario es concebido como un delito especial. No obstante, la indeterminación acerca del sujeto activo en muchas de las figuras delictivas tributarias, se considera que las conductas que las integran deben ser realizadas siempre por un contribuyente. Para justificar esta segunda hipótesis, los argumentos gramaticales y sistemáticos²⁴, señalados en el artículo N° 97 que posicionan geográficamente en

²³ Por ejemplo, sobre el artículo 97 N°4 inciso primero, se ha dicho que “El tipo penal no contempla como único participante a una persona que tenga el carácter de contribuyente, ya que sólo basta para ese fin, que exista la situación de hecho de haberse presentado declaraciones maliciosamente incompletas o falsas”.

²⁴ No se puede sostener una solución convincente sobre la base de este argumento expuesto. El análisis sistemático y gramatical de las normas pertinentes contenidas en el CT no ofrece un sustento demasiado sólido, dado que existen imprecisiones, vaguedades y contradicciones que impiden atribuirles un único significado.

el CT “De los Contribuyentes y Otros Obligados”, confirmarían que el delito tributario es especial. (María Magdalena Ossandón Widow, 2007)

En consonancia con lo anterior, el inciso final del N° 4 del artículo 97 del CT agregado en conformidad al artículo N° 19.738 (Diario Oficial de 19 de Junio de 2001) confirmaría también que el delito tributario es especial, como argumento a favor de la incomunicabilidad de la calidad especial exigida por el tipo a los terceros que carecen de ella, señalando claramente la sanción al que confeccione, venda o facilite ciertos documentos falsos, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en los demás incisos del mismo numeral en que se inserta. (María Magdalena Ossandón Widow, 2007)

La historia fidedigna demuestra que precisamente lo que se quiso con ella fue evitar que los terceros que colaboraban con contribuyentes, proporcionándoles documentos falsos para que éstos cometieran delitos tributarios, quedaran impunes o fueran sancionados por delitos generales de menor penalidad. Ese tercero no era antes, ni puede ser ahora, coautor de la infracción tributaria general. Luego de la modificación, ese tercero es autor de una infracción específica y nueva y antes de la modificación, ese tercero sólo podría haber sido autor de algún delito común del Código Penal, en cuyo se encuadran los hechos. De haber

sido antes coautor del ilícito tributario, carecería igualmente de sentido que se crearía un tipo específico para él.²⁵

En virtud de lo expuesto anteriormente, las posiciones observadas ponen de manifiesto una primera postura de aquellos que defienden “En que no se requiere la calidad de contribuyente para cometer el delito”, sin embargo, de todos modos sería necesaria la existencia de una obligación de carácter tributario para con el Fisco, en torno al cual se configuraría el delito. (María Magdalena Ossandón Widow, 2007)

Una segunda postura estaría observada, en el sentido que se concibe al delito tributario como delito especial propio, que advierte que lo que es la calidad de contribuyente, pero que las propias definiciones que da la ley sobre lo que se entiende por tal²⁶, implican que bien puede ser alguien diferente del que ejecutó el hecho gravado, que resulte obligado al pago. (María Magdalena Ossandón Widow, 2007)

De la misma forma, se distinguen dos clases de delitos tributarios. En primer orden, se encuentran los delitos “Propiamente Tributarios” o “Tributarios en Sentido Estricto”, en el cual la existencia de un hecho gravado y un contribuyente es presupuesto necesario del ilícito y en segundo orden, los delitos “Asimilados”,

²⁵ En el trasfondo teórico esta concepción refleja la idea de que “un delito tributario de acuerdo a su naturaleza, exige como presupuesto previo la existencia de un hecho gravado y de un sujeto, “El Contribuyente”, obligado al pago del impuesto, tributo o gravamen correspondiente.

²⁶ Artículo 8º del CT y Artículo 3º de Decreto Ley Nº 825 de IVA. Profesor Ortiz Quiroga.

en el cual no existe un hecho gravado y un contribuyente que sea presupuesto necesario del ilícito.²⁷

Siguiendo esta misma lógica, la regulación de los delitos que atentan contra el patrimonio del Estado en el derecho chileno, adquiere un primer análisis jurídico, en el sentido que el artículo 97 N° 4 del CT, establece una clara restricción relativa al sujeto activo de los delitos que contempla. En términos simples, cuando se refiere a una restricción relativa, la norma se focaliza en el contribuyente de la Ley de la Renta, caracterizado como aquel que puede acceder a beneficios tributarios en función de donaciones realizadas.²⁸

De igual modo el artículo 97 N° 5 del CT, la especialidad del delito tributario, evoca a un sujeto activo superfluo, es decir, focaliza estas tipificaciones a los socios, a quienes corresponde el cumplimiento de las obligaciones, describiendo el uso de la razón social, en la representación de las personas jurídicas las sociedades de personas²⁹, es decir, esta disposición podría hacer extensiva la responsabilidad penal, dado que postular a la representación de una persona jurídica y tener el deber de cumplir una obligación tributaria son posiciones jurídicas no necesariamente coincidentes. (Alex Van Weezel, 2015)

²⁷ Finalmente el problema se reduce a discernir a qué clase de ilícito corresponde cada una de las figuras del CT, sin afirmar que en todas ellas sea necesaria la calidad de contribuyente en el sujeto activo del delito.

²⁸ La norma es todavía más restrictiva y se refiere sólo al contribuyente del impuesto a la renta de primera categoría.

²⁹ En relación a las sociedades de personas, si nada dice en la escritura social se entiende que la tienen la responsabilidad todos los socios administradores.

Características especiales de los delitos Tributarios

1) La relación tributaria como presupuesto.

El análisis de estos delitos debe realizarse sobre la base de que siempre debe existir una relación tributaria. El fraude no se trata de una forma cualquiera de cometer ilícitos, es decir, no se está ante cualquier maquinación engañosa por la que se busca perjudicar al Fisco, sino más bien, que los delitos tributarios se insertan, del algún modo, en o a propósito de la especial relación que existe entre el Estado y los contribuyentes. (María Magdalena Ossandón Widow, 2007)

Esa relación jurídico-tributaria se traduce en deberes extrapenales específicos a través de los cuales se expresa una especial vinculación entre el ciudadano y el Estado, concretamente manifiesta en el deber de los particulares de aportar de una parte de su patrimonio para cubrir los gastos del Estado y permitirle ejercer sus funciones. Al enfrentar el problema del sujeto activo y partiendo siempre de la base de que estamos en el contexto de una relación tributaria, debiendo asumir tres posiciones. (María Magdalena Ossandón Widow, 2007)

- a) El delito tributario tipifica lesiones o puestas en peligro del patrimonio público realizadas por cualquier sujeto a propósito o con ocasión de esa relación (delito común y de dominio).

- b) El delito tributario tipifica lesiones o puestas en peligro del patrimonio público realizadas por un sujeto cualificado que está en una posición especial para afectar el bien jurídico (delito especial de dominio).

- c) El delito tributario constituye una forma de sancionar la infracción de los deberes que surgen en la relación del Estado con los contribuyentes u otros obligados tributarios, que afecta o puede afectar ese patrimonio (delito especial de infracción de deber).

2) La obligación tributaria.

Lo propio de la relación tributaria es que implica una vinculación entre la esfera individual y la del Estado, necesaria para la subsistencia de nuestra sociedad. Esa vinculación envuelve una obligación de características particulares, especialmente en cuanto a su origen. En efecto, sobre los hechos generadores de renta (el hecho imponible) “Recae una pretensión de cobro por parte de la Administración, y ello sin que previamente haya ésta efectuado una prestación en favor del obligado”. (María Magdalena Ossandón Widow, 2007)

Se trata, entonces, de una obligación en la que el título jurídico del que deriva la pretensión del Estado prescinde de toda acción del sujeto pasivo; la voluntad del contribuyente que sufre el cobro de riqueza es ajena a la producción de la obligación jurídica. En sentido técnico, como afirma (Lo Monte, 2006), los tributos son un “Ingreso obligatoriamente recaudado en virtud de la potestad

tributaria del Estado, sin ninguna justificación que legitime el motivo de la recaudación”. (María Magdalena Ossandón Widow, 2007)

Por supuesto que existen razones subyacentes que respaldan este cobro, pues los tributos se recaudan, en última instancia, para el bien de la comunidad, para permitir al Estado lograr sus propios fines y satisfacer así las exigencias públicas. La obligación tributaria, entonces, bien puede vincularse y justificarse dentro la estructura de un Estado social y democrático de Derecho, dentro del cual “El pago del tributo se encuadra en el cumplimiento de un deber cívico de solidaridad, concurriendo a los gastos públicos en razón de la propia capacidad contributiva”. (María Magdalena Ossandón Widow, 2007)

Este deber cívico de solidaridad, implica entonces un deber de todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, cada uno de acuerdo a su capacidad económica. El constituyente así “Ha reconocido el sistema tributario un papel muy relevante entre los factores en que se basa la organización social”, cuya protección penal se justifica, fundamentalmente, en el carácter social que tiene –o al que aspira– el modelo de Estado. “Esta estrecha correlación existente entre el cumplimiento de los deberes de solidaridad y los fines propios del modelo de Estado social permitiría afirmar que el ilícito tributario es una violación del deber de solidaridad, consistiendo en la elusión del pago de sumas que deberían ser utilizadas a favor de la colectividad, de tal manera que esa actitud evasiva

constituiría un obstáculo para la consecución de los fines estatales de carácter social”. (María Magdalena Ossandón Widow, 2007)

Nuestra Constitución Política no consagra expresamente el Estado Social como una característica del modelo imperante. Sin embargo, existen normas en el interior de la propia Constitución que permiten, en sentido similar, vincular la obligación tributaria con los principios vigentes. Fundamentalmente, para que el Estado pueda cumplir sus funciones al servicio de la persona humana y en la promoción del bien común (art. 1º inc. 4º) y para asegurar el derecho de las personas a participar con igualdad de oportunidades en la vida nacional (art. 1º inc. 5º). (María Magdalena Ossandón Widow, 2007)

Puede postularse, así, lo que Silva Cimma ha denominado el “Estado solidario”, como complemento del neoliberalismo y de la subsidiariedad, dentro de un Estado de Derecho. En él, el hombre “Contrae deberes que son la consecuencia del bien común y de la función social que el Estado sirve y representa”. La obligación tributaria de contribuir a los gastos del Estado, en definitiva, no consiste en una simple deuda particular, sino en una prestación patrimonial de carácter público. (María Magdalena Ossandón Widow, 2007)

Esta obligatoriedad especial caracteriza toda la disciplina de la relación tributaria: “Se extiende para regular más o menos detalladamente cada aspecto de la relación tributaria, fijando el monto, los tiempos y los modos, así como las

consecuencias derivadas en caso de incumplimiento”. (María Magdalena Ossandón Widow, 2007)

Importa destacar especialmente este punto, porque la obligación tributaria principal, esto es, la de pagar los tributos, está rodeada por otra serie de obligaciones secundarias o accesorias cuyo incumplimiento también puede dar origen a un ilícito penal. Estos deberes forman parte de la relación tributaria; incluso, han sido considerados parte de la misma obligación tributaria principal, en la medida en que tienen como objetivo final su adecuado cumplimiento, sea porque permiten fiscalizar la realización del hecho gravado, sea porque permiten controlar directamente al contribuyente, sea porque permiten determinar con precisión la base imponible del impuesto. (María Magdalena Ossandón Widow, 2007)

Ciertamente, el modelo de gestión de la Administración Pública en este ámbito requiere, necesariamente, de la colaboración de los particulares de muy diversas maneras: prestando información, reteniendo impuestos de un tercero, llevando contabilidad, etc. Así, en algunos de estos supuestos, aun cuando la posición del obligado tributario no sea propiamente la de una obligación tributaria en sentido estricto, sino una ampliación de ésta como consecuencia del sistema de gestión, puede llegar a considerarse una posición cuasi-institucional. (María Magdalena Ossandón Widow, 2007)

En el fondo, es la posición institucional de la propia Administración que se hace extensiva al particular mediante la creación de deberes de colaborar o contribuir. Sobre los particulares, en consecuencia, recaen deberes establecidos en la ley, de contribuir y colaborar con la Administración, de los que depende el funcionamiento del sistema tributario, que pueden situarlos en una posición cuasi-institucional. (María Magdalena Ossandón Widow, 2007)

Todavía más, concluye Gracia Martín, “La capacidad económica no es sólo fundamento y medida del deber de contribuir, sino que, al estar ligada al propio ámbito de dominio del sujeto, erige a éste en garante del bien jurídico”. En otras palabras, en virtud de las obligaciones de solidaridad y por la configuración del sistema de gestión tributaria, los ciudadanos se transforman en garantes del patrimonio fiscal, en la medida de los tributos por los que están obligados. (María Magdalena Ossandón Widow, 2007)

Estamos, entonces, frente a obligaciones sin parangón en el resto del orden jurídico, que aparecen como indispensables para configurar una comunidad.

3) Los delitos tributarios como delitos de infracción del deber.

Entre los elementos comunes que están detrás de los ilícitos tributarios, cabe destacar los siguientes:

- a) En primer lugar la presencia de la Administración Pública, contemplada en su faceta institucional. Esto implica que los delitos tributarios no pueden considerarse como un mecanismo de protección del patrimonio fiscal de modo equivalente a como se hace con el patrimonio de los particulares. Porque en este ámbito el patrimonio público aparece asociado al cumplimiento de los fines públicos, y no se protege penalmente en cuanto tal patrimonio, sino en cuanto “Objeto funcionalizado al cumplimiento de aquellos fines”. La presencia de la Administración Pública, entonces, no es accidental, “Sino que hace surgir una relación jurídica específica sin parangón, ex lege, que modifica su consideración”. (María Magdalena Ossandón Widow, 2007)
- b) A lo anterior se agrega, en segundo término, la existencia de un sistema de gestión, normativizado y formalizado, por medio del cual opera la Administración Pública. Dentro de este sistema los particulares ocupan un papel de relevancia, un rol especial configurado por todo un cúmulo de expectativas que se les dirigen, sea directamente como contribuyentes, sea por asumir alguna otra posición vinculada con la relación tributaria que existe entre el Estado y un tercero. Se instaura una relación de confianza especial sobre estos particulares, pues también de ellos depende el funcionamiento del sistema tributario. Hay, por tanto, una vinculación – parcial– de esferas de organización. (María Magdalena Ossandón Widow, 2007)

c) Por último, destaca también la existencia de un completo régimen de infracciones y sanciones que convive con el régimen penal, para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. La fundamentación de la imputación penal de una conducta en el ámbito tributario a su respectivo autor no puede desconocer las estructuras de expectativas por las cuales se rige la sociedad, específicamente este ordenamiento jurídico u ordenación social.

Las primeras expectativas se encuentran en función las que se proyectan sobre toda persona, en su rol de persona, de no lesionar a los demás (*neminem laedere*), lo que implica el deber de no organizar deficientemente el propio ámbito de modo de involucrarse en un ámbito de organización ajeno.

Las segundas expectativas, las que se estructuran sobre ciertos roles especiales, a los que se les asignan obligaciones positivas de protección de un bien jurídico, en el marco de instituciones esenciales de la organización social. En este sentido, parece claro que la protección del patrimonio y la recaudación fiscal o de la funcionalidad del tributo no se logra a través de la imposición del deber negativo para toda persona de no lesionar ese bien jurídico.

Por lo tanto, es importante señalar que para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias se encuentra en función de estas expectativas,

observando sobre la base de la existencia de una organización social por el cual se estructura los deberes especiales atribuidos a ciertas personas en correlación a un sistema de imputación penal previamente definido y por el cual, por mandato legal, los contribuyentes, obligados tributarios e incluso los ciudadanos (como se verá más adelante en los delitos comunes se confunden con los contribuyentes), han pasado a ser una parte más de este engranaje del sistema tributario.

En definitiva el fundamento de la imputación penal se vincula y corresponde a la infracción del deber que surge de la vinculación entre las esferas de organización del individuo y la del Estado, dentro de la relación tributaria, pues esa infracción de ciertos deberes especiales de relevancia tributaria, es la que afecta la vigencia de una institución social en el funcionamiento necesario para la configuración de la comunidad.

De acuerdo a esta postura que se ha venido analizando en conformidad a las observaciones de la profesora María Magdalena Ossandón Widow, por el cual se ha conversado respecto del “Sujeto Activo en los Delitos Tributarios”, posee una postura asimétrica relevante respecto del modelo patrimonialista que estudia el autor Alex Van Weezel en su libro “Delitos Tributarios”.

En consecuencia, la doctora Ossandón Widow, expone que los delitos tributarios no deben considerarse un mecanismo de protección del patrimonio

público sin más³⁰. De ser así habría bastado con las figuras comunes del Código Penal, con la agravante, si se quiere, de tratarse de un patrimonio con una función especial. Aquí no se trata de proteger el patrimonio fiscal de la perturbación que cualquier persona –en tanto persona– puede ocasionarle, sino que la existencia de estas figuras adquiere sentido y significación en la medida en que se estructuren en torno al sistema tributario y su adecuado funcionamiento, que depende de la correcta actuación de los sujetos en él involucrados; en otras palabras, en la medida en que permitan imputar penalmente la infracción de los deberes sobre los que se estructura el sistema tributario. (María Magdalena Ossandón Widow, 2007)

Los delitos tributarios, entonces, se configuran como delitos especiales de infracción de deber, a través de los cuales se sanciona el incumplimiento de las obligaciones tributarias más relevantes; incumplimiento que redundo –o puede redundar– en la afectación del patrimonio del Fisco y, en último término, en el logro de los fines públicos. El fundamento de la sanción radica en la defraudación de las expectativas que recaen sobre el rol específico de contribuyente u obligado tributario que sean esenciales para la subsistencia de una de las instituciones estructurales de nuestro mundo en común: el Estado y las funciones que se le asignan.

4) Características de los delitos tributarios en la infracción del deber.

³⁰ Para Alex Van Weezel el modelo patrimonialista en el cual esgrime que la institucionalidad jurídica es efectiva en función garantizar la obtención del perjuicio fiscal más allá de obtener una sanción se contrapone a la tesis de la doctora María Magdalena Ossandón Widow, que observa esta institucionalidad en función de los deberes de los contribuyentes por los cuales se estructura el sistema tributario.

- ✓ Es una obligación positiva de velar por la integridad del bien jurídico mediante la protección frente a la amenaza de peligro o lesión que involucra la propia conducta del sujeto obligado, observando que el deber positivo se encuentra limitado en la medida de la propia obligación contributiva.³¹

- ✓ Asimismo, los ilícitos tributarios podrían incluirse entre aquellos delitos en cual existe un elemento de dominio u organización trascendente en relación a la vinculación institucional del sujeto. En este sentido, estos delitos de infracción del deber están relacionados a elementos de dominio, específicamente, los delitos tributarios no se configura solo por la infracción de deberes tributarios formales y la afectación del patrimonio público o del sistema tributario, pues requiere actos concretos organizativos.³²

- ✓ Los delitos tributarios se caracterizan porque en contexto limitado, el deber específico que subyace en el tipo penal no es *intuitu personae*, por lo cual una transferencia del mismo es, en cierta forma posible, es decir, la competencia institucional de una persona determinada que afecte el

³¹ El deber positivo de protección, el objeto de protección que está detrás es un bien jurídico de carácter supraindividual, en el cual el sujeto está claramente obligado a proteger. En este ejemplo, el contribuyente que omite una declaración o presenta facturas falsas, afecta el patrimonio público en la medida en que con él estaba obligado a contribuir.

³² Adquiere relevancia no en sí mismo el sujeto activo, si no para el tercero extraneu que puede intervenir como autores mediatos, coautores, cómplices o inductores, en el sentido que este tercero, con su dominio a la contribución organizativa el delito perturban la institución (desde fuera), infringiendo el deber general negativo que obliga a abstenerse de lesionar las instituciones.

sistema tributario, es posible mediante la representación en el cual se le atribuye a esa persona (tercero) el cumplimiento del deber institucional.³³

5) Características especiales de los delitos Tributarios

De acuerdo a la legislación chilena en relación a las legislaciones tributarias comparadas, existe un sistema de impuesto múltiple, en el cual coexisten diversos impuestos que toman en cuenta distintas manifestaciones de la riqueza, en función de diferentes mecanismos para su determinación y recaudación.

Una vez verificado el hecho gravado, se debe cuantificar para aplicar la tasa a la base imponible y así determinar el impuesto a pagar. Este es un proceso denominado “Acertamiento” tarea administrativa pasada desde la administración moderna hacia el contribuyente, quien tiene el deber de presentar una declaración que reconoce la realización de un hecho imponible generando una autoliquidación de sus impuestos.³⁴

Si bien y aunque generalmente este tipo de obligaciones tributarias, específicamente la declaración y pago recae sobre el propio contribuyente, puede también implicar a terceras personas. En este sentido, el SII, en las facultades que posee, cuenta con la reserva de la fiscalización, procediendo comúnmente en forma selectiva respecto de determinados contribuyentes.

³³ Cuando no exista una relación formal de representación, eventualmente, si la asunción fáctica de ciertas funciones resulta jurídico-tributariamente atendible, será también penalmente relevante.

³⁴ Esta declaración de impuestos tiene el carácter de una confesión extrajudicial realizada bajo juramento.

En relación a los conflictos jurídicos producidos en la pugna entre el contribuyente y la autoridad administrativa, antiguamente era el juez (el Director Regional del SII en primera instancia e Ilustrísima Corte de Apelaciones, en adelante ICA, en segunda) quien revisaba finalmente el accertamiento, sin embargo, con la creación de los TTA, son los encargados de resolver estos asuntos de controversia jurídica.

6) El contribuyente y los demás obligados.

En relación a este análisis, en conformidad a lo establecido en el N° 5 del artículo 8 del CT, el contribuyente es definido como “Las personas naturales y jurídicas o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos”, es decir, el contribuyente en sentido amplio es el sujeto que posee cierta riqueza que ostenta una posición económica determinada en virtud de la cual resulta obligado a pagar un impuesto o debe cumplir con la obligación tributaria. En este sentido, es la persona que debe soportar en su patrimonio el cobro de impuestos, basado en la verificación personal y directa un hecho imponible.

Por lo tanto, jurídicamente es relevante y será suficiente para la determinación de los tributos, el hecho de determinar quién es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, sobre quien recae el pago o la deuda (deudor). Tradicionalmente la misma persona que realizó el hecho imponible es la persona

que aparece como sujeto obligado a pagar el tributo, sin embargo, por una situación de efectividad del cobro y su entera entrega al Fisco, la obligación tributaria se extiende a personas no contribuyentes, en tal sentido, un tercero llamado sujeto pasivo indirecto o sujeto pasivo por deuda ajena, puede resultar obligado en dos calidades diferentes:

- a) Como mero responsable del impuesto, en el cual resulta obligado junto con el contribuyente por un hecho que se le atribuye a este último. Este sería una descripción en sentido más estricto, es decir, “Sujeto del Impuesto” y “Responsable del Pago”, no obstante, “Contribuyente en Sentido Estricto” y “Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria”.

- b) Como mero sustituto del contribuyente, por lo cual, el tercero se ve obligado frente a la figura del agente de retención por un hecho atribuible a este agente.

Lo interesante que desde el punto de vista penal, sobre los sujetos tributarios recaen obligaciones legales que los sitúan en una posición para fundamentar su competencia institucional y claramente la responsabilidad de tipo penal cuando existan tipos de defraudaciones. En este sentido y avanzando en nuestro razonamiento, sin entrar a la discusión de la importancia del modelo patrimonialista en la recaudación fiscal, en conformidad a lo que señala la profesora María Magdalena Ossandón Widow, “En todos ellos ha sido depositada

una confianza especial³⁵, necesaria para que el sistema tributario pueda funcionar adecuadamente”.

De acuerdo a la tesis que aborda la profesora María Magdalena Ossandón Widow, respecto de los deberes legales en el orden tributario, poseen una particularidad especial en el sentido que habrá que analizar la vinculación institucional y la envergadura de la obligación, en el sentido que si son suficientes para legitimar una intervención penal. Lo anteriormente se refiere a la comparación entre las obligaciones tributarias del propio contribuyente como de un tercero.

7) Penalidad en los delitos tributarios del Artículo 97 del Código Tributario.

En función a lo desarrollado en la teoría que ha abordado la profesora María Magdalena Ossandón Widow y en comparación al modelo patrimonialista, la penalidad de los delitos tributarios no son una vía de concebirse en la protección del modelo patrimonialista, específicamente, el patrimonio fiscal, sino se encuentran relacionados a esta particularidad sancionadora por el incumplimiento e infracción del deber.

³⁵ La confianza especial se encuentra en relación a la configuración social del sistema que depende de todos los obligados, fundada en la organización social y financiera actual demandante históricamente un sistema de gestión tributaria adecuada y que involucre a las terceras personas, permitiendo concluir un conjunto de obligados no solo contribuyentes sino los sujetos pasivos.

Lo anteriormente expuesto, se refiere que los delitos tributarios se configuran en torno a los deberes esenciales legalmente establecidos para hacer posible el funcionamiento del sistema tributario, que se erige como una de las piezas fundamentales para la existencia del Estado moderno, siendo la cuantía del perjuicio fiscal un elemento secundario y accesorio de justificación de la intervención del ámbito penal, sino más bien y principalmente, es el incumplimiento de los deberes tributarios como fundamento del ilícito.

8) Clasificación de los sujetos activos en las figuras delictivas contempladas en el artículo 97 del Código Tributario.

- a) **Delitos con referencia expresa al sujeto activo.** Se trata de delitos formalmente especiales, en los que el legislador en forma explícita ha restringido el ámbito de los eventuales sujetos activos. Artículo 97 N° 4 inciso 2. (María Magdalena Ossandón Widow, 2007)
- b) **Delitos de sujeto indiferente.** En este grupo podemos incluir todas aquellas figuras en que no sólo no se alude a ninguna característica especial en el autor de los hechos sino que, por definición, son ilícitos en que se sanciona una afectación del bien jurídico “Desde Fuera”. En este sentido, estos delitos no deberían ser considerados delitos tributarios en sentido estricto, pero se incluyen en la legislación tributaria por su conexión con aquéllos. Artículo 97 N° 4 inciso 5. (María Magdalena Ossandón Widow, 2007)

c) **Delitos de sujeto indiferente en los que subyace la necesidad de que el autor ocupe un lugar en la relación tributaria.** Son los supuestos más dudosos, que se han prestado a discusión y variedad de interpretaciones. Aunque formalmente no son delitos especiales, materialmente se pueden concebir como de infracción de deber, razón por la cual su penalidad sólo resulta legítima respecto de quien está legalmente obligado. Artículo 97 N°8.

9) Fundamentación de la intervención penal de los delitos tributarios.

En vista y considerando los antecedentes estudiados en función de la fundamentación de la intervención penal, claramente se justifica su aplicabilidad en que los delitos tributarios se configuran preliminarmente como ilícitos de mero peligro, pues no sería necesario que se produzca efectivamente un detrimento en el patrimonio público para su consumación.

Para algunos autores esta conclusión abordada, requiere de una fundamentación especial, más allá de la afectación del bien jurídico en sentido tradicional, debido a que no parece justificado que la sola puesta en peligro de dicho bien sea sancionada con penas tan elevadas.

En consecuencia, la conclusión abordada es firme en el sentido que los delitos de mera actividad se encuentra en función de la puesta en peligro del bien

jurídico de la fe y confianza pública y, específicamente respecto del incumplimiento e infracción del deber mediante el desarrollo de una actividad sin someterse a las obligaciones tributarias que ella genera y en el cual coincide plenamente el dominio de la propia esfera de organización en el desarrollo de la actividad.³⁶

Por lo tanto, este incumplimiento e infracción del deber, es lo que fundamenta el ilícito penal, asumiendo la postura legislativa tributaria en el sentido que la norma debe entenderse dirigida a quienes están sometidos a la medida o sanción administrativa, que violan la prohibición impuesta, de esta manera, el delito asume su connotación tributaria.

En tal sentido la tipificación de los delitos tributarios para este estudio, encuentran su sustento en el artículo 97 y 99 del Código del ramo, lineamientos y tipificaciones que es relevante discutir y analizar para una mayor comprensión.

Artículo 97.- Las siguientes infracciones a las disposiciones tributarias serán sancionadas en la forma que a continuación se indica:

4º.- Inciso Primero. Declaraciones maliciosamente falsas o incompletas. Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda o la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas,

³⁶ Los ejemplos de esta postura se encuentra en el ejercicio y desarrollo del comercio (Artículo 97 N° 8), actuar como usuario en una zona franca (artículo 97 N° 25) respecto del surgimiento de la infracción del deber.

enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas, la adulteración de balances o inventarios o la presentación de éstos dolosamente falseados, el uso de boletas, notas de débito, notas de crédito o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores, o el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo.³⁷

4º.- Inciso Segundo. Aumento de Crédito Fiscal IVA. 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 y con multa del cien por ciento al trescientos por ciento de lo defraudado.

4º.- Inciso Tercero. Devoluciones fraudulentas de impuestos. 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 y con multa del cien por ciento al cuatrocientos por ciento de lo defraudado. Si, como

³⁷ La existencia de maniobras o maquinaciones al menos destinadas a ocasionar un perjuicio patrimonial al Fisco por medio de la evasión tributaria, intenta ofrecer y justificar una sanción penal mediante el fundamento plausible por la criminalización que conlleva este tipo de conductas.

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.

De acuerdo a la opinión de la doctrina, se produce una controversia respecto de esta norma, en cuanto a la magnitud de la pena en relación a la conducta dolosa, en el sentido que la pena es de tipo corporal y pecuniaria en relación a un tipo de delito de resultado. Este hecho considera una pena que parte desde los tres años y un día a quince años, generando una crítica asimétrica, en el sentido que el legislador claramente resalta el bien jurídico protegido patrimonial como de alta relevancia otorgándole importancia entonces al patrimonio del Fisco por sobre y comparándola con la penalidad e incluso de homicidio simple cuyo bien jurídico protegido es la vida.

4º.- Inciso Cuarto. Facilitación de instrumentos tributarios falsos. (Agregados por la Ley N° 19.738. El que maliciosamente confeccione, venda o facilite, a cualquier título, guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas falsas, con o sin timbre del Servicio, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en este número, será sancionado con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo y con una multa de hasta 40 unidades tributarias anuales.

En relación a este inciso cuarto, la jurisprudencia ha fallado en el sentido que

constituiría un delito formal, en el que basta para su configuración que el sujeto incurra en uno o más de los verbos rectores que lo integren, es decir, confeccionar, vender o facilitar la documentación falsa tributaria, en forma maliciosa, esto es, dolosa o intencional, con el objeto de cometer alguno de los tres delitos que consagra el numeral 4 del artículo 97 del CT.³⁸

Del mismo modo, estas conductas implican hacer posible su ejecución, no siendo necesariamente que se cause efectivamente un perjuicio de Hacienda Pública, ni se produzca un resultado o efecto material determinado, diverso al actuar prohibido del sujeto activo. La sentencia de esta causa estableció que se trataba de un *delito de peligro abstracto*, en el cual el daño efectivo del bien jurídico protegido (patrimonio fiscal), no es un elemento exigido por el tipo y, por lo mismo, no admite las formas imperfectas de ejecución, es decir, tentativa y frustración.³⁹

Este numeral hace mención a las “Maquinaciones Fraudulentas”, observando el castigo a diversas conductas que mediante el engaño, procede a la disminución del monto de los impuestos. Es así que el inciso primero de este numerando, sanciona la presentación de declaraciones maliciosamente falsas o incompletas con el objetivo de liquidar y declarar tanto contable como tributariamente una determinación de impuesto inferior al que corresponde.

³⁸ Rol 81-2004 de fecha 06 de diciembre de 2005 del Tribunal de Juicio Oral en lo Penal de Ovalle.

³⁹ Rol 81-2004 de fecha 06 de diciembre de 2005 del Tribunal de Juicio Oral en lo Penal de Ovalle.

Al mismo tiempo, incorpora todo aquel procedimiento doloso dirigido a la ocultación y/o distorsión del cálculo de los montos de las operaciones, registros y transacciones realizadas a evadir los impuestos reales que deben declararse. Teniendo en cuenta que esta acción delictiva requiere de una maquinación con la intención de defraudar al Fisco, amparada bajo una naturaleza de carácter fraudulento, malicioso, doloso, maniobras, el perjuicio que se produce es sobre el patrimonio del Fisco a través de la evasión tributaria.

Se puede desprender de esta afirmación que claramente detrás de la denuncia o querrela que pudiere ejercerse en mérito de las facultades discrecionales del Director del SII, se cumple con esta titularidad en el ejercicio de la acción penal, en el sentido que debe justificarse en función de un trabajo absolutamente técnico, basado en un procedimiento de recopilación de antecedentes, con un alto grado de fiscalización y conocimiento especializado en auditorias tributarias y modelos de negocios.

Es importante describir este análisis, en el sentido que el sujeto activo tributario quienes pudieren cometer este tipo de delitos, tanto el contribuyente como el operador técnico y el contador, son los que ostentan el engaño mediante su praxis, y es por eso que se requiere de un organismo técnico fiscalizador como el SII, para que el estudio y exámenes de los antecedentes estén claramente fundados.

En consecuencia, para la comisión de este tipo de delitos tributarios en el inciso primero, segundo y cuarto, no se espera que se produzca el resultado de la lesión del perjuicio fiscal como es el caso de la evasión, solamente se requiere la existencia de procedimientos dolosos dirigidos a consumarla, por lo cual la mera ejecución, lo califica como delitos de *peligros abstractos*. En este entendido, se podría calificar como un delito de mera actividad. No obstante, el inciso tercero, otorga una relación más sancionadora porque lo califica como un *tipo delictual del resultado* en el cual se requiere un perjuicio fiscal dándole mayor énfasis al bien jurídico protegido patrimonial.

Desde esta perspectiva, las acciones descritas llevadas al plano del DPP, están en función de dos tipos de sanciones, las pecuniarias y las corporales, en el cual la mayor parte de los delitos tributarios son delitos comunes, es decir, susceptibles de ser cometidos por cualquier persona, específicamente el sujeto pasivo de la obligación tributaria “Contribuyente” y “El Sujeto Pasivo”, “Quien debió cumplir obligaciones tributarias primarias, es decir, el pago” y “Quien debió cumplir obligaciones tributarias secundarias, es decir, declaraciones o emisión de boletas”

Llegados a este punto, se debe considerar entonces que el DP al tener un carácter personalísimo, entendiéndose por tal, el sujeto pasivo de la pena, es decir, “Quien debió cumplir la obligación”, cualquier persona también puede ser el destinatario de la norma de comportamiento de realizar la conducta típica y no necesariamente el contribuyente.

Lo anteriormente, se explica en que la mayoría de los tipos penales del CT no contienen una referencia a una obligación tributaria específica cuyo incumplimiento se encuentre penalmente sancionado, sino que sancionan la lesión o puesta en peligro de la Hacienda Pública en cualquier de las formas descritas, como es el caso del inciso primero, segundo, tercero y cuarto del N° 4 del Artículo 97 del CT, y por tanto, se hallan desvinculados de la calidad de “Contribuyente” del sujeto activo.

Por lo tanto, las normas de comportamiento, no restringe el círculo los posibles autores al ámbito de los contribuyentes a quienes afecta la medida, es decir, si se prueba que el contribuyente no es responsable, el delito ha sido cometido por un “No Contribuyente”, siendo observado como un hecho positivo para los intereses del Estado.

Deseo subrayar que la importancia que reviste el numeral 5 del artículo 97 del CT consagrando una figura catalogada de omisión propia, ya que sanciona, “La omisión maliciosa de declaraciones exigidas por las leyes tributarias para la determinación o liquidaciones de un impuesto, en que incurran el contribuyente o su representante, y los gerentes y administradores de personas jurídicas o los socios que tengan el uso de la razón social, con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del impuesto que se trata de eludir y con presidio menor en

sus grados medio a máximo, se encuentra en armonía absoluta al artículo 99 del Código del ramo.

Primero, esta relevancia se encuentra en función de la exigencia maliciosa, esto es, que se incurra en la omisión indicada con el propósito de privar al Fisco de la percepción y recaudación de tributos que legítimamente le corresponden, dada que la tipificación de figuras o tipos omisivas es invocada como argumento a favor de que los delitos tributarios comunes sean considerados como una infracción del deber específico.

En segundo lugar, porque en la omisión maliciosa de privar al Fisco de la percepción de tributos legítimamente correspondido, en virtud de la facultad de imperio del Estado, prevé una dependencia de la cuestión del bien jurídico patrimonial, sin importar “Quien debió cumplir la obligación” como es el caso del artículo 99, el sujeto activo en delito común o sujeto activo en los delitos especiales, como sería en el caso del contador, funcionario público o gerentes o administradores, porque se trataría en definitiva de un deber positivo más que negativo⁴⁰ de contribuir al bien común en la forma del cumplimiento de las obligaciones tributarias como cualquier contribuyente.

En este sentido, este bien común en la forma del cumplimiento de las obligaciones tributarias se encuentra en función de la hipótesis de un deber

⁴⁰ Deber negativo común se refiere al precepto fundamental de no dañar a otro.

tributario como un deber institucional positivo y de la condición de ciudadano como un estatus especial en la sociedad civil, porque en definitiva a pesar que el CT profesa tipos latos de contribuyentes, no discrimina sancionar por delitos tributarios a cualquier persona que intervenga en el hecho según en el marco penal de los delitos especiales, razonamiento basado en el efecto nivelador de responsabilidades.

Lo anteriormente descrito, observa que la expresión de contribuyente en base a los delitos comunes y especiales, el bien jurídico de protección en los delitos tributarios, no designa ningún estatus distinto de la condición de ciudadano, pues la obligación tributaria no es más que la responsabilidad y obligación común de contribuir mediante aportes en dinero a mantener el funcionamiento del aparato estatal, del cual todo ciudadano “Contribuyente” se beneficia, sin especificaciones o sectorializaciones como ocurre en los delitos de infracción de deber o de deber positivo, porque en definitiva, la obligación tributaria es uno de los “Deberes Fundamentales” del ciudadano o contribuyente, deberes que constituyen la contrapartida de sus “Derechos Fundamentales”.

Sin embargo, la mención de los tipos penales del CT, en relación con el artículo 99 del mismo cuerpo legal, parecen no obstante al menos desde lo formal, sugerir la idea de que la calidad de contribuyente constituye una característica personal para imponer la pena al autor, pues éste debe revestir conforme a la exigencia típica y cualidad del sujeto activo especial, porque esta cualidad

personal se comunica en la medida y con la única finalidad de sancionarlo como autor.

El interés público en el Acuerdo Reparatorio en relación a la afectación de bienes jurídicos de carácter patrimonial.

En el marco de las diversas temáticas que se han abordado en los delitos tributarios, ha quedado claramente establecida la importancia del sujeto activo y pasivo “Contribuyente o no” de la obligación tributaria, pero además, ha quedado observada la relevancia del cumplimiento del deber tributario en función de una obligación del Estado de la administración de las necesidades públicas, con la preeminencia de una infracción de carácter pecuniaria a cargo de los TTA y en su defecto de los Tribunales Penales también en el aspecto pecuniario pero además en la sanción penal.

Lo anteriormente expuesto, esto haría suponer preliminarmente un traslado ineficaz de la acción administrativa hacia la acción penal de los delitos tributarios mediante la querrela interpuesta por el Director del SII, en la búsqueda de una sanción penal en virtud de la propuesta de investigación abordada, dada la importancia para el Estado de la relación de los impuestos, ciudadanía y cohesión social, que permite aproximar una mayor importancia de la protección del bien jurídico patrimonial por sobre la fe y confianza pública.

Este mayor interés público de la protección del bien jurídico patrimonial por sobre la fe y confianza pública, que se analizará en los próximos capítulos, se

justifican para el Estado en las siguientes relaciones que se mencionan a continuación.

- a) La necesidad del Estado para la vida en común y la búsqueda del bienestar colectivo, mediante la importancia del financiamiento de su estructura y funcionamiento, en el generar ingresos a través de su propia actividad económica, impuestos aplicados a las propiedades o la actividad económica de las empresas y ciudadanos.⁴¹

- b) El Estado necesita cierto tamaño y capacidad de influencia, lo que implica la existencia de recursos financieros aportados por los ciudadanos para desarrollar políticas públicas que promuevan el bienestar colectivo. Asimismo, los recursos fiscales permiten sufragar las políticas de gastos, imprescindibles para el desarrollo económico y para romper la reproducción intergeneracional de la pobreza y la desigualdad.⁴²

- c) Un Estado financiado a través de los tributos inserta el principio de la libre actividad económica de los individuos, convirtiendo los impuestos en soporte financiero de la comunidad, donde se garantiza una economía de mercado y la subsidiariedad del Estado en la acción económica. En la idea

⁴¹ El Estado con estos recursos debe alcanzar tres objetivos básicos. Prestar servicios públicos esenciales, redistribuir las rentas generadas por el mercado y supervisar la actividad económica, con el fin de controlar los problemas asociados a las crisis, las situaciones de grave inflación o los desequilibrios en el sector público y el sector privado.

⁴² El paso desde el Estado Patrimonial, en el cual los tributos eran establecidos de forma arbitraria, a la tributación por consentimiento, ha consolidado los impuestos como un elemento fundamental del contrato social democrático.

de un Estado patrimonial, responsable por la gestión de las actividades económicas del país, el Estado democrático de derecho preserva y garantiza las libertades económicas. **Esta aproximación es peligrosa en el ámbito penal tributario, en el sentido que el bien jurídico de la fe y confianza bajo las condiciones procesales actuales en la posibilidad de la salida alternativa de acuerdo reparatorio, estarían quedando subsumidas a una solución de efectos patrimoniales, vulnerando la efectiva amenaza penal como la validez y uso de la norma.**

d) Se haría presente un interés público prevalente de la “Política Fiscal”, mediante la leyes emanadas del Poder Legislativo, caracterizado como un elemento central para que el contrato social se pueda cumplir, siendo esta condición ultima, la más primordial por sobre una efectiva sanción de tipo penal, privilegiando la estrategia de los acuerdos para recuperar aquellos tributos perdidos por la vía penal.⁴³

e) La “Política Fiscal”, además de ser un motor del crecimiento, puede contribuir a otros objetivos del desarrollo económico y social, como la reducción de la pobreza a la exclusión social, regulación del funcionamiento del sistema económico nacional, fiscalizar el cumplimiento de las normas que aseguren que el mercado sea abierto, informado y

⁴³ La política fiscal es el reflejo de la estructura de poder de una comunidad y la columna vertebral de las democracias que aspiran a conseguir sociedades cohesionadas, es decir, que trabajan para garantizar el bienestar del conjunto de la población, reduciendo las brechas sociales, minimizando las disparidades y evitando la segmentación social.

competitivo, planificación de las inversiones de sus dineros en el exterior, obras públicas de relevancia y establecer un ambiente de confianza. Para ello es necesario y preciso que los impuestos se recauden de manera efectiva y sostenible, sean progresivos y tengan una base amplia.

f) La existencia de acuerdos entre los principales sectores de la sociedad sobre un modelo de Estado y unas posturas mínimas que vinculen el pago de impuestos con los beneficios que obtiene el conjunto de la población de las políticas de gastos públicos, en función del principio de legalidad en materia tributaria.

g) **Se otorga mayor relevancia e importancia a lineamientos de tipo económico y patrimonial, por sobre la disuasión vía penal.** La razón de ello, se fundamenta en que las economías de mercado necesitan estabilidad económica y competitividad, pero también sólidos cimientos institucionales que garanticen la regulación de los mercados, la seguridad pública jurídica de las empresas y la preservación de la propiedad intelectual, observando el camino de la recuperación de los tributos vía administrativa o penal por sobre buscar una sanción penal mediante la disuasión de las conductas típicas, antijurídicas y culpables en el cual el reproche social no se observa ni se persigue de forma efectiva.

- h) **Se persigue y apunta a la recuperación de los tributos por sobre buscar una sanción efectiva penal.** En esta perspectiva y en armonía con lo señalado con la letra g), se apunta a la búsqueda del pago de los tributos como un deber cívico fundamental, ya que si no es cumplido por los ciudadanos, se verán dañados sus propios derechos.⁴⁴
- i) **La prevalencia de una cultura fiscal.** En relación al punto h), crear una conciencia tributaria del contribuyente, como la comprensión del ciudadano de que el pago de los impuestos es positivo para el bienestar colectivo, es fruto de una concepción más idealista mediante la implantación de esta cultura fiscal, llamada a crear una aceptación voluntaria de los tributos como valores de justicia y solidaridad, invitando a trabajar en un proyecto común y aceptar una estrecha relación entre los derechos y obligaciones del Estado y los ciudadanos.

Dentro de este marco, cabría preguntarse a este respecto, la necesidad real de la intervención penal y no civil o administrativa en la infracción de los delitos tributarios. Sin embargo, de acuerdo a la jurisprudencia internacional, ponen de relieve cuando el ordenamiento jurídico no proporciona una acción para la protección de determinados valores y bienes económicos, el DP como un derecho de última ratio debe intervenir supliendo las ausencias de legislaciones que

⁴⁴ Se busca crear conciencia tributaria en el contribuyente, que el fraude fiscal, el contrabando, la elusión y evasión fiscal o la piratería intelectual como manifestación de las conductas delictivas tributarias, tienen un impacto negativo en los recursos del Estado, afectan la economía y perjudican a todos los ciudadanos, pero especialmente a aquellos que asumen su responsabilidad social y cumplen sus obligaciones tributarias.

resuelvan litigios “No entre particulares” en función de un perjuicio patrimonial, específicamente “Entre Estado y Contribuyentes”.

Volviendo la mirada entonces hacia la justificación e intervención del DP en los delitos tributarios y no necesariamente en materia civil o administrativa, encontraría sus fundamentos preliminares en los delitos de peligro y mera actividad, sumado a los delitos de la evasión tributaria, fraude al fisco y la apropiación indebida como delitos de resultado, en el entendido que debiera existir un interés público prevalente mayor por sobre otros como el económico patrimonial del Estado que justificaría la sanción penal.

En el análisis de este investigador, la legislación tributaria solo hace mención a la importancia de un interés público más relevante que es el perjuicio patrimonial respecto de otros bienes jurídicos que también son relevantes como son la fe y confianza pública, este último, que se dirigen hacia la disuasión efectiva en el cuidado mismo del modelo patrimonialista, definido como el modelo económico por el cual la sociedad se moviliza, mediante la amenaza penal.

Pareciera ser finalmente, que independientemente de la postura abordada, sea mediante la protección del bien jurídico de la fe y confianza pública o el modelo patrimonialista en su caso, en ambas teorías, se enmarcaría la intervención penal en la disuasión de los delitos tributarios en función única y

objetiva de un rescate de los tributos públicos desviados por el contribuyente, que disminuiría y suprimiría esta eficacia real del DPP y el DP en su caso.

De acuerdo a lo expuesto anteriormente, aparentemente, esta sería la función del Director del SII, en función de la posición de víctima en el procedimiento penal del acuerdo de reparatorio, que prevalece por sobre las posiciones que puedan arribar las teorías penalistas del Ministerio Público y el Consejo de Defensa del Estado (en adelante, CDE), dado que el Juez de Garantía observará de acuerdo a la normativa vigente⁴⁵, que no se haya vulnerado o existiere un interés público prevalente en la continuación de la persecución penal.

Las ideas expuestas, se fundamentan en lo señalado en las primeras líneas de esta investigación, en el sentido que los acuerdos reparatorios finalizan de tres formas: la primera y más frecuente (78% de los casos) con el pago de una determinada suma de dinero o de reparación económica del daño ocasionado; la segunda es firmar por un periodo de tiempo determinado (12%); y, la tercera es la presentación formal de disculpas a la víctima (10%).

Respecto del cumplimiento de las obligaciones que nacen del acuerdo reparatorio, casi siempre se cumplen en un (96%), estableciendo que el incumplimiento es una excepción. La mayoría de los acuerdos reparatorios implicaron el pago de una suma de dinero a la víctima. Un dato no menor, es que

⁴⁵ Artículo 241 del Código Procesal Penal.

la mayoría de estos acuerdos implicaron el pago de una suma de dinero a la víctima entre \$10.000.- y \$50.000.- (ESTUDIOS, Investigaciones teóricas y empíricas - año 2016).

Lo anteriormente expuesto se fundamenta, en lo señalado en el inciso segundo, *“Los acuerdos reparatorios sólo podrán referirse a hechos investigados que afectaren bienes jurídicos disponibles de carácter patrimonial, consistieren en lesiones menos graves o constituyeren delitos culposos.* (Biblioteca del Congreso Nacional)

En tanto, el inciso tercero, *“En consecuencia, de oficio o a petición del ministerio público, el Juez negará aprobación a los acuerdos reparatorios convenidos en procedimientos que versaren sobre hechos diversos de los previstos en el inciso que antecede, o si el consentimiento de los que lo hubieren celebrado no apareciere libremente prestado, o si existiere un interés público prevalente en la continuación de la persecución penal”.* Se entenderá especialmente que concurre este interés si el imputado hubiere incurrido reiteradamente en hechos como los que se investigaren en el caso particular. (Biblioteca del Congreso Nacional)

Partiendo de los supuestos anteriores de un mayor interés de tipo patrimonial por sobre el objetivo principal del DP que es la “Sanción Penal”, por el cual el legislador le ha convocado al intervenir a través del procedimiento

denominado “Acuerdo Reparatorio” de los Juzgados de Garantías, es necesario profundizar y complementar los puntos a), b), c), d), e), f), g), h) e i) de este supuesto valioso interés público correspondido por el modelo patrimonial que lleva a cabo el director del SII a tener las facultades de arribar acuerdos reparatorios como representantes del Fisco.

En este sentido, el perjuicio patrimonial en términos generales importa una pérdida de valor económico, pecuniario, y no de valores inmateriales, ideales morales o de afectación. La determinación de un concepto patrimonial, requiere la determinación de un concepto previo, cual es el concepto de patrimonio.

Por una parte se debe a analizar el concepto jurídico de patrimonio y por otro lado el concepto económico del mismo. Respecto del primero, se entiende que es un conjunto de derechos y obligaciones de orden patrimonial (material) de los cuales es titular una determinada persona. La determinación de tales derechos y obligaciones corre por cuenta de regulaciones extrapenales, respecto de las cuales el DP es absolutamente accesorio.

Al mismo tiempo, el concepto de perjuicio deriva de la aplicación de la teoría del incumplimiento de las obligaciones. A este concepto se le dirigen una serie de críticas, sistematizadas en las siguientes:

- a) Se trata de un concepto estrecho, pues deja fuera de consideración una serie de valores económicos de la mayor transcendencia en una economía

moderna, en cuanto carecen de la “Dignidad” de ser derechos personales o reales.

- b) Se trata de un concepto en extremo amplio, específicamente a la hora de determinar un perjuicio, pues el referido apego al concepto formal del cumplimiento de las obligaciones impide considerar compensaciones económicas. Se considerará que habrá perjuicio patrimonial toda vez que ésta no reciba aquello que corresponde conforme a derecho. Esta comprensión del perjuicio conduce a la completa subjetivización del mismo, perdiendo relevancia el elemento perjuicio, pues se identifica con los deseos de la víctima⁴⁶. El delito patrimonial, se conceptualiza como un delito contra la libertad de disposición y, en último término, un delito de engaño, un delito contra la verdad, un delito formal de sustrato exclusivamente moral.

Respecto del concepto económico de patrimonio, lo concibe como una unidad de valor económico (universalidad) conformada por el conjunto de bienes, derechos, posiciones u otros valores económicos respecto de los cuales una persona tiene un poder fáctico de disposición, es decir, la relevancia es su valor económico y su sujeción fáctica al poder titular.

⁴⁶ Los deseos de la víctima estarían dados por la necesidad del Fisco a través del SII, en recuperar en forma íntegra derechos que se encuentran establecidos en función del principio de legalidad.

Por su parte, el concepto de patrimonio como una unidad de valor obliga a considerar en la determinación de un posible perjuicio si la pérdida de valor asociada a la disposición patrimonial no ha sido fácticamente compensada de algún modo (principio de compensación).

De acuerdo a la teoría expuesta, para determinar el perjuicio patrimonial correspondería entonces si una vez de ejecutado la operación que ha presupuestado conductas que lleven a un delito común no tributario por ejemplo, la unidad económica vale menos de lo que valía antes, por el cual el engaño en el delito de estafa por ejemplo, cumple con esta condición.

Sin embargo, en el ámbito tributario sean conductas de mera actividad como de resultado, el perjuicio no se produce en la disminución de valor económico, sino más bien, en la infracción del deber o incumplimiento de enterar un pago al Fisco debidamente legal⁴⁷, por cuanto no es una posesión patrimonial del contribuyente, sino, un tributo basado en el principio de legalidad que pertenece al Fisco antes de enterarse a sus arcas, dado que no existe una variación del valor del patrimonio sino una evasión de impuestos.

En consecuencia, para Chile el concepto de patrimonio y perjuicio se ha abordado por diversos autores de los cuales, “Etcheberry”, opta por un concepto jurídico de patrimonio, matizándolo con un concepto económico cuando habla del

⁴⁷ Existe un derecho de reclamación por la vía ejecutiva garantizada por el principio de legitimidad.

perjuicio. “Garrido”, observa un concepto jurídico de patrimonio y “Matus, Ramírez y Politoff” que optan por un concepto económico jurídico o mixto.

Por su parte, “Héctor Hernández Basualto”, observa que en Chile rige un concepto marcadamente económico si se considera que en principio nunca ha habido un perjuicio sólo por no haberse recibido aquello a lo cual se tenía derecho. En efecto, a juicio de este investigador, la idea de una pérdida patrimonial que puede ser compensada también por beneficios económicos, es la lógica que sustenta la intervención penal en el procedimiento de salida alternativa del “Acuerdo Reparatorio”, que justifica el modelo patrimonial como un bien jurídico cuyo interés público es superior y prevalente al bien jurídico de la fe y la confianza pública.

Una vez dicho lo anteriormente, la concepción económica de patrimonio no es la que precisamente ocupa los tribunales penales con la finalidad de compensar mediante acuerdos reparatorios, sino que se encuentra fundado en el concepto jurídico, en el sentido que la jurisprudencia hace mención al perjuicio patrimonial sea siempre la pérdida de derechos o de intereses económicos diferentes pro asociados a un derecho, este último que posee el Fisco por el solo mérito de la ley en función del principio de legalidad, en efecto, la libertad de disposición existe solo en favor del Fisco en función de un derecho que le asiste.

Como se puede inferir de acuerdo a los antecedentes antes expuestos, la naturaleza jurídica del patrimonio se encuentra sustentado en un derecho que le asiste al Estado como Fisco basado en el principio de legalidad, en el cual lo más relevante hasta este entonces se encuentra asociado a un mayor interés público e importancia de los impuestos en la economía nacional, y no necesariamente una disuasión y amenaza penal de los delitos tributarios.

Al respecto se debe recordar, que la importancia de los impuestos en la economía nacional se encuentra relacionada a que los ingresos tributarios son aportaciones económicas efectuadas por los ciudadanos en proporción a sus ingresos, ingresos tributarios que se encuentran integrados por todos los impuestos de las diversas actividades o hechos económicos de los contribuyentes.

Sin perjuicio de lo anterior, en que los impuestos son los aportes en dinero que los ciudadanos están obligados por ley a pagar, para que el Estado disponga de los recursos suficientes con los que pueda financiar la satisfacción de las necesidades colectivas o públicas, la transición desde el origen de un impuesto cualquiera en el cálculo y determinación contable y tributaria hacia la reclamación vía administrativa y jurisdiccional tributaria o penal en su caso, no cambia su origen legal basado en un derecho que le asiste como Fisco en dicha reclamación.

En cuanto a su operacionalidad de esta reclamación en los tribunales de justicia, traducidos en un valor económico, y que frente a la disminución de este

valor por un eventual perjuicio, el principio de la compensación por la vía de las multas e intereses viene a sustentar con mayor intensidad este interés público prevalente de tipo patrimonial por sobre el bien jurídico de la fe y confianza pública.

Tipos de Impuestos que sustentan el interés público del bien jurídico de carácter patrimonial por sobre el bien jurídico de la fe y confianza pública.

La capacidad contributiva es una de las teorías más aceptadas acerca del por qué pagar los impuestos y sobre quiénes deben pagarlos. A la pregunta de cuánto es lo que cada sujeto debe pagar de impuestos, esta teoría indica que cada ciudadano pagará tributos en relación de su poder económico. (CLAD, 2017)

Esto en función a tres parámetros o indicadores. “Patrimonio”, “Renta” y “Gasto (o consumo), por lo tanto, la teoría de la capacidad contributiva establece que paguen más lo que tienen, ganan, consumen. (CLAD, 2017)

En este sentido, los impuestos son clasificados según su tipo, en tres grandes grupos.

- a) **Impuestos Indirectos.** Impuestos que se aplican por el uso de la riqueza sobre las personas y, por lo tanto, indirectamente. Los impuestos son indirectos sobre las ventas, la propiedad, el alcohol, las importaciones, la gasolina, etc. (CLAD, 2017)

- b) **Impuestos Directos.** Son impuestos que se aplican directamente al titular de la renta o riqueza que los paga, de manera que se puede reconocer quién lo pagó y su monto. Dentro de los impuestos directos están aquellos contemplados en la Ley sobre Impuesto a la Renta, como los impuestos a las utilidades de las empresas o los impuestos personales. (CLAD, 2017)
- c) **Otros Impuestos.** En esta categoría, se señalan otros impuestos que en general se escapan de la clasificación planteada desde el punto de vista del gasto y el ingreso. (CLAD, 2017)

Tipo	Impuestos	Ejemplo
Impuestos Indirectos	Impuesto a la Ventas y Servicios (IVA). Impuestos a Productos Suntuarios. Impuesto a la Bebidas Alcohólicas, Analcohólicos y Similares. Impuesto a los Tabacos. Impuesto a los Combustibles. Impuesto a los Actos Jurídicos (Timbres y Estampillas). Impuesto al Comercio	IVA. Este impuesto consiste en el recargo del 19% al monto del precio final determinado por el vendedor de un bien o servicio. El impuesto actúa en cadena, trasladándose desde el vendedor al comprador, quien descuenta el impuesto pagado y acreditado en las facturas de sus compras (Crédito Fiscal) y agrega el impuesto recolectado en las ventas (Débito Fiscal). El consumidor del bien o servicio es quien soporta por último el impuesto que se ha

	Exterior, entre otros.	arrastrado en la cadena desde el productor hasta el consumidor final.
Impuestos Directos	Impuesto a la Renta de Primera Categoría. Impuesto único de Segunda Categoría. Impuesto Global Complementario. Impuesto Adicional.	Impuesto Global Complementario. Es un impuesto anual que afecta a las personas naturales que obtengan renta o ingresos de distinta naturaleza, tales como honorarios, intereses por depósitos y ahorros, dividendos por la tenencia de acciones, retiros de utilidades de empresas, ingresos por arriendos, rentas presuntas originadas por la actividad de transporte y de la minería, entre otras.
Otros Impuestos	Impuesto Territorial. Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones. Impuestos Municipales. Impuesto a los Casinos de Juegos.	Impuesto a Herencias, Asignaciones y Donaciones. Se aplica sobre el valor neto de las transmisiones de la propiedad a causa de la muerte de una persona a las transferencias por las donaciones hechas durante la vida del donante.

Fuente. Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (CLAD, 2017).

Como resultado de lo analizado y expuesto hasta el desarrollo de este acápite, permite conducir la discusión respecto de la responsabilidad de los directivos, competencias al interior de la empresa, responsabilidad de los administradores de hecho y del dependiente y, las formas de participación sancionadas expresamente en el CT en conformidad a lo establecido en el artículo 99 en el Código del ramo.

Responsabilidad Penal de los Directivos Principales por Delitos Tributarios de Acuerdo a la Legislación Chilena.

De manera análoga respecto de los delitos tributarios, como investigador se requiere hacer un alto respecto a la determinación de las relaciones de intervención delictiva en los contribuyentes organizados como personas jurídicas, en función de la responsabilidad penal de los directivos y los subalternos de la organización.

Lo anteriormente expuesto, se sustenta en lo señalado en el párrafo 1 del artículo 99 del CT, referido al Título II De las Infracciones y Sanciones, “De los contribuyentes y otros obligados”, que señala, *“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 este sentido, la importancia de esta normativa se encuentra sustentada en que el contexto económico la empresa, constituye el sujeto económico de mayor importancia, dado que los delitos que provocan perjuicios y daños se producen y derivan de la actividad de las empresas generándose responsabilidades penales. En el contexto general, el DP vigente de acuerdo con la actual configuración de la sociedad, imputa delitos⁴⁸ y la pena correspondiente no a las empresas sino a las personas físicas, como trabajadores, administradores, directivos y representantes.

En consecuencia, es evidente que en el ámbito del DP de la empresa existe actualmente déficits de ejecución que dificultan el cumplimiento de las funciones preventivas públicas del ordenamiento jurídico – penal. Las complejidades organizativas de las sociedades modernas provocan que los auténticos responsables de la configuración de un mundo ajeno al Derecho, suelen quedar impunes, lo cual genera inseguridad normativa y un descenso en el nivel de protección de bienes individuales y colectivos básicos.

En particular se debe observar que las empresas como organización son altamente complejas, en consideración en que las sociedades contemporáneas y las organizaciones empresariales ocupan un lugar especial como actores de la vida social y agentes económicos, las empresas y personas jurídicas, es decir, son una nueva realidad emergente que ya no pueden ser tratadas como una suma de

⁴⁸ En el contexto general los delitos más comunes se derivan de daños a la salud de los consumidores o trabajadores o para el medio ambiente.

sujetos individuales sino que suponen una nueva realidad social distinta a aquéllos.

Es por lo expuesto anteriormente, es que es relevante determinar cómo opera la responsabilidad penal de la empresa tratándose de personas jurídicas, gerentes, administradores o a quienes hagan las veces de éstos y a los socios a quienes corresponda el cumplimiento tributario.

Es relevante considerar, que dentro de las empresas y personas jurídicas que son potencialmente peligrosas para bienes jurídicos básicos se presenta una atomización o fragmentación de movimientos corporales, decisiones sobre políticas generales, decisiones sobre hechos concretos, conocimientos sobre riesgos y recopilación de información por parte de las empresas sobre sus efectos en el entorno de tal manera que a partir de cierto grado de complejidad ya no es posible encontrar una persona dentro del entramado empresarial en la que coincidan la creación del riesgo o participación en el mismo, puesto que son representaciones sobre dicho riesgo ni nadie que disponga de una información global sobre la actividad empresarial.

En este sentido el antiguo artículo N° 99 del CT señalaba que: *“En las infracciones por omisión, las sanciones corporales y los apremios en su caso, se aplicarán a quién debió cumplir la obligación y, tratándose de personas jurídicas, a*

los gerentes, administradores o socios a quienes corresponda dicho cumplimiento”.

Al respecto se pueden señalar dos momentos, en la cual la legislación se refiere a este tipo de cumplimientos tributarios. No se trata de una redundancia o reiteración de conceptos del artículo 97 N° 5 del CT de carácter lógico o normativo que de origen a una colisión de normas, como es el caso de concurso aparente de leyes, sino más bien, de una aparente reiteración conceptual, porque la literalidad de ambos textos pueda ser diferentes.

El artículo 99 del CT, incorporó una frase no contemplada en el número 5 del artículo 97, es decir, aquella que hace referencia a quienes responden, son los gerentes, administradores o socios, “a quienes corresponde dicho cumplimiento”, esto es, el cumplimiento de la obligación tributaria accesoria de presentar las declaraciones exigidas por la ley.

El antiguo artículo 99 del CT lo que hacía era restringir o evitar el alcance de quienes serían los responsables por una omisión de una obligación tributaria de una persona jurídica: “Los gerentes, administradores y socios a quienes correspondía su cumplimiento, es decir, no a todos los gerentes, administradores o socios, sino exclusivamente a quienes correspondía el cumplimiento de la obligación tributaria omitida”.

En este sentido, de acuerdo al artículo 22 del Código Civil en relación al artículo 99 del CT, tiene una aparente relación entre el artículo 97 N° 5 y 99 del CT de 1960, otorgando al artículo 99 su verdadero sentido y alcance, en el sentido que no era otro que precisar la responsabilidad penal por las omisiones punibles, limitándola exclusivamente a quienes, en relación a una sociedad comercial, correspondía su cumplimiento.

Entonces el artículo 99 del CT precisaba que de entre todos los gerentes, administradores y socios potencialmente responsables del delito del artículo 97 N° 5, solo lo serían aquellos a quienes en cada caso correspondiera el cumplimiento de la obligación tributaria respectiva.

Entonces de conformidad al Decreto Ley N° 3.443 de fecha 02 de julio de 1980 la disposición del artículo 99 del CT fue modificada cuyo artículo 1 N° 3 ordenó la sustitución de su texto original quedando vigente y redactado de esta manera: *“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 su cumplimiento”*.

Esta reforma, permitió un cambio en su literalidad, importante:

- a) Se eliminó la frase inicial “En las infracciones por omisión”, y

- b) Se agregó como posible responsable, tratándose de personas jurídicas, “a quienes hagan las veces de administradores”.

La primera modificación, refiere al propósito del Decreto Ley mencionado, que “Mantiene la redacción básica actual del CT en cuanto señala a personas a quienes son aplicables las sanciones corporales, cuyo alcance no es solo a los casos de infracciones por omisión sino también por acción, como es el caso de los fraudes, tipificado en el artículo 97 N° 4 al solicitar devoluciones o impuestos improcedentes mediante utilización de facturas y documentación falsa o adulterada.

En este sentido esta modificación abarca a todos los numerales del artículo 97 del CT, persistiendo su aplicación en la determinación de quienes están o no obligados al cumplimiento de las exigencias tributarias en cada caso, y de las personas jurídicas cuando se trate de una infracción de lo que ella sea sujeto tributario.

Cuando se refiere “a quienes corresponda su cumplimiento” en relación a la obligación tributaria el Decreto Ley N° 3.443 refiere al responsable de solicitar devoluciones improcedentes caracterizado como el obligado a declarar sus

impuestos en los formularios F29⁴⁹ y F22⁵⁰, sus rectificatorias o aquellas especiales para casos específicos.

En cuanto a los sujetos, el SII, en circular N° 54 “amplia el alcance” del artículo 99 del CT, “a quienes hagan las veces de éstos”, es decir, el ministerio, autoridad o jurisdicción que alguien ejerce supliendo a otra persona o representándola o del acuerdo al artículo 20 del Código Civil que suplen a los administradores, sin serlo.

El artículo 19⁵¹ y 20⁵² del Código Civil, señalan que existen 2 tipos de administradores.

- a) Los propiamente tales y quienes lo suplen, sin ser gerentes ni socios.

- b) Administradores propiamente tales, quienes en virtud de un mandato o contrato, tienen facultades de administración, jurídicamente reconocible.⁵³

⁴⁹ El Formulario 29 corresponde a las declaraciones de carácter mensual de impuestos que, legalmente, deben ser retenidos y enterados en arcas fiscales, por ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y los Pagos Provisionales Mensuales (PPM), entre otros.

⁵⁰ El Formulario 22 es un trámite que se realiza para cumplir con la normativa de la Ley sobre impuesto a la Renta.

⁵¹ Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu. Pero bien se puede, para interpretar una expresión obscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma, o en la historia fidedigna de su establecimiento.

⁵² Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal.

⁵³ El artículo 14 del CT, los asimila a la figura del gerente, incluso para efectos de ser notificado a nombre de la persona jurídica. En este sentido, hacer las veces de un administrador, se

Por lo tanto en este contexto, la responsabilidad de los directivos se encuentra en función de la extensión de los posibles sujetos de responder por la persona jurídica como administradores de hecho, con el fin de evitar posibles elusiones de responsabilidades empresariales suscitadas en la actividad económica, permitiendo un no alejamiento formal del sujeto activo con respecto a la materialidad de la actividad económica.

Como se puede inferir, la norma tributaria ha considerado un lineamiento claro respecto de las diversas hipótesis que se encuentran en la forma de organización de cada sociedad o empresa, respecto de quien o de quienes corresponden por el cumplimiento material de las obligaciones tributarias de la persona jurídica de que se trate, ajustando a los responsables de los apremios y sanciones corporales por delitos tributarios.

Sin embargo, la norma del artículo 99 del CT es poco clara en cuanto a determinar la efectiva responsabilidad de las acciones penales entre un administrador de hecho y entre un administrador, gerente o socio formalmente designado, produciéndose una confusa dualidad, precisamente porque este último en la práctica de la actividad empresarial en cuyos ámbitos de la ejecución de funciones económicas no alcanza el cumplimiento fáctico y materialidad de las obligaciones tributarias de la empresa, sin embargo, por el solo hecho de

encontraría bajo la condición de suplirlo materialmente en su función, sin que exista mandato o contrato que le otorgue facultades jurídicas de administración.

encontrarse incorporado en la escritura societaria que le autoriza a usar la razón social no puede aludirse algún tipo de responsabilidad, en tanto, el administrador de hecho cometa verdaderamente la infracción tributaria.

Para tal efecto, con mayor claridad de lo expuesto en el párrafo anterior, se manifiesta en cuanto a que en este artículo 99 del CT, no se encuentra claramente definido el alcance de la responsabilidad tributaria penal, en el sentido que no aparece establecida una responsabilidad por el cargo, basada en la omisión de deberes de vigilancia o garante del cumplimiento tributario del administrador, socio o gerente formalmente designado, permitiendo entonces al persecutor y juzgador, ampliar la concepción de la responsabilidad tributaria penal a sujetos no relacionados directamente con el delito cometido.

En consecuencia, para quienes adoptan una posición de ampliar el alcance de la responsabilidad tributaria penal al administrador, socio o gerente formalmente designado, como es el caso del SII, se contraponen a las teorías doctrinarias que adoptan una posición diferente. Desde luego, el SII en la modificación realizada en la circular N° 54 observa y reafirma la posición jurídica de que cuando se trate de delitos por acción, no se excusen de responsabilidad el administrador, socio o gerente formalmente designado, argumentando que “son penalmente responsables los representantes de las personas jurídicas aunque no hayan intervenido personalmente en los delitos tributarios”.

Sin embargo, la doctrina señala que no se encuentra respaldado por ningún antecedente objetivo la tesis del SII, en que los gerentes, administradores o socios formalmente designados son responsables penalmente, aunque no hayan intervenido personalmente en los delitos. En virtud de ello, para la doctrina la interpretación del SII en esta materia es errónea, en el cual señala que los sujetos potencialmente responsables de estos delitos tributarios son quienes hagan las veces del administrador, incorporando a esta responsabilidad en la circular N° 54 a estos gerentes, administradores o socios formalmente designados.⁵⁴

En tal sentido, los presupuestos del efecto interpretativo erróneo del SII, se corresponde a una eliminación del requisito probatorio fundamental en la participación del hecho y acto punible tributario, siendo reemplazado por una imputación formal solo fundada en la documentación donde se indique que el gerente, administrador o socio de la persona jurídica en cuyo nombre se ha cometido el delito se encuentra consignado en un acto formal societario, como es el caso de la constitución mediante escritura pública.

En efecto, los presupuestos para la doctrina en contraposición de esta teoría de interpretación errónea que sostiene el SII al conducir a una responsabilidad objetiva originada por la sola posición jurídica que pueda ocupar un administrador, gerente o socio formalmente designado, debe rechazarse de

⁵⁴ La doctrina apunta a una cuestión fáctica y de hecho, la determinación del sujeto a quien, al interior de una persona jurídica, es decir, materialmente le corresponde el cumplimiento de las obligaciones tributarias accesorias como la que tiene relación con el cumplimiento de contabilidad fidedigna, declaraciones correctamente confeccionadas, emisión real y verdadera de documentación tributaria.

forma categórica, debido a que la comisión del delito tributario actúa de forma material e independiente del delito y del conocimiento que se tenga de él.

Lo anteriormente expuesto, se sustentaría en conformidad a lo establecido en el artículo 1° de la Código Penal, que define el delito como una “acción u omisión voluntaria penada por la ley” que exija al menos acreditar la intervención personal en un hecho que pueda considerarse punible, con un extremo objetivo, es decir, la acción u omisión, y uno subjetivo, la voluntariedad, presunta solo legalmente, de lo contrario la interpretación de la circular N° 54 del SII, se encontraría fuera de lugar, al querer alcanzar la responsabilidad de sujetos que no participaron material y directamente en la comisión de los delitos tributarios.

A este respecto, en primer lugar la calificación de la no participación material en el hecho de un administrador, gerente o socio formalmente designado, se sustentaría en la objetividad de la comisión del delito, a través de la necesidad de una distribución de competencias al interior de la empresa por razones de eficiencia y funcionamiento. En efecto, conforme lo señala el derecho penal, en que si la responsabilidad penal en el ámbito tributario se construyera al margen de esta división del trabajo⁵⁵, podría afectar en principio al gerente general y al de finanzas, entre otros. (Alex Van Weezel, 2015)

⁵⁵ Es un fenómeno que afecta a toda la vida social de la empresa, mediante una distribución de competencias, riesgos y responsabilidades.

En segundo lugar, la ley atiende a la administración efectiva de la empresa en los aspectos financieros contables y, respecto de ciertas obligaciones secundarias, también operativos. En efecto, conforme lo establece el artículo 99 del CT, las sanciones corporales se aplicarán a quien debió cumplir la obligación tributaria, aplicando las normas del DT, civil, mercantil o económico. (Alex Van Weezel, 2015)

En virtud de lo anterior, respecto a la determinación de la responsabilidad de las personas jurídicas, debe tratarse de órganos a quienes correspondía cumplir la obligación tributaria infringida, dirigiendo esta responsabilidad hacia los socios a quienes corresponda dicho cumplimiento, existiendo una prescindencia por la ley de perseguir al administrador, gerente o socio formalmente designado. (Alex Van Weezel, 2015)

Sobre la validez de este argumento y razonamiento jurídico que propone el profesor Alex Van Weezel, este investigador no encuentra una lógica jurídica en su aplicación, de evitar el alcance de la responsabilidad de un administrador, gerente o socio formalmente designado y se apega a una lógica más amplia sostenida por el SII. En torno a ello, si bien no existe una intervención directa y material penal del hecho, existe una comunicabilidad en el sentido que el administrador, gerente o socio formalmente designado, aunque no le corresponda el cumplimiento directo de las obligaciones tributarias, posee las facultades de control y administración del negocio en forma continua, considerando que son los

mayores interesados que el negocio posea una eficiente gestión para obtener utilidades.

En tercer lugar, el profesor Alex Van Weezel expone y persiste en un alcance restringido de la responsabilidad penal tributaria en el sentido que de acuerdo al artículo 28 del CT⁵⁶, la responsabilidad de los directivos aplica a la asociación o cuentas en participación el principio general sobre determinación del sujeto a quien corresponde el cumplimiento de la obligación tributaria, es decir, no todo socio es competente, sino sólo aquel que tiene efectivamente la administración en lo que se refiere a los aspectos tributarios. (Alex Van Weezel, 2015)

La norma dispone en concreto que el gestor de una asociación o cuentas en participación y de cualquier encargo fiduciario, será responsable exclusivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias referentes a las operaciones que constituyan el giro de la asociación u objeto del encargo. (Alex Van Weezel, 2015)

En cuarto lugar, el artículo 99 del CT, señala que las penas corporales previstas en la ley no solo se aplican al gerente o administrador, sino también al socio encargado de cumplir las obligaciones. La única forma de dar una lectura razonable a esta norma de responsabilidad acumulativa es considerar sólo a los

⁵⁶ El gestor de una asociación o cuentas en participación y de cualquier encargo fiduciario, será responsable exclusivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias referente a las operaciones que constituyan el giro de la asociación u objeto del encargo. Las rentas que correspondan a los partícipes se considerarán para el cálculo del impuesto global complementario o adicional de éstos, sólo en el caso que se pruebe la efectividad, condiciones y monto de la respectiva participación.

socios que además cumplen funciones en la empresa, sean ellas ejecutivas o de control directo en el área financiera y contable, o que deben ejercerlas según las normas mercantiles y los estatutos sociales. De otra forma se establecería una competencia global respecto de las obligaciones tributarias, que no existe ni siquiera respecto de la responsabilidad penal por el producto en materia de lesiones corporales. (Alex Van Weezel, 2015)

En último lugar, de acuerdo a lo señalado por el profesor Alex Van Weezel en conformidad a lo establecido en el artículo 58 inciso 2 del Código Procesal Penal, sostiene un argumento de la regla general, en el sentido que, por las personas jurídicas responden quienes hubieren intervenido en el acto punible, limitando el alcance de la responsabilidad penal tributaria, es decir, se requiere alguna forma de intervención en el acto o hecho punible evitando el alcance de esta responsabilidad respecto de un administrador, gerente o socio formalmente designado, mediante la no incorporación de la competencia en virtud del cargo de los socios o altos directivos.

Se puede apreciar entonces, que aun existiendo en estas teorías un razonamiento y criterio amplio del SII que este investigador comparte plenamente, por considerar ilógico que la responsabilidad penal tributaria no alcance a un administrador, gerente o socio formalmente designado en virtud de un alcance restringido de la intervención material y directa del hecho, no se considere un sentido amplio de la norma respecto de las facultades de gestión, control y

seguimiento de la situación administrativa de la organización, en contrario sensu, a lo sostenido por la Excelentísima Corte Suprema (en adelante, ECS) que ha resuelto la controversia.⁵⁷

Los criterios y lineamientos copulativos que ha resuelto la ECS, en función de diversas sentencias observadas, es el ejercicio efectivo de la administración, que en la especie se manifiesta en la celebración de contratos de compraventa y de personal. Pero además, la administración conjunta de unos o más socios en los aspectos operativos de la empresa, probados mediante un mandato especial de administración entre socios en el cual se designan facultades necesarias amplias e incidencia sobre el negocio da cuenta de una separación y limitación del alcance de la responsabilidad penal tributaria hacia un administrador, gerente o socio formalmente designado.

En la especie, la posición jurídica del tribunal a quo que considera el criterio de la ECS, en el sentido que el inciso 2º del artículo 97 N°4 del CT, señala que el representante o mandatario efectivo de una sucesión o encargo es el sujeto activo, fundamentado como antecedentes suficientes para condenarlo como un delito de propia mano, en virtud de la celebración de un contrato de mandato y en el

⁵⁷ La ECS, sostiene que si alguien detentaba la administración legal y efectiva de la sociedad al tiempo de la realización de los hechos punibles, se entiende que tales hechos, en la especie, declaraciones de IVA por ejemplo, fueron llevados a cabo con su intervención.

ejercicio efectivo de la administración, como también, en la efectividad de la administración delegada conforme a las normas pertinentes.⁵⁸

No obstante lo anterior, sería interesante abordar el sentido amplio de la responsabilidad penal tributaria que asume en la circular N°54 del SII, en el contexto de la delegación de la administración que podría producir una transferencia de esta responsabilidad del sujeto activo hacia un administrador, gerente o socio formalmente designado, como un efecto directo sobre el delegante, es decir, en qué medida surge una división de competencias y bajo qué presupuestos se libera de responsabilidad al obligado originalmente.⁵⁹

Ineficacia de los Delitos Tributarios

Como se mencionó en los acápites anteriores, el principal sustento de esta investigación se encuentra abordado en la temática de la ineficacia de los delitos tributarios en el DPP. En este sentido los principales elementos que hacen ineficaz la responsabilidad penal tributaria, se encuentran sustentados en el mayor valor del bien jurídico protegido del modelo patrimonialista respecto del bien jurídico de la confianza y la fe pública.

⁵⁸ Sentencia de fecha 4.XI.2004 del Tribunal de Juicio Oral de Curicó.

⁵⁹ El problema de delegación de facultades de administración, fue objeto de una sentencia de la ICA Puerto Montt (15.IX.2004). El fallo se refiere a la representación legal y sostiene que el representante legal de una sociedad tiene la facultad de delegar algunas de sus atribuciones si éstas le fueron otorgadas en forma enunciativa y no taxativa, no privándosele expresamente de la posibilidad de delegar parte de las mismas. En la especie, se trataba de dejar sin efecto retroactivamente la delegación con el argumento de que en definitiva habría perjudicado a la empresa. La Corte, sin embargo, estima que la delegación produce efectos si se ha hecho de conformidad con las normas mercantiles. Como se puede apreciar, el criterio normativo-material surte efectos en ambos sentidos. (Alex Van Weezel, 2015)

Lo anteriormente expuesto se reafirma en la potestad y facultad de discreción que posee el Director del SII para iniciar un proceso judicial mediante denuncia o querrela, facultad que actualmente se encuentra circunscrita a estudios de carácter técnicos por dicho organismo, sin embargo, sin eficacia real en la etapa procesal pertinente. Reflejo de ello es la anulación de la efectiva amenaza penal a través del acuerdo reparatorio como salida alternativa que no garantizan éxito en la disuasión penal efectiva en contra de estas conductas dolosas.

No obstante lo anterior, como se mostró en esta investigación, el estatuto del organismo del SII que regula esta materia, se encuentra actualmente en estudio por el ejecutivo en el sentido de ampliar estas facultades al Ministerio Público, con la finalidad de ajustar las conductas ilícitas tributarias a una real amenaza y sanción penal.

Una primera aproximación que se puede establecer para señalar que no existe eficacia en los delitos tributarios, es la falta de garantías que ofrece el ordenamiento jurídico para supervigilar y salvaguardar el bien jurídico en su estabilidad de la fe y confianza pública. En efecto, el máximo de garantías debe estar enfocado en el resguardo legal circunscrito en el DT, DP y DPP en su conjunto.

En este sentido el análisis del tipo objetivo en los delitos tributarios se encuentran definidos, caracterizados y sancionados por delitos de mera actividad, y no necesariamente de resultados. Por lo tanto, en los delitos de resultado se espera un perjuicio o lesión al patrimonio fiscal a través de la producción misma pudiendo ser tratados como tentativa o delito frustrado según el grado de ejecución del comportamiento típico.⁶⁰

Sin embargo, en los delitos tributarios de mera actividad calificada como parte de la regla general de la participación el sujeto activo, se ve favorecido por la atenuante de responsabilidad penal “La circunstancia de que el hecho punible no haya acarreado perjuicio al interés fiscal”⁶¹, donde se vislumbra claramente la entrega de un premio al sujeto activo por el hecho de no haber generado un perjuicio patrimonial al fisco, sustentando nuevamente en la hipótesis del modelo patrimonialista analizado durante esta investigación por sobre la fe y confianza pública.

En el mismo sentido, la ineficacia de los delitos tributarios en el contexto penal se diluye y no alcanza su efectividad como amenaza penal y su efectiva disuasión, referido al desistimiento con eficacia liberadora de la pena en función

⁶⁰ En los delitos de resultado, significa que el Juez debe hacer una distinción entre las hipótesis de falta de resultado en que el sujeto ha dado inicio a la ejecución del crimen o simple delito por hechos directos, pero faltan una o más acciones para su complemento, y aquellas hipótesis en las que el sujeto ha hecho todo lo que (según un juicio ex ante) era necesario para la consumación, no obstante lo cual ella en definitiva no se produce por causas ajenas a su voluntad (Art. 7 del Código Penal).

⁶¹ Artículo 111 del CT.

de lo señalado en el artículo 106 del CT que faculta al Director del SII para prescindir del cobro de sanciones pecuniarias y para anular las denuncias originadas en infracciones tributarias, en el caso que el interés fiscal no ha sido afectado o amenazado, porque el contribuyente se ha denunciado y confesado la infracción.⁶²

Con esto se reafirma, que desde el punto de vista fáctico de la norma, no bastaría solamente disponer con facultades de denuncia o querrela por parte del Director del SII para el reenvío de los delitos tributarios hacia la justicia penal y, tampoco la aprobación del Juez de Garantía de denegar o aprobar estos posibles acuerdos reparatorios, sino más bien, el asunto de relevancia jurídica que la norma no prevé es la constante *situación de peligro* que expone al bien jurídico protegido de la confianza pública y no es garante de su protección.

En el mismo sentido, pero desde otra observancia, la excepción a la figura de los delitos de mera actividad se encuentra sustentado en lo señalado en el Artículo 97 N° 4 inciso 3° del CT, que establece el crimen de simular una operación tributaria o realizar una maniobra fraudulenta por la que se obtienen devoluciones de impuestos que no corresponden.

⁶² En el caso analizado se prescinde de la responsabilidad penal contravencional expresada en sanciones pecuniarias en atención a que no se ha producido el resultado de afectación de la Hacienda Pública. En sentido, los delitos del CT se consuman, entonces, sin necesidad de que se produzcan un resultado en el sentido tradicional de una afectación típica del bien jurídico protegido.

La figura establece expresamente que se debe obtener la devolución, es decir, de un resultado, que no es condición objetiva de punibilidad, sino elemento del tipo penal. Por lo tanto, si el tipo penal exige un resultado de perjuicio, no puede una disposición común convertir la figura en un delito de mera actividad.

El CT contempla, asimismo, otras figuras en donde la norma de sanción correspondiente establece una pena de multa, cuyo monto es determinable según el valor del “tributo eludido”, de “lo defraudado” o “de la operación” (Arts. 97 N° 4 incisos 1° y 2°, 97 N° 8, y 97 N° 10 inciso 3°, en relación con el inciso 1° de la misma norma). En estos casos, así como en la figura del inciso 3° del Artículo 97 N° 4 del CT, la norma de sanción presupone que la Hacienda Pública ha experimentado un perjuicio, que éste es cuantificable y que además de hecho ha sido determinado en su magnitud. (Alex Van Weezel, 2015)

Las condiciones objetivas de punibilidad, que el legislador establece en ocasiones, tienen por objeto supeditar la imposición de una pena a la verificación de un presupuesto externo al hecho punible, generalmente vinculado a consideraciones de carácter político-criminal, como cuando se supedita la punibilidad del auxilio al suicidio al hecho de que el sujeto pasivo se quite efectivamente la vida (Art. 393 el Código Penal). Como se trata de hechos o efectos que no dependen de la voluntad del autor, de allí que se les denomine “condiciones objetivas”, no es preciso que tengan un correlato en el lado subjetivo del hecho o, dicho en la terminología tradicional, no necesitan ser abarcadas por el

dolo del autor. Es por ello que se distinguen esencialmente de los efectos del comportamiento que integran el tipo penal, exigen un correlato en el lado subjetivo y se conocen con el nombre de “resultado”. (Alex Van Weezel, 2015)

Como se puede observar en estas dos realidades, la exigencia de un perjuicio como resultado, no constituye en sí mismo un resultado eficaz de la norma, dado que un delito no puede encontrarse en estado de tentativa o de frustración respecto de una de las sanciones conminadas, mientras que se encuentra consumado respecto de otras, es decir, la producción de un perjuicio para la Hacienda Pública no es un elemento del tipo o requisito de consumación, sino una condición objetiva de punibilidad relativa a la imposición de la pena de multa, en sede penal, respecto de los delitos previstos en los artículos 97 N° 4 incisos 1º, 2º y 3º, 97 N° 8 y 97 N° 10 inciso 3º del CT.

Entonces, desde el punto de vista de la teoría de la pena, estos delitos sólo se hallan amenazados copulativamente con penas pecuniarias y privativas de libertad cuando se ha verificado la condición objetiva de punibilidad establecida en la norma de sanción. Ello pone de manifiesto que la condición objetiva de punibilidad sólo tiene eficacia en el ámbito penal, pues de lo contrario la ausencia de perjuicio en estas figuras eliminaría respecto de ellas la facultad discrecional del Director del SII establecida en el Artículo 162 inciso 3º del CT para perseguir el hecho sólo por la vía administrativa. (Alex Van Weezel, 2015)

Lo anteriormente expuesto viene a confirmar la ineficacia de los delitos tributarios en el procedimiento penal, es decir, ni en los delitos de mera actividad y de resultados se prevé la aplicación de una sanción penal efectiva, puesto que pone de relieve por un lado la aplicación de atenuante de responsabilidad penal⁶³, al no existir un perjuicio fiscal de la Hacienda Pública en los delitos de mera actividad y respecto de los delitos de resultado, que implican como sanción penal la aplicación de multas o en el mejor de los casos una pena privativa de libertad, ofrece facultades del Director del SII para desistirse y arribar a ciertos tipos de acuerdos de tipo económico, diluyéndose de esta manera la responsabilidad penal efectiva.

Simultáneamente es importante abordar en el contexto de la ineficacia de los delitos tributarios, los efectos de la reiteración. De acuerdo a lo que plantea la legislación tributaria, la ley utiliza el término de “reiteración” en dos sentidos: como elemento de la descripción típica y en el sentido tradicional de concurso real de delitos, aunque con una regulación especial bastante curiosa.

Respecto de la reiteración entonces, el Artículo 112 del CT⁶⁴ dispone la aplicación del principio de acumulación ideal contenido en el inciso 1º del Artículo

⁶³ Artículo 111 del CT. “La circunstancia de que el hecho punible no haya acarreado perjuicio al interés fiscal”.

⁶⁴ En los casos de reiteración de infracciones a las leyes tributarias sancionadas con pena corporal, se aplicará la pena correspondiente a las diversas infracciones, estimada como un solo delito, aumentándola, en su caso, conforme a lo dispuesto en el artículo 351 del Código Procesal Penal.

351 del Código Procesal Penal⁶⁵. *La reiteración está concebida, por lo tanto, como un beneficio para el autor de delitos de la misma especie*, pues establece una alternativa entre la acumulación material según el Artículo 74 del Código Penal⁶⁶ y la forma de acumulación ideal que prevé la norma: imponer la pena correspondiente a las diversas infracciones, estimadas como un solo delito, aumentándola en uno o dos grados. *El juez debe optar en todo caso por el tratamiento que resulte más favorable al condenado.* (Alex Van Weezel, 2015)

Se puede apreciar entonces que la norma del CT contiene dos tipos de declaraciones sustentado en el principio penal de pro reo. La primera es que todos los delitos del CT se consideran de la misma especie: lo mismo los crímenes que los simples delitos del Artículo 97 N° 4, lo mismo obtener ilícitamente una devolución de impuesto que violar una clausura, lo mismo no dar boleta que hacerse pasar por usuario de Zona Franca. En ese sentido, la norma es perfectamente coherente con el inciso final del Artículo 351 del Código Procesal Penal, que en una disposición minimalista atiende sólo al bien jurídico y no a la forma de ataque. De esta forma, el beneficio es aplicable a todo delincuente tributario simple. (Alex Van Weezel, 2015)

⁶⁵ Reiteración de crímenes o simples delitos de una misma especie. En los casos de reiteración de crímenes o simples delitos de una misma especie se impondrá la pena correspondiente a las diversas infracciones, estimadas como un solo delito, aumentándola en uno o dos grados.

⁶⁶ Acumulación Material que afecta el mismo bien jurídico protegido. Al culpable de dos o más delitos se le impondrán todas las penas correspondientes a las diversas infracciones.

Se puede observar entonces que el criterio que recoge el inciso final del Artículo 241 del Código Procesal Penal, referido a la procedencia de los acuerdos reparatorios, que implica la existencia de un interés público prevalente en la reiteración de hechos por el imputado, corresponde a la forma de acumulación ideal que prevé la norma, es decir, imponer la pena correspondiente a las diversas infracciones, estimadas como un solo delito, aumentándola en uno o dos grados, debiendo *el juez optar en todo caso por el tratamiento que resulte más favorable al condenado*.

Podríamos destacar entonces, que se anula por el legislador el tratamiento de la reiteración de hechos respecto al sentido tradicional de concurso real de delitos en el procedimiento del acuerdo reparatorio, es decir, el sujeto que delinque varias veces en el mismo ejercicio⁶⁷, no concurre reiteración en el sentido del Artículo 112 del CT, de manera que no se aplica el beneficio, sino la norma sobre concurso real del Artículo 74 del Código Penal, es decir, directamente la acumulación material.

En consecuencia, la reiteración que considera la procedencia de los acuerdos reparatorios contemplados en el inciso final del Artículo 241 del Código Procesal Penal, es aquel concurso ideal, que prevé imponer la pena correspondiente a las diversas infracciones, estimadas como un solo delito,

⁶⁷ La noción de ejercicio se atribuye a “ejercicio comercial” es de carácter contable, constituye una especie de “unidad de fiscalización” y comprende, expresado gráficamente, dos tipos distintos de años calendario compuesto de doce meses, el que termina el 31 de diciembre y el que termina el 30 de junio, según lo establecido en las normas generales de los incisos 7º y 8º del CT.

aumentándola en uno o dos grados, debiendo el *juez optar en todo caso por el tratamiento que resulte más favorable al condenado.*

En virtud de lo analizado anteriormente, la investigación de relevancia jurídica que se sustenta al tenor de la procedencia de los acuerdos reparatorios en los delitos tributarios se correlaciona con la ineficacia de los delitos tributarios en el contexto penal, debido que este procedimiento especial como salida alternativa representa una respuesta de menor contenido represivo y que anula el principio de legalidad.⁶⁸

Si bien el fundamento de la aplicación de los acuerdos reparatorios posee un carácter selectivo que debe tener un sistema procesal penal⁶⁹, el fomento de la reinserción del imputado⁷⁰ y la satisfacción concreta de los intereses de la víctima⁷¹, que son argumentos sólidos de la validez de este procedimiento desde

⁶⁸ Aunque la finalidad del procedimiento del acuerdo reparatorio tiene una mayor calidad si se compara con una pena privativa de libertad, ya que cumple con mayor certeza con el carácter resocializador al que un sistema penal debe aspirar, no alcanza ser efectivo en su sanción penal.

⁶⁹ El carácter selectivo se observa en que un sistema de justicia procesal penal no puede investigar todos los hechos que revisten caracteres de delitos, debido a que los recursos humanos y económicos son limitados, lo que se traduce, que en la práctica, que éstos deban concentrarse en la investigación de los delitos de mayor relevancia social y penal (mayor desvalor del injusto) y porque el legislador ha preferido dar un tratamiento diferenciado a determinados tipos de casos.

⁷⁰ Los acuerdos reparatorios permiten la reinserción social principalmente, en el no registro en el extracto de filiación del imputado, por lo que no constituye una limitante para que éste pueda desarrollar cualquier actividad o profesión en la cual dicho certificado le sea solicitado y el hecho que el imputado no irá a un centro penitenciario, con lo que ni él ni su familia se van a ver expuesto a relacionarse con ese ambiente.

⁷¹ Si el conflicto penal tiene su origen en la vulneración de un bien jurídicamente protegido de una persona determinada, qué duda puede haber en que el individuo más indicado para señalar la forma en que el perjuicio que se le ha causado deber ser reparado es la misma víctima.

el punto de vista jurídico y político criminal, no se puede circunscribir este procedimiento a solo efectos patrimoniales de las cuales los impuestos y las recaudaciones fiscales sean parte y estén sujetos en su totalidad por el trasfondo que motivó la conducta delictiva.

Dicho de otra manera, es jurídicamente imposible que prevalezca el interés que posee el modelo patrimonialista por sobre el interés del bien jurídico protegido de la fe y confianza pública, sino más bien, este tesista reconoce las bondades del acuerdo reparatorio como un procedimiento sólido en su estructura, se alinea por considerar la postura de la profesora María Inés Horvitz Tiedeman, la efectividad de la amenaza y sanción penal, sosteniendo: “Que la finalidad del proceso penal es buscar la verdad respecto del hecho punible y castigar al autor para, de este modo, restablecer la validez de la norma lesionada, independiente de los mecanismos que se utilicen para conseguirla”. (Lino Videla Bustillos, 2010)

En consecuencia, si bien la punibilidad de los delitos tributarios que están definidos por la ley como crímenes y simples delitos, contemplando así penas privativas de libertad que alcanzan presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio y que son proporcionalmente elevadas⁷², sobre todo si se compara no sólo con las penas del homicidio simple, la eficacia de la acción penal se ve impedida por solo un efecto de tipo procesal, es decir, la utilización y

⁷² El N° 4 Incisos 2° y 3° del Artículo 97 del CT; Artículos 3° y 21 del Código Penal; Artículos 94 y 97 del Código Penal; Artículo 104 del Código Penal; Artículo 52 inciso 2° del Código Penal; inciso 3° del Artículo 97 N° 4 del CT; Artículo 470 N° 8 del Código Penal, Decreto Ley N° 3.443 de 1980; Artículo 470 N° 8 del Código Penal y Artículo 467 del Código Penal. Penalidad que versan “De Cinco años y un día a Veinte Años”.

procedencia a gran escala del procedimiento de los acuerdos reparatorios que resuelve basado en el modelo patrimonialista y no en base al restablecimiento de la validez de la norma lesionada.

Conclusiones

Como se ha observado en el desarrollo de la presente investigación, el DT ha sido reposicionado como unos de los derechos más relevantes durante el último tiempo, en el sentido que el delito tributario se encuentra requerido en su mayor expresión dentro del ordenamiento jurídico, debido a las permanentes defraudaciones al Fisco en la utilización de fines políticos.

Sin embargo, la prevalencia del modelo patrimonialista ha restado valor al bien jurídico de la fe y confianza pública, en el desvalor producido a la confianza en las operaciones económicas que afectan claramente a la Hacienda Pública, pero más profundamente a la efectividad de la amenaza penal y el restablecimiento de la validez de la norma lesionada.

En este sentido, existe una preponderancia por la recuperación de los réditos y tributos defraudados por sobre la aplicación de la sanción penal efectiva, en que la amenaza penal y la persuasión pasan tener una importancia secundaria en las conductas dolosas tributarias. Lo anteriormente expuesto, se encuentra validado por la procedencia del acuerdo reparatorio que en armonía con las facultades discrecionales del Director del SII calificados como víctima en este procedimiento, reduce la acción penal y su efectividad a un asunto netamente económico patrimonial, restando importancia a la validez efectiva en la sanción penal aplicar.

La existencia de un DP que declara sanciones ejemplificadoras en lo sustantivo de la norma en su punibilidad, observadas en delitos tributarios que están definidos por la ley como crímenes y simples delitos, contemplando así penas privativas de libertad que alcanzan presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio y que son proporcionalmente elevadas, esto es, de cinco años y un día a veinte años, no alcanzan a disuadir al sujeto activo mediante la amenaza penal, porque el interés del querellante como es el caso del SII, es la restitución y recaudación de lo defraudado en la Hacienda Pública, en desmedro de la finalidad del DP que es sanción penal, bajo el riesgo de quedar en desuso.

En este sentido, la investigación jurídica que se ha desarrollado se encuentra en función de generar un aporte al valor del DT mediante la correcta aplicación del DP y el DPP, para lograr una eficacia de sus normas. En consecuencia, esta realidad es una práctica que solamente el legislador en conjunto con los Tribunales de Justicia debe considerar a la hora de lograr eficacia en la aplicación del DPP, realzando la realidad procesal.

Bibliografía

Fuentes Primarias

- Biblioteca del Congreso Nacional. (1974). Código Tributario. Santiago de Chile: Lexis Nexis. Congreso Nacional de Chile. (1995).
- Preámbulo del Mensaje Presidencial al Honorable Congreso Nacional de Chile. En Código Procesal Penal (1). Santiago de Chile: AbeledoPerrot.
- Weezel, A. (2010). Delitos Tributarios. Santiago: Jurídica de Chile.
- Videla, L. (2010). Los Acuerdos Reparatorios a la Luz del Concepto de Reparación. Revista de Estudios de la Justicia, 13, pp 293-321.
- Subdirección Jurídica del Servicio de Impuestos Internos. (2017, mayo). Ejercicio de la Acción Penal Por Delitos Tributarios. Informe Jurídico, 1, pp 1-28.
- Calvachi, R. (2002). Los Delitos Tributarios. La Defraudación Fiscal. revistas.usfq.edu.ec, 1, pp.65-75.
- Ossandón, W. (2007). El Sujeto Activo en los Delitos Tributarios. Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Chile, XXVIII, pp 155-187.

- Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo. (2017). El Sistema Tributario en Chile y el Modelo de Gestión de Cumplimiento Tributario del SII. Santiago de Chile: Campus Virtual CLAD.