

EL SUJETO ACTIVO EN LOS DELITOS TRIBUTARIOS

[The Active Party In Tax Crimes]

MARÍA MAGDALENA OSSANDÓN WIDOW*
Pontificia Universidad Católica de Valparaíso

RESUMEN

El artículo da cuenta del tradicional debate, en Chile y España, sobre quienes pueden considerarse sujetos activos en el delito tributario: sólo los contribuyentes o cualquier persona. Pero más allá de los argumentos históricos y gramaticales, el tema se aborda desde una perspectiva de fondo, a partir las características de la relación tributaria, como presupuesto de la mayor parte de estos ilícitos. Entonces, en la medida en que el incumplimiento de los deberes tributarios pueda reputarse el fundamento del ilícito, el delito tributario deberá calificarse como delito especial, que sólo puede ser cometido por el contribuyente o por las demás personas especialmente afectas a la obligación de que se trate. Esta conclusión es contrarrestada, finalmente, con la redacción formal de los delitos contemplados en el art. 97 N° 4 del Código Tributario, para

ABSTRACT

This article presents the traditional debate, both in Chile and Spain, of the people who can be considered as active parties in tax crimes: only taxpayers or anybody. However, beyond the historical and grammatical arguments, this topic has been addressed from a profound perspective, based on the characteristics of the tax relationship, as an assumption of most of these illegal acts. Then, as long as the non- fulfilment of the duty to pay taxes can be considered as basis of the illegal act, tax crime should be described as a special crime, that can only be committed by the taxpayer or by other people especially subject to the corresponding obligation. Finally, this conclusion was thwarted with the formal drafting of the crimes stipulated in Art. 97, No 4 of the Internal Revenue Code, to verify its applicability in each particular case,

* Profesora de Derecho Penal en la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. Dirección postal: Avda. Brasil 2950, Valparaíso, Chile. Correo electrónico: magdalenaossandon@yahoo.es

verificar su aplicabilidad en cada caso concreto, respetando siempre los límites que impone el principio de legalidad.

PALABRAS CLAVE: Delito tributario – Sujeto activo – Delito especial – Delito de infracción de deber – Obligación tributaria – Contribuyente.

always respecting the limits the mandatory prosecution principle imposes.

KEY WORDS: Tax crime – Active party – Special crime – Crime regarding non-fulfilment of duty – Tax liability – Taxpayer.

INTRODUCCIÓN

En torno a la cuestión del sujeto activo en el delito tributario ha existido una permanente polémica. Se discute si éste puede ser cualquier persona o si debe ser, necesaria y únicamente, el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Pero antes de adentrarnos en este debate, es necesario señalar que en nuestra legislación no existe un único delito tributario. En el *Código Tributario* se contempla un gran número de disposiciones penales que sancionan diversas conductas que giran, en general, en torno a la idea de sustraerse de la obligación de pagar un impuesto o de conseguir beneficios improcedentes del Fisco. Entre ellos, los más importantes son los contemplados en el art. 97 N^{os} 4 y 5. Las consideraciones siguientes se centrarán, fundamentalmente en estas figuras, sin perjuicio de que se realicen consideraciones generales que podrían aplicarse, *mutatis mutandi*, al resto de los ilícitos tributarios. En todo caso, en no pocas de estas figuras se exige expresamente que el sujeto activo revista una determinada calidad –de contribuyente, de contribuyente afecto al Impuesto a las Ventas y Servicios, etc.– supuestos en los que no hay “cuestión” que debatir. El problema se centra, en tanto, en aquellas figuras en que no se solicita explícita y formalmente ningún requisito especial para el sujeto activo.

Por otra parte, cabe precisar que la referencia al sujeto activo del delito dice relación, fundamentalmente, con la persona que puede ser autor inmediato y directo del ilícito. La posibilidad de sancionar a otros intervinientes como coautores, autores mediatos, inductores o cómplices constituye una cuestión diversa, aunque condicionada, obviamente, por la forma como se resuelva la anterior.

El tema lo desarrollaremos comenzando con una exposición de lo que ha sido la discusión en España, por la asiduidad y profundidad con que ha sido tratado por la doctrina de ese país y por las similitudes que presenta con nuestra realidad legislativa. Enseguida haremos lo propio con la doctrina nacional. Presentado el estado de la cuestión, nos detendremos en las características de los delitos tributarios, condicionadas por el contexto

en que se insertan, esto es, el de las relaciones tributarias y las obligaciones que de ellas emanan. Una vez realizado este análisis será posible definir la naturaleza de los delitos tributarios, así como el ámbito de sujetos a los que se dirigen. Para terminar, efectuaremos una breve referencia al sistema previsto en nuestra legislación tributaria y a la forma como, dentro de éste, deben concebirse los delitos tributarios.

II. LA DISCUSIÓN EN LA DOCTRINA ESPAÑOLA

Uno de los tradicionales referentes para nuestra legislación es el Derecho español, en el que, en torno al art. 305 del *Código Penal* que contempla el tipo fundamental de defraudación tributaria, se ha desarrollado una discusión bastante similar a la que puede plantearse en relación con los delitos tributarios tipificados en nuestro ordenamiento jurídico.

Así, un sector doctrinal considera que en este ilícito el sujeto activo puede ser cualquier persona, pues no es un delito que presuponga necesariamente *a priori* especiales restricciones del ámbito de los posibles sujetos activos, ni existen referencias explícitas o implícitas en el tipo a determinadas condiciones personales que deban reunir¹. En la descripción legal no se exige que el fraude se cometa mediante la elusión de los tributos propios, por lo que éstos pueden ser propios o ajenos.

Esta posición fue originalmente defendida, en gran parte, por sus consecuencias prácticas, pues permitía sancionar directamente como autor a personas que con relativa frecuencia aparecen realizando la conducta típica sin tener la calidad de contribuyentes, por ejemplo, sus representantes. Si bien ese problema específico ha quedado fundamentalmente resuelto en virtud del mecanismo de la “actuación por otro”, consagrado en el art. 31 del CP. español, todavía es una postura aplaudida por su valor práctico, pues serviría para resolver de mejor forma cuestiones como las que surgen por la posibilidad de tributación conjunta de cónyuges para el Impuesto

¹ Por todos, APARICIO PÉREZ, Antonio, *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código penal* (Valladolid, Editorial Lex Nova, 1997), pp. 35-36; BOIX REIG, Javier - MIRA BENAVENT, Javier, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social* (Valencia, Tirant lo Blanch, 2000), p. 51 (aluden también a las posturas de MUÑOZ BAÑOS, RANCAÑO MARTÍN, DE LA PEÑA y PÉREZ ROYO); CÓRDOBA RODA, *El nuevo delito fiscal*, en *Revista Jurídica de Cataluña* (1985), p. 939; MERINO JARA - SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal* (2ª ed., Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 2004), p. 38 ss.; RODRÍGUEZ MOURULLO, *El nuevo delito fiscal en España*, en *Revista Española de Derecho Financiero* 15-16 (1978), p. 709 y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, José Luis, *El delito fiscal o de defraudación tributaria*, en SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO - CORTÉS BECHIARELLI, *Delitos contra la Hacienda Pública* (Madrid, Edersa, 2002), p. 21 ss.

sobre la Renta de las Personas Físicas (I.R.P.F.); o para establecer la responsabilidad directa del representante sin necesidad de recurrir al mecanismo de la actuación por otro; o para determinar la responsabilidad individual de sucesivos administradores de una sociedad por defraudaciones consecutivas de un tributo de periodicidad inferior a un año². Por lo demás, se afirma, considerar que es un delito común serviría para otorgar una mayor protección de la Hacienda Pública; mientras que concebirlo como delito especial hace extremadamente difícil, en ocasiones, la persecución del auténtico culpable o se le otorga un trato de favor al conceptualarlo como mero partícipe del delito.

Desde este punto de vista, entonces, puede ser autor del delito cualquiera que se encuentre en una situación fáctica adecuada para determinar una elusión del pago. Detrás de esta concepción está la idea base de que “la conducta típica no tiene por qué consistir en la infracción de un deber, sino en ocasionar un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública en la medida en que se determina la elusión de tributos, propios o ajenos”³.

Por el contrario, la doctrina y jurisprudencia mayoritarias estiman que el delito de defraudación tributaria es un delito especial propio⁴, esto es, que sólo puede ser cometido por un círculo restringido de sujetos, en la medida en que sólo el obligado al pago o el beneficiario de una devolución indebida o de un beneficio fiscal están en situación de realizar plenamente los elementos del tipo. El delito tributario requiere la existencia de una relación jurídico-tributaria entre el contribuyente y la Hacienda Pública, por lo que el *status* de “parte de la relación jurídico-tributaria” sería condición para la tipicidad del comportamiento⁵.

² SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal*, cit. (n. 1) p. 23, aunque sobre la última cuestión admite que existe jurisprudencia en contrario, vgr. STS. 2 de marzo de 1988.

³ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal*, cit. (n. 1) p. 25.

⁴ Así, BAJO, Miguel - BACIGALUPO, Silvina, *Delitos contra la Hacienda pública* (Madrid, Edit. Centro de Estudios Ramón Aceres, 2000), pp. 80-83; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico. Parte especial* (Valencia, Tirant lo Blanch, 1999), pp. 342-343; TERRADILLOS BASOCO, Juan, *Derecho penal de la Empresa* (Valladolid, Trotta, 1995), p. 223; MESTRE DELGADO, Esteban, *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, en LAMARCA PÉREZ (coord.), *Derecho penal. Parte especial* (3^o ed., Madrid, Colex, 2005), p. 410; MORALES PRATS, *Delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad Social*, en QUINTERO OLIVARES (dir.), *Comentarios a la Parte especial del Derecho penal* (5^a ed., Cizur Menor, Navarra, Thomson-Aranzadi, 2005), p. 961; MUÑOZ CONDE, *Derecho penal. Parte especial* (15^a ed., Valencia, Tirant lo Blanch, 2004), p. 1.039; SSTS. 25 de septiembre de 1990, 20 de mayo de 1996, 28 de octubre de 1997, 25 de febrero 1998 y 19 de mayo de 2005.

⁵ Cfr. GARCÍA CAVERO, Percy, *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: Criterios de imputación* (Barcelona, J. M. Bosch Editor, 1999), p. 194.

Se entiende que si el comportamiento defraudatorio consiste en eludir el pago de tributos, sujeto sólo podrá serlo quien está obligado al pago, es decir, el sujeto pasivo de la obligación⁶. Aunque no se diga expresamente, la conducta típica reclama una relación jurídico-tributaria entre los sujetos involucrados.

Más aún, al señalar la ley española que el tipo se puede cometer tanto por acción como por omisión, “sin mayores especificaciones y compartiendo ambas modalidades los mismos elementos típicos, se refuerza la idea de que nos encontramos ante un delito que esencialmente se construye sobre la base de la infracción de un deber extrapenal específico”, “el legislador español [...] adopta como presupuesto de la antijuridicidad la circunstancia de que únicamente quiere tutelar el bien jurídico del patrimonio del Erario frente a las agresiones ejecutadas por los sujetos que precisamente se hallan obligados al pago”⁷.

En consecuencia, cualquier persona ajena a la obligación tributaria —*extraneus*— que intervenga en la comisión del delito fiscal, sólo puede hacerlo como partícipe, en concepto de inductor o cómplice. No podría reputarse coautor, ni siquiera si es quien realiza directamente la conducta fraudulenta. Más aún, la jurisprudencia ha considerado que siempre el *extraneus*, al tener distinta condición jurídica del autor (que infringe un deber especial que le es propio), puede beneficiarse de una rebaja de la pena que proceda imponer⁸.

Como ya adelantábamos, los problemas de impunidad a que podría conducir esta forma de interpretar el delito han quedado fundamentalmente resueltos en virtud de lo que dispone el art. 31 CP. Éste consagra lo que se conoce como “actuación por otro”: permite que el que obre como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica o en nombre o representación legal o voluntaria de otro sea castigado personalmente, aunque no concurra en él la calidad de contribuyente, si tal calidad se da

⁶ [...] el verbo *eludir* tiene una connotación personal, esto es, uno no puede *eludir* una dificultad o problema que afecta a otro, SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María, *El nuevo escenario del delito fiscal en España* (Barcelona, Atelier, 2005), pp. 53-54, n. 42. En sentido similar TERRADILLOS BASOCO, Juan, *Derecho penal de la Empresa*, cit. (n. 4), p. 223.

⁷ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico. PE.*, cit. (n. 4), p. 343. En el mismo sentido MORALES PRATS, en *Comentarios a la Parte especial*, cit. (n. 4), p. 962.

⁸ Cfr., por ejemplo, SSTS. de 20 de mayo de 1996, pon. Bacigalupo Zapater, y de 15 de julio de 2002, pon. Andrés Ibáñez. Decisión que ha sido objeto de controversia, tanto por la rebaja asignada como por el mecanismo utilizado para concretarla, pues para lograrlo se ha valido de la aplicación de una atenuante analógica. Cfr. SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal*, cit. (n. 6), p. 62.

en la entidad o persona en cuyo nombre o representación actúa.

Pero todavía dentro de esta posición, se puede añadir una importante característica al ilícito, en el sentido de que no sería *sólo* un delito especial, sino, más bien, un delito de infracción de deber. Aunque generalmente coincidentes, las categorías de delito especial y delito de infracción de deber no obedecen a los mismos fundamentos ni originan idénticos efectos⁹, por lo que tiene sentido hacer la distinción. En concreto, el delito tributario se puede calificar como de infracción de deber porque su contenido de ilicitud está constituido por la infracción de un determinado deber extrapenal; “el fundamento último del delito descansa en una institución positiva estatal, según la cual, existe una obligación de tributar acorde con una solidaridad social, regulada de acuerdo con el Estado social y democrático de Derecho”¹⁰.

Sin embargo, las particulares circunstancias que rodean a este ilícito, fundamentalmente en su relación con la legislación extrapenal de la que depende, han llevado a caracterizarlo de modo especial. Así, aunque la opinión todavía mayoritaria niega que, por ejemplo, el representante legal o voluntario del contribuyente pueda responder como autor, por considerar que este delito requiere la infracción de un deber jurídico extrapenal cualificado de carácter propio, personal e intransferible¹¹; otros apoyan la posibilidad de extender la condición de sujeto activo al representante¹²,

⁹ Sobre esto, OSSANDÓN WIDOW, María Magdalena. *Delitos especiales y de infracción de deber en el Anteproyecto de Código Penal*, en *Política criminal 1* (2006), A4 [www.politicacriminal.cl], pp. 12 y 13.

¹⁰ SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Javier, *Delito fiscal, prescripción y determinación del hecho*, en *Actualidad Penal* 10 (marzo de 2002), p. 248. Así también MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, en VIVES ANTÓN y otros, *Derecho penal. Parte especial* (Valencia, Tirant lo Blanch, 2004), p. 651: “el criterio fundamental de imputación del hecho al autor es el incumplimiento del deber tributario institucional específico, y no el incremento del riesgo permitido [...] nos encontramos ante un delito que esencialmente se construye sobre la base de la infracción de un deber extrapenal específico”.

¹¹ Cfr. AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria* (Madrid, 1988), p. 247 ss., cit. por MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico. PE.*, cit. (n. 4), p. 342 y MORALES PRATS, en *Comentarios a la Parte especial*, cit. (n. 4), p. 962.

¹² MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico. PE.*, cit. (n. 4), p. 342 lo fundamentaba con razones político-criminales, las que se explicaban mejor antes de la regulación contenida en el art. 31 del CP. español (referido a la actuación en nombre de otro), pero que todavía tienen alguna aplicación. Por ejemplo, para evitar la impunidad en los casos de autoría mediata en que el contribuyente se vale del representante que es utilizado como instrumento para cometer la defraudación, pero que también actúa dolosamente. En este caso, según la doctrina mayoritaria, no cabría la autoría mediata ni se podría sancionar al representante como autor. Pero si se considera que el

dado que la descripción típica del art. 305 del CP. español no se referiría como únicos sujetos idóneos a los deudores tributarios que están obligados frente a la Hacienda pública en nombre propio, sino que sólo requiere que sea una persona obligada al pago según las normas del Derecho tributario. Por tanto, aun desde este punto de vista, sigue siendo un delito que se configura sobre la base de la infracción de un deber extrapenal del autor¹³.

García Caveró lo caracteriza como un delito que formalmente es especial, pero en el que, además, “las condiciones fácticas de defraudar a la Hacienda justifican, en determinadas circunstancias, la aplicación del artículo 305 CP. a título de autor”¹⁴. En palabras de Silva Sánchez, “el delito de defraudación tributaria es un delito especial en que concurren tanto la dimensión de posición como la dimensión de infracción de deber. [...]. El tipo delictivo se constituye, por tanto, por la conjunción de actos concretos de organización, la infracción de deberes tributarios y la producción de perjuicio. En ese sentido, sería uno de los delitos especiales en los que, a la organización, se le suma efectivamente la infracción de un deber institucional, comprendiendo, por tanto, ambas dimensiones”¹⁵.

En sentido parcialmente diverso, desde una posición de rechazo de la teoría de los delitos de infracción de deber, Robles Planas¹⁶ incluye el delito fiscal entre los que él denomina delitos de posición. Estos son delitos que exigen una determinada cualificación en el sujeto activo sin existir correspondencia con un delito común. Sin embargo, la infracción de un

representante es también *intraneus*, puede ser autor del delito, sin perjuicio de admitir la coautoría del otro *intraneus*.

¹³ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico. PE.*, cit. (n. 4), p. 343. En el caso del representante no se trata de infringir el deber de tributar, sino el deber legal que por su especial posición jurídica le alcanza de cumplir con las obligaciones del representado al que legalmente sustituye (en el pago o cumplimiento), MAGALDI PATERNOSTRO, *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, en CÓRDOBA RODA - GARCÍA ARAN (dir.), *Comentarios al Código Penal. Parte especial* (Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2004), I, p. 1182.

¹⁴ GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal*, cit. (n. 5), p. 194.

¹⁵ SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal*, cit. (n. 6), p. 71. En un sentido medianamente similar, aunque utilizando otra terminología, se podría ubicar la interpretación de SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria* (1998), p. 38 ss., cit. por SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal*, cit. (n. 1) p. 24, en cuanto considera que el tipo es realizable sólo por quien se encuentre en una particular situación: el sujeto pasivo tributario, el retenedor, o quienes hayan asumido *contractualmente* deberes u obligaciones que tengan por objeto el tributo o su cumplimiento.

¹⁶ ROBLES PLANAS, Ricardo, *La participación en el delito: fundamento y límites* (Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2003), pp. 240-241.

deber no constituye el núcleo de la conducta típica –como sucede en los, por él llamados, delitos especiales de deber– sino que “la restricción a ciertos sujetos activos obedece a que se hallan en una posición idónea para lesionar el bien jurídico”¹⁷. Por lo tanto, en realidad, no son delitos especiales. Únicamente requieren la concurrencia de un sujeto activo en la posición especial de que se trate, pero esa posición no determina, *per se*, la autoría. En consecuencia, un tercero *extraneus* pero con dominio de la situación, podría ser autor mediato o coautor del ilícito.

Como se advierte, los corolarios de estas posiciones que podríamos denominar intermedias no son coincidentes, pero su alcance y posibilidades de aplicación en el marco de nuestro ordenamiento jurídico ameritan un tratamiento particular sobre el que volveremos después de repasar cuáles han sido los términos de la discusión en nuestro medio.

III. LA DISCUSIÓN EN LA DOCTRINA CHILENA

En principio, en nuestra doctrina es posible identificar dos polos similares a las posiciones españolas descritas.

Desde el primero se concibe el delito tributario como un delito de sujeto indiferente. Esto significa que, salvo exigencia en contrario, constituye un delito común, que puede ser cometido por cualquiera que se encuentre en una posición fáctica que le permita intervenir para, eventualmente, ocasionar un perjuicio al Fisco por la vía tributaria¹⁸. La calidad de contribuyente, entonces, no constituye un requisito del delito, aunque en la práctica generalmente sea el propio contribuyente quien, con ánimo de lucro, realice la conducta típica. Pero no es necesario que el autor tenga dicha calidad (ni que actúe con ánimo de lucro)¹⁹.

El punto de partida de esta tesis radica en la forma de tipificación impersonal que emplea el *Código Tributario* en la mayoría de estos ilícitos. Por ejemplo, en relación con el art. 97 N° 4 inciso 1°, 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*

¹⁷ ROBLES PLANAS, *La participación en el delito*, cit. (n. 16), p. 241.

¹⁸ Si la producción de un *perjuicio* al Fisco es un elemento necesario del delito tributario es un tema discutido, sobre el cual no nos pronunciaremos en este momento.

¹⁹ DUMAY PEÑA, Alejandro, *El delito tributario* (Concepción, Ediciones Samver, 1970), p. 97; si bien, al analizar las figuras particulares de delito tributario contenidas en el art. 97 N° 4, siempre lo hace en torno a la figura del contribuyente, p. 160 ss. Esta es también, en general, la posición defendida por el SII., recogida por alguna jurisprudencia.

*falsas*²⁰. Por lo demás, como el propio art. 97 ha hecho diferencias entre sus numerales al reglamentar los distintos ilícitos respecto de la calidad del agente, se entiende que sólo algunos de ellos se circunscriben al contribuyente mientras que en otros no se exige esa calidad²¹.

En esta misma línea, el hecho de que existan delitos en que sí se ha exigido una calidad especial en el sujeto activo, como por ejemplo, el art. 100 CT. para el caso del contador, o el art. 64 de la Ley N° 16.271 (texto refundido por DFL. N° 1 de 2000) que sanciona a las personas que figuren como partes en ciertos actos o contratos, sería un indicio más para demostrar que cuando ello no es así el delito puede cometerlo cualquiera.

En consecuencia, la regla general es que cualquiera pueda cometer el ilícito. Pero ello no obsta a que en ciertos casos la calidad de contribuyente sí constituya un elemento del delito. “Desde luego, porque el delincuente tributario es, por definición, una persona que infringe disposiciones fiscales relacionadas con los tributos (según se desprende del inciso 1° del art. 97)”²². Sea porque se requiere expresamente, como en los casos del art. 97 N° 4 inciso segundo, art. 97 N° 5, etc.; sea por referencias implícitas, por ejemplo, en las figuras del art. 97 N° 4 que se relacionan con la contabilidad, pues sólo podrían ser cometidas por un contribuyente obligado a llevar contabilidad.

La segunda perspectiva, opuesta a la anterior, concibe el delito tributario como delito especial. No obstante la indeterminación acerca del sujeto activo en muchas de las figuras delictivas tributarias, y fundamentalmente en la del art. 97 N° 4, inciso primero, se considera que las conductas que las integran deben ser realizadas siempre por un contribuyente.

Tal como en la posición anterior, aquí también se recurre a argumentos gramaticales y sistemáticos. Por ejemplo, por el hecho de que el art. 97 esté localizado en el párrafo denominado “*De los contribuyentes y otros obligados*”. Además, se agrega, “cuando la ley tributaria ha estimado que cabe responsabilidad a estos últimos, lo ha señalado expresamente, como en los números 15, 18 y 19, del artículo citado o implícitamente, refi-

²⁰ SCA. de Santiago, 5 de octubre de 1994, rol N° 45.507-93. En relación con el art. 97 N° 4 inciso tercero, la SCS. de 12 de diciembre de 2000 apunta en la misma dirección, destacando la redacción impersonal –“el que”– de la norma. Sin embargo, en esa oportunidad el tribunal parece restringir el alcance de esta interpretación sólo al inciso tercero, en contraposición con los demás en que sí sería necesaria la calidad de contribuyente; aclara que en este inciso el legislador fue más allá al crear una nueva figura delictual por la que se pretende sancionar no sólo a los contribuyentes.

²¹ En este sentido, informe de Sergio Muñoz, Ministro de Fuego, en Recurso de amparo, de 17 de agosto de 2005.

²² DUMAY PEÑA, *El delito tributario*, cit. (n. 19), p. 98.

riéndose a conductas susceptibles de adoptarse por cualesquiera, como en los números 12, 13 y 14 inciso segundo de la misma norma”²³. A mayor abundamiento, la exigencia de la calidad de contribuyente aparece –indirectamente– incluso en infracciones de carácter administrativo, como en el art. 97 N° 3. Y si en esos casos se requiere dicha calidad, con mayor razón ha de exigirse cuando se trata de ilícitos de mayor gravedad, como los penales²⁴.

Por otra parte, sólo si se concibe el delito tributario como delito especial se explicarían algunas normas del *Código Tributario*.

En primer lugar, el inciso final del N° 4 del art. 97 CT., agregado por la Ley N° 19.738 (*Diario Oficial* de 19 de junio de 2001). En él se sanciona 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. “*Su 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. Ahora, 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 tipo se encuadraran los hechos. De haber sido antes coautor del ilícito tributario, carecería igualmente de sentido que se creara un tipo específico para él*”²⁵. En otras palabras, esta norma confirmaría que el delito tributario es especial, añadiendo, además, un argumento a favor de la incomunicabilidad de la calidad especial exigida por el tipo a los terceros que carecen de ella.

Otro tanto ocurre, en segundo lugar, con el art. 100 CT. La ejecución de actos como los comprendidos en el inciso primero del N° 4 del art. 97, realizados por un contador, ha debido ser penada especialmente en dicha

²³ SCS. 25 de marzo de 1998. Sin embargo, la existencia de ciertos ilícitos en que se sanciona a quienes no detentan el carácter de contribuyente lleva a otros a desvirtuar el argumento anterior, pues eso indicaría que el epígrafe del párrafo 1° del Título 2° del libro II del *Código Tributario*, en cuanto expresa *De los contribuyentes y otros obligados*, se explica para efectos de organización y no de exclusión de responsabilidad, Informe de 17 de agosto de 2005 de Sergio Muñoz, Ministro de Fuego, en Recurso de amparo ante la Corte Suprema, causa rol 4189-2005.

²⁴ Cfr. ORTIZ QUIROGA, Luis, *Apuntes sobre delito tributario* (Magíster en Derecho penal con mención en delito económico, 1988), p. 41 ss., cit. por GÓNZALEZ SEPÚLVEDA, Javiera, *Los delitos tributarios en la legislación chilena* (Memoria, U. de Chile, 1987), p. 112.

²⁵ SCA. Rancagua, 5 de agosto de 2002.

norma. “Esta disposición ha aludido a una eventual penalidad mayor cuando el contador ha resultado copartícipe del delito del contribuyente, estableciendo una regla especial de coautoría que requiere de un autor obligado a la carga tributaria o contribuyente y que, a contrario sensu, excluye la posibilidad de castigar por los delitos tributarios que se vienen analizando a quien, no siéndolo, no se encuentra tampoco en los casos específicos de participación punible establecidos para ellos”²⁶.

En tercer término, confluiría en el mismo sentido la norma contenida en la primera parte del art. 99 CT. que, refiriéndose a las personas naturales, expresa que: “Las sanciones corporales y los apremios, en su caso, se aplicarán a quien debió cumplir la obligación [...]”. Desde esta perspectiva, se entiende que quien “debió cumplir la obligación” es precisamente el contribuyente, y no otro²⁷. Sólo a él se podrían aplicar las sanciones corporales o privativas de libertad, que son la expresión más palpable de la responsabilidad penal.

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”²⁸.

Con todo, el antagonismo que parece existir entre ambas posiciones puede ser matizado hasta casi desaparecer. En efecto, los defensores de la primera ponen el acento, fundamentalmente, en que no se requiere la calidad de *contribuyente* para cometer el delito. Pero de todos modos sería necesaria la existencia de una obligación de carácter tributario para con el Fisco, en torno a la cual se configuraría el ilícito²⁹. Así, y en apoyo de su tesis, se argumenta que “de la lectura de los artículos 98 y 99 del Código Tributario,

²⁶ SCS. 25 de marzo de 1998.

²⁷ Así, expresamente, la SCS. 25 de marzo de 1998. También PÉREZ RODRIGO, Abundio, *Conductas sancionadas en el artículo 97 N° 10 del Código Tributario*, en *Revista de Derecho* 191 (U. de Concepción, año LX, enero-junio 1992), p. 44. Precisamente por esto critica la disposición del art. 97 N° 10 que sanciona con penas privativas de libertad la infracción reiterada de la obligación de otorgar guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas, o el uso de éstas sin la autorización o el timbre correspondiente, el fraccionamiento del monto de las ventas u otras operaciones para eludir el otorgamiento de boletas.

²⁸ ORTIZ QUIROGA, Luis, Sobre el perjuicio en el delito tributario, en RODRIGUEZ COLLAO (dir.), *Libro Homenaje a Tito Solari*, en prensa.

²⁹ Así, por ejemplo, DUMAY PEÑA, *El delito tributario*, cit. (n. 19), p. 98, después de afirmar categóricamente que está abierta la posibilidad para que cualquiera cometa el delito, lo fundamenta en razón de que existen sujetos que, independientemente de su calidad de contribuyentes, tienen obligaciones de carácter tributario para con el Fisco (p. 98). De este modo, siempre se requeriría un sujeto especialmente obligado, aunque no es necesario que sea el propio contribuyente.

*aparece que no se limitan las acciones ilícitas sólo a los contribuyentes, sino que también a otros sujetos, como se desprende de las expresiones las demás personas legalmente obligadas y a quien debió cumplir la obligación*³⁰.

Por su parte, el prof. Ortiz Quiroga, uno de los principales exponentes de la segunda posición, la que concibe el delito tributario como delito especial propio, advierte que lo que se requiere es la calidad de contribuyente, pero que las propias definiciones que da la ley sobre lo que se entiende por tal –art. 8^o CT. y art. 3^o DL. N^o 825 de IVA– implican que bien puede ser alguien diferente del que ejecutó el hecho gravado, que resulte obligado al pago³¹.

Por otra parte, este mismo autor distingue dos clases de delitos tributarios. Por un lado están los delitos “propriadamente tributarios” o “tributarios en sentido estricto”, y por otro, los delitos “asimilados”. Sólo en los primeros la existencia de un hecho gravado y un contribuyente es presupuesto necesario del ilícito; en los últimos no existe ni uno ni otro³². Por lo tanto, desde esta perspectiva, el problema se reduce a discernir a qué clase de ilícito corresponde cada una de las figuras del *Código Tributario*, sin afirmar que en todas ellas sea necesaria la calidad de contribuyente en el sujeto activo del delito.

Sin embargo, si se quiere radicalizar las posturas o, al menos, trasladar la discusión a todos aquellos supuestos en que, por la forma como está redactado el tipo, subsiste la duda sobre quién puede ser sujeto activo del delito, no es posible sostener una solución convincente sobre la base de los argumentos expuestos, porque ninguno de ellos resulta definitivo. El análisis sistemático y gramatical de las normas pertinentes contenidas en el *Código Tributario* no ofrece un sustento demasiado sólido para ninguna de las posiciones, pues en esta materia –como en tantas otras–, existen imprecisiones, vaguedades e, incluso, contradicciones, que impiden atribuirles un único significado.

Ante esta realidad, el camino más adecuado parece ser el inverso: es necesario resolver el tema según criterios materiales, teleológicos y político-criminales, para luego realizar una interpretación de la normativa vigente de conformidad con la solución adoptada. Como decíamos, la vaguedad e imprecisión de la regulación tributaria permiten adecuarla a cualquiera de las posiciones anteriores, por lo que no existen ataduras en este sentido.

IV. CARACTERÍSTICAS ESPECIALES DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS

1. *La relación tributaria como presupuesto*

El quicio sobre el que ha de girar el análisis de estos delitos es la cons-

³⁰ SCA. Santiago, 5 de octubre de 1994, rol N^o 45.507-93.

³¹ ORTIZ QUIROGA, Luis, *Apuntes sobre delito tributario*, p. 41 ss., cit. por GÓNZALEZ SEPÚLVEDA, *Los delitos tributarios*, cit. (n. 24), p. 113.

³² ORTIZ QUIROGA, *Sobre el perjuicio en el delito tributario*, cit. (n. 28).

tatación de que en su base o como presupuesto siempre está presente una relación tributaria. Sin entrar en la cuestión del bien jurídico protegido por esta clase de ilícitos, incluso si se acepta que éste sea únicamente el patrimonio público –eventualmente especificado en la recaudación tributaria–, su lesión se produce, precisamente, en el marco de una relación tributaria. No se trata de un fraude cualquiera, es decir, no estamos ante cualquier forma de maquinación engañosa por la que se perjudica el patrimonio del Fisco –situación que sería equivalente a un fraude común cometido contra un particular–, sino que los delitos tributarios se insertan, de algún modo, en o a propósito de la especial relación que existe entre el Estado y los contribuyentes.

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 manifestada en el deber de los particulares de aportar de una parte de su patrimonio para cubrir los gastos del Estado y permitirle ejercer sus funciones³³.

Lo anterior no significa haber tomado posición en cuanto al tema que nos ocupa, pues aun existiendo tal relación, todavía es posible concebir que un sujeto cualquiera, que se encuentre en una situación fáctica determinada, pueda organizarse defectuosamente y originar un riesgo para el Fisco relacionado con ese vínculo tributario³⁴. Es decir, es imaginable que un tercero ajeno a la relación, actúe con dominio de la situación en perjuicio de los intereses patrimoniales del Estado³⁵. La pregunta es si ese evento queda también comprendido en la descripción típica del delito tributario o si es sancionable únicamente por un delito paralelo, como podría ser el de estafa, apropiación indebida, etc. Si el delito tributario se concibe como un delito común, esa conducta quedaría comprendida en él; si se estima que es un delito especial, no.

En otras palabras, al enfrentar el problema del sujeto activo y partiendo siempre de la base de que estamos en el contexto de una relación tributaria, cabe asumir tres opciones:

³³ Cfr. GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal*, cit. (n. 5), p. 195.

³⁴ Precisamente, quienes defienden la interpretación del delito tributario en clave de delito común, cuestionan que la afirmación de la posición contraria de que sólo quien tiene el deber extrapenal puede ser autor, parte de una petición de principio, de una consideración apriorística no fundamentada: que sólo el deudor reúne las supuestas condiciones especiales que requiere el tipo, es decir, que sólo él está en condiciones de eludir el pago de tributos, cfr. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal*, cit. (n. 1) p. 22.

³⁵ Hablaremos en general del patrimonio público como el bien jurídico-penalmente protegido, sin perjuicio de que lo propio se pueda decir si se asume que este es, más bien, la función del tributo o la función de recaudación tributaria.

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).

Antes de adoptar una solución, hace falta seguir profundizando en las implicancias que lleva consigo la existencia de una relación tributaria y, en particular, en las obligaciones que genera.

2. *La obligación tributaria*

Como ya decíamos, 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”³⁶. 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 jurídica³⁷. En sentido técnico, como afirma Lo Monte, 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”³⁸.

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 demo-

³⁶ SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, Pablo, *El elemento fraude en los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, en SILVA SÁNCHEZ (dir.), *¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económico-empresarial* (Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2003), p. 120.

³⁷ Cfr. LO MONTE, Elio, *Principios de Derecho penal tributario* (Montevideo-Buenos Aires, B de F, 2006), p. 12.

³⁸ LO MONTE, *Principios de Derecho penal tributario*, cit. (n. 38), p. 12.

crático de Derecho³⁹, 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”⁴⁰. Tanto es así que en España, por ejemplo, la propia Constitución Política consagra este deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, cada uno de acuerdo a su capacidad económica (art. 31). El constituyente así “ha reconocido el sistema tributario un papel muy relevante entre los factores en que se basa la organización social”⁴¹, 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”⁴². El Tribunal Constitucional Federal Alemán también ha recogido esta idea; la expresó con nitidez en Sentencia de 17 de julio de 1984 (caso Flick), al referirse a la posibilidad del Estado de exigir y obtener datos fiscales, pues entonces afirma que esta facultad “se funda en la circunstancia de que el afectado toma parte en la vida estatal, aprovechándose especialmente de la protección, orden y prestaciones de la comunidad estatal. La evaluación de esta parte de los gastos por los criterios de igualdad, proporcionalidad y obligación tributaria hace necesario que se den datos que hagan posible tal igualdad tributaria”⁴³.

Nuestra *Constitución Política* no consagra expresamente el Estado Social como una característica del modelo imperante⁴⁴. 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

³⁹ Así SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, Pablo, *El delito contable tributario* (Pamplona, 1995), p. 178 ss.

⁴⁰ LO MONTE, *Principios de Derecho penal tributario*, cit. (n. 38), p. 12.

⁴¹ MESTRE DELGADO, *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit. (n. 4), p. 405.

⁴² MESTRE DELGADO, *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit. (n. 4), p. 405.

⁴³ En el mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Constitucional español, de 26 de noviembre de 1984.

⁴⁴ En la discusión de las últimas reformas constitucionales se rechazó la incorporación de una cláusula de Estado Social, propuesta por el senador Silva Cimma, cláusula que tiene sus antecedentes en Derecho Comparado (art. 3º Constitución italiana y arts. 1.1 y 9.2 de la Constitución española).

oportunidades en la vida nacional (art. 1º inc. 5º). 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 Derecho⁴⁵. En él, el hombre “contrae deberes que son la consecuencia del bien común y de la función social que el Estado sirve y representa”⁴⁶.

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 público⁴⁷.

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”⁴⁸. 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, etc.⁴⁹ 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 gestión⁵⁰, puede llegar a considerarse una posición cuasi-institucional. En el fondo, es la posición institucional

⁴⁵ SILVA CIMMA, Enrique, *Derecho administrativo Chileno y comparado: principios fundamentales del derecho público y estado solidario* (Santiago, Edit. Jurídica de Chile, 1996), pp. 70 ss. y p. 219

⁴⁶ SILVA CIMMA, *Derecho administrativo*, cit. (n. 45), p. 88.

⁴⁷ Cfr. BACIGALUPO, Enrique, *El nuevo delito fiscal*, en *AP* (1995), p. 884, cit. por GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal*, cit. (n. 5), p. 196, n. 154.

⁴⁸ LO MONTE, *Principios de Derecho penal tributario*, cit. (n. 38), p. 13.

⁴⁹ ALTAMIRANO CATALÁN, Marco - MUÑOZ BENAVENTE, Felipe, *Derecho Tributario. Parte General* (Santiago, Lexis Nexos, 2006), p. 68.

⁵⁰ Lo destaca, en relación al supuesto del sujeto obligado a pagar las retenciones efectuadas a un tercero, SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria* (Pamplona, 1998), p. 56; cit. por SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *El elemento fraude*, cit. (n. 36), p. 116.

de la propia Administración que se hace extensiva al particular mediante la creación de deberes de colaborar o contribuir⁵¹.

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. 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”⁵². 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.

Estamos, entonces, frente a obligaciones sin parangón en el resto del orden jurídico, que aparecen como indispensables para configurar una comunidad⁵³.

3. *Los delitos tributarios como delitos de infracción de deber*

De lo afirmado en el punto anterior se desprende que el contexto en el que se insertan los delitos tributarios posee notas especiales que condicionan su fisonomía y que permiten diferenciarlos sustancialmente de otras figuras comunes que eventualmente podrían servir para captar las conductas que en ellos se incriminan (falsedades, estafas, apropiaciones indebidas, etc.). En verdad, cabe afirmar que ellos no sólo tienen como presupuesto una relación tributaria, sino que toda su estructura aparece fuertemente condicionada por lo que dispone la regulación tributaria. Aquí el Derecho penal “presenta una impronta acusadamente accesoria y dependiente de los sistemas jurídicos trabados que ofrecen el Derecho tributario y el Derecho de la Seguridad Social”⁵⁴.

⁵¹ SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, El elemento *fraude*, cit. (n. 36), p. 123.

⁵² GRACIA MARTÍN, *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho penal* (Madrid, 1990), p. 79 (cursiva en el original), cit. por SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, El elemento *fraude*, cit. (n. 36), p. 121.

⁵³ Aunque en el *quantum* de la obligación tributaria puede existir disparidad de opiniones, existe un mínimo que se puede convenir como indispensable para la existencia del Estado y –en nuestros días– de la sociedad.

⁵⁴ Tanto así que se ha considerado que ni siquiera el bien jurídico protegido se puede definir *a priori*: no sería un *prius* sino un *posterius* que se debe inferir del propio contenido típico de los contenidos penales. Cfr. MORALES PRATS, en *Comentarios a la Parte especial*, cit. (n. 4), p. 959. Esta vinculación con el Derecho tributario es considerada significativa para la interpretación del contenido del injusto del delito, hasta el punto de que la configuración de la conducta típica –tipificada como defraudar en la legislación española– se entiende en un sentido diverso al que le corresponde en los

Entre los elementos comunes que están detrás de los ilícitos tributarios⁵⁵, 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”⁵⁶. 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”⁵⁷.

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.

c) Por último, destaca también la existencia de un completo régimen de infracciones y sanciones que convive con el régimen penal⁵⁸, para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Pues bien, a la hora de fundamentar la imputación penal de una conducta a su autor no pueden desconocerse las estructuras de expectativas sobre las que se erige la sociedad, es decir, la ordenación social tal como se presenta en la actualidad⁵⁹. En general, estas expectativas pueden ser

delitos de fraude, pues aquí se refiere al incumplimiento del deber tributario específico, cfr. GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal*, cit. (n. 5), p. 195 y, en extenso, SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *El elemento fraude*, cit. (n. 36), p. 111 ss.

⁵⁵ Seguimos la exposición de SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *El elemento fraude*, cit. (n. 36), p. 120. A las características que enunciaremos, que comparte la realidad chilena con la española, el autor citado agrega la posibilidad de que el responsable del delito quede libre de pena mediante la *regularización* postconsumativa, cuestión que no está consagrada con el mismo efecto en nuestro ordenamiento jurídico.

⁵⁶ SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *El elemento fraude*, cit. (n. 36), p. 101.

⁵⁷ SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *El elemento fraude*, cit. (n. 36), p. 123.

⁵⁸ Ellas no hacen sino demostrar el carácter particular de las obligaciones tributarias, que son de derecho público.

⁵⁹ Cfr. GARCÍA CAVERO, Percy, *Otra vez sobre la responsabilidad penal del admi-*

de dos clases. Por una parte, 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. Y por otro, 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 social⁶⁰.

Desde esta perspectiva, parece claro que la protección del patrimonio fiscal, de la recaudación fiscal o de la funcionalidad del tributo –cualquiera sea la opción que, en definitiva, se adopte sobre el bien jurídico protegido por los delitos tributarios– no se logra a través de la imposición del deber negativo para toda persona de no lesionar ese bien jurídico. No basta con imputar el dominio de los riesgos de la propia esfera de organización para asegurar la vigencia del orden social. Porque en este ámbito, como hemos tenido ocasión de ver, la organización social se estructura sobre la base de deberes especiales atribuidos a ciertas personas, y un sistema de imputación penal que pretende ser funcional no puede desconocer esa forma de configuración del sistema y sus especiales características⁶¹. Por mandato legal, los contribuyentes y obligados tributarios han pasado a ser un engranaje más del sistema tributario, cuya vigencia depende, entre otros factores, de su actuación⁶². El fundamento de la imputación penal,

nistrador de hecho: una cuestión general y otra particular en InDret. Revista para el análisis del Derecho 362 (Barcelona, julio de 2006) [www.indret.com], pp. 5-6.

⁶⁰ La teoría de los delitos de infracción elaborada originalmente por ROXIN, Claus, *Täterschaft und Tätherrschaft* (1ª ed., 1963), p. 352 ss. (*Autoría y dominio del hecho en Derecho penal* (trad. Cuello Contreras - Serrano González de Murillo de la 6ª ed. alemana, Madrid, Marcial Pons, 1998) y desarrollada luego por JAKOBS, Günther, *Derecho penal. Parte general* (trad. Cuello Contreras - Serrano González de Murillo, 2ª ed., Madrid, Marcial Pons), §§ 7/56 (p. 258); 2/17 (p. 52); 29/106 (p. 1027) y 25/46 (p. 877), y sus discípulos. Vid. CARO JOHN, J.A., *Algunas consideraciones sobre los delitos de infracción de deber*, en *Anuario de Derecho penal* (Asociación Peruana de Derecho penal, 2003), *passim*; GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal*, cit. (n. 5), p. 43 y SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Javier, *Delito de infracción de deber y participación delictiva* (Madrid, Marcial Pons, 2002), *passim*.

⁶¹ A este respecto cabe advertir que no siempre que existe un deber extrapenal estamos ante un delito de infracción de deber, sino que debe basarse en una institución positiva esencial para la sociedad. Por ello, son delitos de dominio y no de infracción de deber, por ejemplo, los de apropiación indebida o quiebra fraudulenta.

⁶² La propia configuración de un sistema tributario parece exigir que se establezcan sanciones, incluso penales, que aseguren el cumplimiento de las normas tributarias. Así, ALTAMIRANO CATALÁN - MUÑOZ BENAVENTE, *Derecho Tributario. PG.*, cit. (n. 49), p. 115, siguiendo a GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel, *Sistema Tributario*, en SÁNCHEZ GALIANA (coord.), *Manual de Derecho Tributario* (2ª ed., Granada, Comares, 2002), p. 185.

entonces, no puede ser un mero acto de organización deficiente de la propia esfera —como en los delitos de dominio— sino la infracción del deber que surge de la vinculación entre la esferas de organización del individuo y la del Estado, dentro de la relación tributaria, pues esa infracción de ciertos deberes de especial relevancia es la que afecta la vigencia de una institución social necesaria para la configuración de la comunidad.

En suma, los delitos tributarios no deben considerarse un mecanismo de protección del patrimonio público sin más. 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 especial⁶³. 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.

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 relevantes⁶⁴; 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.

Asentado lo anterior, todavía cabe precisar las características particulares

⁶³ Agravante similar a la contemplada, por ejemplo, para los delitos de incendio o de daños cuando recaen sobre objetos materiales de importancia (arts. 475 N° 2 y 485 N° 6).

⁶⁴ En este sentido, no compartimos la idea de que sólo constituyan delitos de posición, es decir, delitos en los que se requiere una calidad especial en el sujeto activo sólo porque quienes la detentan se encuentran en una posición fáctica que les permite lesionar el bien jurídico (vgr. ROBLES PLANAS, *La participación en el delito*, cit. (n. 16), p. 240-241). Aunque resulta una interpretación plausible, si se los concibe como delitos de posición se priva de gran parte de su razón de ser a los ilícitos tributarios. Estos no pasarían de ser delitos contra el orden financiero del Estado, en el que no resultaría bien justificado el régimen especial que se les asigna dentro del *Código Tributario*. Porque, insistimos, no parece razonable crear delitos específicos para sancionar una lesión o puesta en peligro del patrimonio público desde fuera, situación que aparece tipificada —incluso expresamente— en figuras más generales (por ejemplo, en el art. 470 N° 8 CP).

de los ilícitos tributarios dentro de esta categoría de delitos de infracción de deber.

En este ámbito, la obligación positiva de velar por la integridad del bien jurídico se reduce a protegerlo frente a la amenaza de peligro o lesión que involucra la propia conducta del sujeto obligado; es decir, el deber positivo está limitado en la medida de la propia obligación contributiva. Por lo mismo, la dimensión de deber y su relación con el bien jurídico protegido no es totalmente equivalente a la de, por ejemplo, los deberes de un juez y la Administración de Justicia, o los de un funcionario público y la Función Pública. En todos estos casos el objeto de protección que está detrás es un bien jurídico de carácter supraindividual, que el sujeto está positivamente obligado a proteger. Sin embargo, en el caso del juez o del funcionario público, una actuación contraria a deber implica impedir el surgimiento de dicho bien jurídico. Cuando un juez falla injustamente ni siquiera existe una “correcta administración de justicia” que proteger, y lo propio ocurre con el funcionario público. El contribuyente que omita una declaración o presente facturas falsas, en tanto, afecta el patrimonio público sólo en la medida en que con él estaba obligado a contribuir.

Lo anterior se relaciona también con el hecho de que los ilícitos tributarios podrían incluirse entre aquellos delitos en los que, como afirma Silva Sánchez⁶⁵, existe un elemento de dominio u organización trascendente a la pura vinculación institucional del sujeto. Es decir, serían delitos de infracción de deber con elementos de dominio (como una subcategoría dentro de los delitos de infracción de deber). Esto significa que los delitos tributarios no se configurarían sólo por la infracción de deberes tributarios formales y la afectación del patrimonio público o del sistema tributario, sino que requieren también de actos concretos de organización. Aunque para efectos de la imputación al sujeto especialmente obligado esta característica no presenta ninguna relevancia, sí la tiene para los terceros *extranei* que eventualmente pueden intervenir como autores mediatos, coautores, cómplices o inductores. Terceros que “con su dominio o con su contribución a la dimensión organizativa del delito perturban la institución (desde fuera), e infringen el deber general negativo que obliga a abstenerse de lesionar las instituciones”⁶⁶. Por ello, concluye el profesor español, pueden ser castigados tomando como referencia el marco penal del tipo delictivo que rige para el autor, aunque con una atenuación que trascienda dicho marco, en tanto no infringen el deber institucional que se ha considerado

⁶⁵ SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal*, cit. (n. 6), p. 71, a cuya exposición me adhiero en lo que sigue.

⁶⁶ SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal*, cit. (n. 6), p. 71.

–junto a la dimensión organizativa– en el marco penal típico.

Por último, los delitos tributarios también se caracterizan porque, dentro de ciertos límites, estamos ante supuestos en los que la competencia institucional que les sirve de fundamento admite su constitución con criterios fácticos⁶⁷. “El deber específico que subyace en el tipo penal no es *intuitu personae*, por lo que una transferencia del mismo es, en cierta forma, posible”⁶⁸. Es decir, existe la posibilidad de que una persona determinada sea la que, en virtud del sistema tributario, resulte institucionalmente competente, pero por medio de una relación de representación se puede llegar a atribuir a un tercero el cumplimiento de ese deber institucional⁶⁹. Y, más todavía, aun cuando no exista una relación formal de representación, eventualmente, si la asunción fáctica de ciertas funciones resulta jurídico-tributariamente atendible, será también y por lo mismo, penalmente relevante.

Hasta aquí hemos realizado un análisis de las características de los delitos tributarios en un plano abstracto, pero al iniciar estas consideraciones indicábamos que la estructura de estos ilícitos aparece fuertemente condicionada por lo que dispone la regulación tributaria. Corresponde complementar el estudio, por tanto, con lo que dispone nuestra legislación tributaria.

V. LA LEGISLACIÓN CHILENA

1. *Características generales del sistema establecido en la legislación tributaria*

En Chile, como en la mayor parte de las legislaciones del mundo, rige un sistema de impuesto múltiple, en que coexisten diversos impuestos que toman en cuenta distintas manifestaciones de riqueza, como el patrimonio, los incrementos de patrimonio, la celebración de contratos, el consumo, etc.⁷⁰. Dentro de esta diversidad concurren también diferentes mecanismos

⁶⁷ En términos generales sobre esta posibilidad, GARCÍA CAVERO, *Otra vez sobre la responsabilidad*, cit. (n. 59), pp. 7-8.

⁶⁸ GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal*, cit. (n. 5), p. 197.

⁶⁹ Parafraseando a GARCÍA CAVERO, *Otra vez sobre la responsabilidad*, cit. (n. 59), p. 7, quien alude a esta posibilidad en términos abstractos, pero para el caso específico de la relación entre una empresa y su administrador. Para evitar incorrectas interpretaciones, añade que el rol institucional de la empresa no se transfiere al administrador, sino solamente el cumplimiento de la competencia institucional a través de una relación de confianza especial. Cfr., también, GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal*, cit. (n. 5), p. 171.

⁷⁰ Cfr. ALTAMIRANO CATALÁN – MUÑOZ BENAVENTE, *Derecho Tributario. PG.*, cit. (n. 49), p. 116.

para su determinación y recaudación. Algunos impuestos son fijos, mientras otros son variables, proporcionales y progresivos. En su mayoría son de declaración y pago simultáneo. Como no es posible hacer una descripción pormenorizada de tan complejo panorama, en lo que sigue haremos sólo una descripción general del sistema, sin detenernos en las características especiales de algún impuesto que puedan escapar a la regla general.

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 proceso de determinación de la obligación tributaria –también llamado *acertamiento*– era realizado, tradicionalmente, por la Administración. Modernamente, sin embargo, es una tarea que se ha traspasado al contribuyente, quien debe presentar una declaración en la que reconoce el acaecimiento del hecho imponible y autoliquida sus impuestos (art. 29 y ss. CT., art. 65 y ss. DL. N° 824 de Renta, art. 64 y ss. DL. N° 825 de IVA, etc.). Esta declaración de impuestos tiene el carácter de una confesión extrajudicial realizada bajo juramento⁷¹. Aunque generalmente esta obligación de declaración y pago recae sobre el propio contribuyente, puede implicar también a terceras personas.

El Servicio de Impuestos Internos, en todo caso, se reserva la facultad de fiscalizar estas actuaciones y modificarlas cuando corresponda (art. 59 y ss. CT.). Aunque eventualmente puede realizar una fiscalización masiva, lo corriente es que proceda selectivamente, a través de auditorías tributarias, revisando declaraciones y documentos, citando a declarar a los implicados, etc.

Cuando existe una pugna entre el contribuyente y la autoridad administrativa acerca de la liquidación del impuesto, es el juez –en general, el Director Regional del SII en primera instancia y las Cortes de Apelaciones en segunda– quien, en último término, realizará el *acertamiento*.

2. *El contribuyente y los demás obligados tributarios*

En el N° 5 del art. 8° CT. se define contribuyente como “las personas naturales y jurídicas o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos”. Ante la falta de claridad y contenido de esta declaración se hace necesario formular algunas precisiones.

En sentido estricto, se entiende por contribuyente el sujeto que posee cierta riqueza u ostenta una posición económica determinada en virtud de la cual resulta obligado a pagar un impuesto. Es decir, la persona contra quien va dirigida la prestación contenida en la obligación tributaria en

⁷¹ ALTAMIRANO CATALÁN – MUÑOZ BENAVENTE, *Derecho Tributario. PG.*, cit. (n. 49), p. 131.

virtud de un hecho que se le atribuye directamente. Es quien que debe soportar en su patrimonio el cobro del impuesto, pues respecto de él se ha verificado –en conexión íntima, personal y directa– el hecho imponible⁷². Se trata, en suma, de una categoría económica determinada por la capacidad contributiva (que se expresa en alguno de los criterios a que recurre el legislador para determinar las fuentes de imposición).

Desde una perspectiva jurídica, en cambio, lo que interesa es determinar quién es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, el responsable del pago o deudor, también llamado contribuyente de derecho. Con ello se alude a la persona obligada por la ley a declarar e ingresar a la caja fiscal el impuesto que afectó directamente su patrimonio o el patrimonio de un tercero.

Generalmente, la misma persona que realizó el hecho imponible es la que aparece como sujeto obligado a pagar el tributo (es la regla, por ejemplo, en el impuesto a la Renta). Pero para hacer más fácil, expedito o seguro el cobro del impuesto, el legislador puede extender la obligación tributaria a personas que no revisten el carácter de contribuyentes en sentido estricto⁷³. Así, un tercero –también llamado sujeto pasivo indirecto o sujeto pasivo por deuda ajena– puede resultar obligado en dos calidades diferentes:

a) Como mero responsable del impuesto. En este caso resulta obligado *junto con* el contribuyente por un hecho que se le atribuye a este último. Así se dispone, por ejemplo, en el art. 78 CT., art. 76 DL. N° 824 de Renta; art. 73 inc. 4 DL. N° 825 de IVA; art. 12 DL. N° 3495, Ley de Timbres y Estampillas; art. 70 Ley N° 16.271 de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones. Salvo excepciones –como en el art. 71 CT.– esta responsabilidad es solidaria.

b) Como sustituto del contribuyente. Entonces el tercero se ve obligado *en lugar* del contribuyente por un hecho que se le atribuye a este último. Se trata, fundamentalmente, de la figura del agente de retención. Así, por ejemplo, en los arts. 73 y 74 DL. N° 824 de Renta, supuestos en que la sustitución opera siempre que el contribuyente acredite que efectivamente se practicó la retención (de lo contrario, tanto el contribuyente como el agente de retención responden solidariamente, art. 83 DL. N° 824);

⁷² Cfr. MASSONE PARODI, Pedro, *Principios de Derecho Tributario* (2ª ed., Valparaíso, Edeval, 1979), pp. 132-133. En el mismo sentido, ASTE MEJÍAS, Christian, *Curso de Código Tributario* (Santiago, Edit. de Aste, 2002), p. 58 y PÉREZ RODRIGO, Abundio, *Manual de Código Tributario* (4ª ed., Santiago, Lexis-Nexis, 2006), p. 20.

⁷³ Tanto así, que incluso el artículo 3º incisos 3º y 4º D.L. N° 825 de 1974, sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, permite a la Dirección Regional de ese Servicio, entre otras facultades, disponer el cambio de sujeto del tributo respectivo, por ejemplo, cuando se trate de contribuyentes de difícil fiscalización.

o en el art. 9 DL. N° 3495, Ley de Timbres y Estampillas.

Con todo, en nuestra legislación no se advierte mayor preocupación terminológica a este respecto⁷⁴. Constantemente se utiliza la palabra contribuyente en un sentido amplio, para designar a quien debe cumplir la obligación tributaria (así, entre muchos, arts. 16, 39, 54, 128 CT.; 68 Renta; etc.). El mismo término parece tener con una connotación más restringida, en cambio, en el epígrafe del párrafo 1° del Título 2° del CT. (*“De los contribuyentes y otros obligados”*), art. 98 CT., art. 83 DL. N° 824 de Renta, etc. En otras ocasiones, en tanto, se ha recurrido a la dicotomía “sujeto del impuesto” y “responsable del pago” para expresar lo que aquí hemos denominado “contribuyente en sentido estricto” y “sujeto pasivo de la obligación tributaria”, como en el Título 3°, art. 9 y ss. de la Ley N° 16.271 de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

Pero cualquiera sea la forma como se los denomine, para los efectos que ahora interesan, podemos advertir que sobre todos estos sujetos recaen obligaciones legales que los sitúan en una posición apta para fundamentar su competencia institucional y, eventualmente, responsabilidad penal en caso de defraudación de la expectativa ligada a esa competencia. En todos ellos ha sido depositada una confianza especial, necesaria para que el sistema tributario pueda funcionar adecuadamente. Aunque ello es más evidente en la posición del contribuyente, estrictamente considerado como tal, hay que reconocer que la configuración social del sistema también depende de los demás obligados. La complejidad de la organización social y financiera actual reclama un sistema de gestión tributaria que involucre a terceras personas; por eso, la funcionalidad del sistema no se basa únicamente en la obligación de los contribuyentes directos, sino que también depende de otros.

Sin embargo, no es menos cierto que estos deberes legales presentan una heterogénea importancia o entidad. Esta diversidad se aprecia al comparar las obligaciones del propio contribuyente, por una parte, y los deberes de colaborar respecto de la obligación tributaria de un tercero, por otra. Incluso para el propio contribuyente, no tiene la misma relevancia la obligación tributaria en sentido estricto –obligación de contribuir– y otras obligaciones que existen como una ampliación de aquella, como consecuencia del sistema de gestión (por ejemplo, para facilitar la fiscalización). Por lo tanto, la afirmación anterior debe ser matizada en el sentido de que habrá que analizar, en cada caso, si la vinculación institucional y la envergadura de la obligación son suficientes para legitimar una intervención penal, o si, por el contrario, sólo es admisible sancionar administrativamente la infracción del respectivo deber.

⁷⁴ Lo destaca PÉREZ RODRIGO, *Manual de Código Tributario*, cit. (n. 72), p. 23.

En cuanto al alcance que se le debe dar al término contribuyente cuando aparece explícitamente mencionado en la descripción de los ilícitos penales que contempla el art. 97 CT., en principio parece que habría que interpretarlo en un sentido estricto, pues el epígrafe del párrafo en que esta norma se inserta distingue entre los contribuyentes y otros obligados. Sin embargo, como la propia legislación tributaria asigna a dicho término un significado equívoco y frecuentemente lo utiliza en relación con las personas obligadas al pago (aunque no hayan generado la obligación tributaria ni deban soportar en su patrimonio la carga económica que implica el tributo), es este último significado el que debe primar.

3. *La penalidad en los delitos tributarios del art. 97 del Código Tributario*

Al iniciar estas consideraciones advertíamos que en nuestro ordenamiento jurídico existen diversas figuras que pueden calificarse como delitos tributarios, por estar contempladas en el *Código Tributario* y porque giran en torno a la relación tributaria y a los mecanismos para asegurar su cumplimiento.

Hemos visto también que, en general, estos delitos no pueden concebirse como una forma más de atentado contra un patrimonio, en este caso el patrimonio fiscal, sino que una mejor descripción de su contenido los sitúa como delitos de infracción de deber. Es decir, delitos que 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.

En nuestra legislación esta peculiaridad se manifiesta en que –a diferencia de lo que constituye la norma general en los delitos que atentan contra la propiedad– aquí no resulta determinante el monto del eventual perjuicio para el Fisco. Este sólo se considera de modo secundario, al fijar la cuantía de la pena de multa. Así, cualquiera sea la suma involucrada, las penas por los delitos tributarios más importantes –art. 97 N° 4 y N° 5– coinciden o superan las penas máximas que se pueden imponer para un supuesto de fraude común, o, más precisamente, para el de fraude al Fisco contemplado en el art. 470 N° 8.

Para algunos autores, además, los delitos tributarios se configuran como ilícitos de mero peligro, pues no sería necesario que se produzca efectivamente un detrimento en el patrimonio público para su consumación. Sin pronunciarnos todavía sobre este polémico punto, baste decir por ahora que dicha interpretación requiere una fundamentación especial, más allá de la afectación del bien jurídico en sentido tradicional, pues de lo contrario no parece justificado que la sola puesta en peligro de dicho bien sea sancionada con penas tan elevadas.

Ahora bien, la consideración de la penalidad como argumento que avala la tesis de que estamos ante delitos de infracción de deber —sin perjuicio de que existan otras razones, de fondo, para sostenerla— se podría objetar desde la perspectiva del bien jurídico. Porque su carácter especial serviría para justificar la elevada penalidad en esta clase de ilícitos. Así, por ejemplo, por la función pública a que está destinado el patrimonio fiscal (sea considerada bien jurídico inmediato o mediato en los delitos tributarios). Pero aunque esta idea es admisible, también se puede replicar argumentando que la sola conducta de un particular que atenta contra ese patrimonio aparece como insignificante en el marco de lo que es el presupuesto nacional. Por muy elevados que sean los montos involucrados, es cuestionable que se vea realmente afectada la función pública, más aún cuando, al configurar el propio sistema, se parte de la base de que siempre existirá un alto porcentaje de evasión tributaria, por lo que los presupuestos fiscales se elaboran a partir de ese dato⁷⁵.

Desde un punto de vista similar, podría también razonarse sobre la idea de la vulnerabilidad del sistema de recaudación, que se ve afectado cualquiera sea el monto del posible perjuicio fiscal. Sin embargo, esa vulnerabilidad se explica porque el sistema se estructura sobre la base de los deberes que se imponen a los sujetos involucrados en él. Por esta vía, entonces, se vuelve al concepto de infracción del deber, categoría que explica mejor la configuración de esta clase de ilícitos.

En consecuencia, aunque no todos los tipos penales incluidos en el art. 97 CT. aluden directamente al incumplimiento de los deberes tributarios como fundamento del ilícito, es admisible concluir que esa es la regla general y el punto de partida para su interpretación. Esto determina, entre otros aspectos, la decisión sobre los sujetos que pueden ser estimados autores de los delitos correspondientes.

4. *El sujeto activo en las figuras delictivas contempladas en el art. 97 del Código Tributario. Clasificación*

Entre las diversas figuras contempladas en el art. 97 CT. es posible efectuar una clasificación relacionada con la referencia al sujeto activo. Desde esta perspectiva, podemos distinguir tres clases de figuras:

a) Delitos con referencia expresa al sujeto activo: se trata de delitos *formalmente* especiales, en los que el legislador explícitamente ha restrin-

⁷⁵ La evasión se calcula en un 25% aproximadamente respecto de los impuestos teóricos. Por ejemplo, para el año 1995, la tasa de evasión del impuesto a la Renta se calculaba de un 37,5%, la de IVA de 23,5%, la de impuestos específicos de 3,4%, y otros impuestos, 18,8%. Fuente: Elaborado por la Subdirección de Estudios del SII., en base a información propia e información de Cuentas Nacionales del Banco Central.

gido el ámbito de los eventuales sujetos activos. En estos supuestos resulta inadmisibles ampliar el tipo para sancionar como autor a quien no tiene la calidad especial exigida en él (*extraneus*), por impedirlo el principio de legalidad. Es el caso de las figuras contempladas en el art. 97 N° 4 inc. 2°; N° 5 y N° 24.

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”. Por lo mismo, no deberían ser considerados delitos tributarios en sentido estricto⁷⁶, pero se incluyen en la legislación tributaria por su conexión con aquéllos, por ejemplo, como formas de participación en un delito tributario, especialmente sancionadas. Así, el art. 97 N° 4 inc. 5°; N° 18; N° 22; N° 23 inc. 2° o N° 25 inc. 2°.

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. Aunque algunos casos son más discutibles que otros, en principio habría que ubicar en esta categoría las infracciones penales descritas en el art. 97 N° 4 inc. 1° y 3°, N° 8, N° 9⁷⁷; N° 10; N° 12; N° 13; N° 14; N° 23 inc. 1° y N° 25 inc. 1°.

⁷⁶ Serían los delitos asimilados a los que se refiere ORTIZ QUIROGA, *Sobre el perjuicio en el delito tributario*, cit. (n. 28).

⁷⁷ Respecto de este numeral se ha desarrollado una interesante discusión. Se debate si comprende tanto el ejercicio clandestino del comercio lícito como del ilícito o sólo del primero. Vid., a este respecto, la STS. 11.04.2006, en que nuestro máximo tribunal se pronuncia por la primera opción interpretativa, al entender que “*el propósito del tipo contemplado en el artículo 97 N° 9 del Código Tributario no es evitar la evasión de los ingresos tributarios, sino cautelar lo que se denomina ‘orden público económico’, el cual resulta quebrantado por la clandestinidad de las actividades comerciales, sean esta lícitas o ilícitas [...] las actividades clandestinas condenadas por la disposición en comento lesionan la transparencia que debe imperar en el desenvolvimiento de las actividades comerciales o industriales—únicas a las cuales se refiere el citado artículo 97 N° 9 del Código Tributario— lo que, a su vez, vulnera ‘determinados principios económicos tutelados jurídicamente, tales como la igualdad ante la ley en materia económica, la libre competencia, la protección al consumidor, y muchos otros cuya observancia es tarea de la autoridad administrativa (tributaria, de salud—especialmente en este caso— y municipal, entre otras)’.* Y esto ocurre así, aunque las cosas que son objeto del comercio o industria clandestinos provengan de una actividad ilícita e incluso, es probable que la antijuridicidad del comportamiento sea más

La justificación para incluir estos ilícitos en esta última categoría requeriría una fundamentación particular en cada caso, que no es posible efectuar aquí. Pero podemos intentar al menos efectuar algunas consideraciones generales al respecto.

Así, en algunos de estos supuestos, lo que se sanciona como delito es el desarrollo de una determinada actividad sin someterse a las obligaciones tributarias que ella genera. Es decir, en ellos coincide el dominio de la propia esfera de organización —al desarrollar la actividad, por ejemplo, ejercer el comercio (art. 97 N° 8) o actuar como usuario en una Zona Franca (art. 97 N° 25)— con la infracción del deber que surge precisamente por ella. Pero es ese incumplimiento de la obligación lo que fundamenta el ilícito penal.

En otros numerales, la descripción absolutamente impersonal del delito debe ser complementada de algún modo para justificar la inclusión del tipo en el *Código Tributario* y la pena que se le asigna. Así, cuando se sanciona la destrucción o alteración de los sellos en cerraduras puestos por el Servicio (art. 97 N° 13) no se está aludiendo a un simple hecho material, que puede ser realizado por cualquiera y con propósitos de lo más diversos; por ejemplo, por ladrones que pretenden ingresar al local clausurado para robar. En verdad, la norma debe entenderse dirigida a quienes están sometidos a la medida o sanción administrativa, que violan la prohibición impuesta; sólo entonces el delito asume su connotación tributaria.

Mención especial merece la hipótesis contemplada en el art. 97 N° 4 inc. 3 referida al que obtuviere devoluciones de impuestos que no le correspondan. Este inciso ha sido interpretado por alguna jurisprudencia como delito común⁷⁸, castigando por dicho título a terceros que simulan

acentuada precisamente en este caso. Así, además, se pretende evitar la consecuencia absurda de que sea tratado en forma más severa quien realiza en forma clandestina una actividad comercial o industrial lícita, que el que ejecuta de esa forma una ilícita. Según este criterio, entonces, el del N° 9 no sería un delito tributario ni tendría relación alguna con las obligaciones tributarias, por lo que sería criticable su inclusión en el art. 97 CT.” En la sentencia expuesta no se considera la cuestión referente a si las actividades ilícitas generan o no impuestos; puesto que se estimó que no se trataba de un problema de evasión de los mismos, el asunto resultaba irrelevante. Sin embargo, si se quiere seguir interpretando el N° 9 como delito tributario, esa cuestión pasa a ser de vital importancia. Sólo si las actividades ilícitas generan impuestos podrían ser incluidas en él.

⁷⁸ Vgr. SCS. 12 de diciembre de 2000; SCA. Presidente Aguirre Cerda, 5 de mayo de 1982 (RDJ. 79 (1982)). Pero uno de los argumentos esgrimidos en la primera sentencia citada se puede emplear en la dirección contraria a la decisión adoptada por nuestro máximo tribunal. Porque al comparar el delito del art. 97 N°4 inc. 3° con el descrito en el art. 470 N° 8 concluye que son de diversa naturaleza: uno tributario y

operaciones tributarias para obtener “devoluciones” de impuestos supuestamente pagados, pero en realidad inexistentes. Esta forma de entender el ilícito no se condice con una interpretación sistemática de la norma, e implica una sanción desproporcionada para una conducta que se manifiesta como un mero fraude al patrimonio fiscal. La única particularidad del delito, según esta interpretación, es que se desarrolla en conexión con una supuesta relación tributaria y, de ese modo, implica un abuso de la fragilidad del sistema tributario en este aspecto. Pero como hemos tenido ocasión de ver, ese no resulta argumento suficiente para apoyar una penalidad que se eleva muy por encima de la del fraude común e, incluso, por sobre los tipos básicos de delitos tributarios. Por eso, los incisos 1º, 2º y 3º del N° 4 del art. 97 han de entenderse en una progresiva especificación de figuras penales, que culmina con el inciso 3º por el que se sanciona al sujeto que, desde el interior del sistema tributario, transgrede sus deberes de colaboración y veracidad, vulnerando la confianza que se ha depositado en él, de un modo que resulta particularmente peligroso para la configuración del sistema⁷⁹.

Por último, cabe advertir que nuestra legislación penal tributaria establece una ampliación del espectro de los posibles sujetos activos, para el evento en que el contribuyente directo sea una persona jurídica. El art. 99 CT. consagra lo que doctrinariamente se conoce como “actuación en lugar de otro”, mecanismo a través del cual se pueden cubrir los vacíos de punibilidad que se presentan en los delitos especiales cometidos por los representantes –de hecho o de derecho– de la persona jurídica. El fundamento dogmático de esta cláusula radica en la posibilidad de transferir el deber que sustenta la ilicitud de los delitos tributarios⁸⁰. Sin embargo, no se extiende esa solución para el supuesto en que se trate de un representante de una persona natural,

el otro perteneciente al orden financiero. Precisamente por eso cabe decidir que en el primero es exigible la calidad de obligado tributario, para que se configure un delito tributario propiamente tal.

⁷⁹ Lo conciben como delito especial VALLEJOS CASTRO, Eduardo, *La prueba en el delito tributario* (Santiago, Edit. Jurídico-Tributaria, 1988), p. 353, UGALDE PRIETO, Rodrigo - GARCÍA ESCOBAR, Jaime, *Curso sobre delitos e infracciones tributarias* (Santiago, LexisNexis, 2006), p. 28 y RAMÍREZ MAGAÑA, *Delito tributario del art. 97 N° 4 del Código Tributario* (Tesis, U. de Chile, 2000). En el mismo sentido, al estimar que los tres primeros incisos del art. 97 N° 4 son parte del sistema para sancionar el deber de veracidad de los obligados, ALTAMIRANO CATALÁN – MUÑOZ BENAVENTE, *Derecho Tributario. PG.*, cit. (n. 49), p. 132.

⁸⁰ Cfr. GARCÍA CAVERO, Percy, *La discusión doctrinal en torno al fundamento dogmático del actuar en lugar de otro*, en *Revista de Derecho Penal y Criminología* (2ª Época) 9 (2002), *passim*.

por lo que su actuación no podría enmarcarse en el delito tributario especial de que se trate⁸¹.

[Recibido el 9 de marzo y aprobado el 23 de abril de 2007].

BIBLIOGRAFÍA

- ALTAMIRANO CATALÁN, Marco - MUÑOZ BENAVENTE, Felipe, *Derecho Tributario. Parte General* (Santiago, Lexis-Nexis, 2006).
- APARICIO PÉREZ, Antonio, *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código penal* (Valladolid, Editorial Lex Nova, 1997).
- ASTE MEJÍAS, Christian, *Curso de Código Tributario* (Santiago, Edit. de Aste, 2002).
- BACIGALUPO, Enrique, *El nuevo delito fiscal*, en *AP* (1995).
- BAJO, Miguel - BACIGALUPO, Silvina, *Delitos contra la Hacienda pública* (Madrid, Edit. Centro de Estudios Ramón Aceres, 2000I).
- BOIX REIG, Javier - MIRA BENAVENT, Javier, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social* (Valencia, Tirant lo Blanch, 2000).
- CARO JOHN, J.A., *Algunas consideraciones sobre los delitos de infracción de deber*, en *Anuario de Derecho penal* (Asociación Peruana de Derecho penal, 2003).
- CÓRDOBA RODA, *El nuevo delito fiscal*, en *Revista Jurídica de Cataluña* (1985).
- DUMAY PEÑA, Alejandro, *El delito tributario* (Concepción, Ediciones Samver, 1970).
- GARCÍA CAVERO, Percy, *La discusión doctrinal en torno al fundamento dogmático del actuar en lugar de otro*, en *Revista de Derecho penal y Criminología* (2ª Época) 9 (2002).
- GARCÍA CAVERO, Percy, *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: Criterios de imputación* (Barcelona, J. M. Bosch Editor, 1999).
- GARCÍA CAVERO, Percy, *Otra vez sobre la responsabilidad penal del administrador de hecho: una cuestión general y otra particular*, en *InDret. Revista para el análisis del Derecho* 362 (Barcelona, julio de 2006) [www.indret.com].
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel, *Sistema Tributario*, en SÁNCHEZ GALIANA (coord.), *Manual de Derecho Tributario* (2ª ed., Granada, Comares, 2002).
- GÓNZALEZ SEPÚLVEDA, Javiera, *Los delitos tributarios en la legislación chilena* (Memoria, U. de Chile, 1987).
- GRACIA MARTÍN, *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho penal* (Madrid, 1990).
- JAKOBS, Günther, *Derecho penal. Parte general* (trad. Cuello Contreras - Serrano González de Murillo, 2ª ed., Madrid, Marcial Pons).
- LO MONTE, Elio, *Principios de Derecho penal tributario* (Montevideo-Buenos Aires, B de F, 2006).
- MAGALDI PATERNOSTRO, *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, en CÓRDOBA RODA - GARCÍA ARAN (dir.), *Comentarios al Código Penal. Parte especial* (Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2004).

⁸¹ Así, la STS. 25 de marzo de 1998, sanciona al marido que administraba de hecho el patrimonio de su mujer, realizando maniobras para aumentar fraudulentamente el monto de sus créditos con el Fisco –conducta descrita en el art. 97 N° 4 inc. 2º– sólo por el delito descrito en el art. 470 N° 8 CP.

- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, en VIVES ANTÓN y otros, *Derecho penal. Parte especial* (Valencia, Tirant lo Blanch, 2004).
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico. Parte especial* (Valencia, Tirant lo Blanch, 1999).
- MASSONE PARODI, Pedro, *Principios de Derecho Tributario* (2^a ed., Valparaíso, Edeval, 1979).
- MERINO JARA - SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal* (2^a ed., Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 2004).
- MESTRE DELGADO, Esteban, *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, en LAMARCA PÉREZ (coord.), *Derecho penal. Parte especial* (3^o ed., Madrid, Colex, 2005).
- MORALES PRATS, *Delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad Social*, en QUINTERO OLIVARES (dir.), *Comentarios a la Parte especial del Derecho penal* (5^a ed., Cizur Menor, Navarra, Thomson-Aranzadi, 2005).
- MUÑOZ CONDE, *Derecho penal. Parte especial* (15^a ed., Valencia, Tirant lo Blanch, 2004).
- ORTIZ QUIROGA, Luis, *Apuntes sobre delito tributario* (Magíster en Derecho penal con mención en delito económico, 1988).
- ORTIZ QUIROGA, Luis, Sobre el perjuicio en el delito tributario, en RODRIGUEZ COLLAO (dir.), *Libro Homenaje a Tito Solari* [en prensa].
- OSSANDÓN WIDOW, María Magdalena. *Delitos especiales y de infracción de deber en el Anteproyecto de Código Penal*, en *Política criminal* 1 (2006), A4 [www.politica-criminal.cl].
- PÉREZ RODRIGO, Abundio, *Conductas sancionadas en el artículo 97 N^o 10 del Código Tributario*, en *Revista de Derecho* 191 (U. de Concepción, año LX, enero-junio 1992).
- PÉREZ RODRIGO, Abundio, *Manual de Código Tributario* (4^a ed., Santiago, Lexis Nexis, 2006)..
- RAMÍREZ MAGAÑA, *Delito tributario del art. 97 N^o 4 del Código Tributario* (Tesis, U. de Chile, 2000).
- ROBLES PLANAS, Ricardo, *La participación en el delito: fundamento y límites* (Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2003).
- RODRÍGUEZ MOURULLO, *El nuevo delito fiscal en España*, en *Revista Española de Derecho Financiero* 15-16 (1978).
- ROXIN, Claus, *Täterschaft und Tatherrschaft* (1^a ed., 1963) [Autoría y dominio del hecho en Derecho penal (trad. Cuello Contreras - Serrano González de Murillo de la 6^a ed. alemana, Madrid, Marcial Pons, 1998)]
- SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, Pablo, *El delito contable tributario* (Pamplona, 1995).
- SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, Pablo, *El elemento fraude en los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, en SILVA SÁNCHEZ (dir.), *¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económico-empresarial* (Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2003).
- SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Javier, *Delito de infracción de deber y participación delictiva* (Madrid, Marcial Pons, 2002).
- SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Javier, *Delito fiscal, prescripción y determinación del hecho*, en *Actualidad Penal* 10 (marzo de 2002).

- SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, José Luis, *El delito fiscal o de defraudación tributaria*, en SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO - CORTÉS BECHIARELLI, *Delitos contra la Hacienda Pública* (Madrid, Edersa, 2002).
- SILVA CIMMA, Enrique, *Derecho administrativo Chileno y comparado: principios fundamentales del derecho público y Estado solidario* (Santiago, Edit. Jurídica de Chile, 1996).
- SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María, *El nuevo escenario del delito fiscal en España* (Barcelona, Atelier, 2005).
- TERRADILLOS BASOCO, Juan, *Derecho penal de la Empresa* (Valladolid, Trotta, 1995).
- UGALDE PRIETO, Rodrigo - GARCÍA ESCOBAR, Jaime, *Curso sobre delitos e infracciones tributarias* (Santiago, LexisNexis, 2006).
- VALLEJOS CASTRO, Eduardo, *La prueba en el delito tributario* (Santiago, Edit. Jurídico-Tributaria, 1988).