
Regímenes de Infracciones y Sanciones en el Derecho Tributario y Delitos Contra la Hacienda Pública

Angela Radovic Schoepen

Abogada

Servicio de Impuestos Internos, Chile

Segundo Premio del VI Concurso de Monografías CIAT/IEF

CONSIDERACIONES GENERALES

El presente trabajo tiene por objeto efectuar un análisis general del sistema de infracciones, sanciones y delitos tributarios, dentro del contexto de la realidad política, social y económica, en la cual ese sistema está llamado a desenvolverse, haciendo especial referencia al caso chileno.

En materia represiva relacionada con la tributación, no existe en nuestro país la producción de textos doctrinarios que sería de desear, para absolver la problemática que ella encierra.

El análisis jurídico se produce en la práctica, a raíz de los conflictos derivados de la interpretación administrativa de las normas tributarias realizadas por el ente fiscalizador, normalmente bajo una perspectiva tributarista y, la que formulan los Tribunales de Justicia en los casos que llegan a su conocimiento, desde un punto de vista penal, sin descartar que esa visión pueda modificarse ante los Tribunales Superiores de Justicia, cuyos miembros no siempre comparten una misma especialidad en derecho. En definitiva, la solución dependerá de la relevancia que se asigne, mayor o menor, a los distintos bienes jurídicos protegidos por nuestra legislación y comprometidos en la decisión. Como cuestión previa en el marco del tema a tratar, nos parece fundamental reseñar la normativa Constitucional, base del orden público económico que se desea establecer en Chile, como criterio orientador de aquellas otras, referentes a la Potestad Tributaria del Estado y sus limitantes, las Garantías Constitucionales del Contribuyente, también consagradas en su texto, a fin de ahondar en el concepto actual de "bien jurídico protegido" en materia de infracciones del tipo tributario, por cuanto es un análisis de primer orden en la labor

interpretativa de los preceptos sancionatorios de la legislación tributaria actual, especialmente en el orden penal.

No pretendemos en el marco de esta exposición agotar un tema que lo excede en trascendencia e importancia, ni menos aún consignar soluciones como definitivas, pero creemos sí, conveniente, detectar algunos vacíos, entorpecimientos y contradicciones, que nos permitan cuestionar los presupuestos del ilícito tributario del presente, a fin de trazar sobre una base empírica, que tenga su punto de partida en nuestra realidad, un puente de lucha contra la evasión y aventurar en alguna medida, posibles mejoras al sistema sancionatorio tributario.

PROBLEMATICA ACTUAL EN LA REPRESION DEL ILICITO TRIBUTARIO

- Las leyes penales, aún las más sabias, serían infructuosas, si los culpables no fuesen irremisiblemente entregados a los castigos que aquellas señalan.
- Sin embargo, en países cuyo régimen sancionatorio se muestra demasiado estricto, la opinión pública lo reprueba y los tribunales con magistrados sin experiencia o especialización en lo tributario tampoco lo aplican lo que beneficia al infractor penal.
- Se producen así situaciones absurdas y contradictorias que no se resuelven por la justicia, pues un sistema que ampara la impunidad desalienta a los buenos contribuyentes. Esta cadena de desaciertos trae consigo un grave deterioro del deseado cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- Actualmente, en numerosos países se ha impuesto como propuesta en relación a criterios interpretativos especializados, una teoría económica, según la cual, los hechos deben ser evaluados según su contenido

económico y no según su presentación formal. Se trata de una justa y equilibrada comprensión de todos los elementos tributarios, independientemente de las construcciones formales. En este sentido, en materia de elusión tributaria, se reconoce la aplicación de “la consideración económica” como una regla general de interpretación.

PRIMERA PARTE

NORMAS CONSTITUCIONALES RELACIONADAS CON LA ACTIVIDAD ECONOMICA DEL ESTADO

El “orden público económico” se refiere al conjunto de principios y normas jurídicas que organizan la economía del país y facultan a la autoridad para regularla en armonía y con los valores de la sociedad nacional formulados en la Constitución. En Chile, este concepto ha tenido un avanzado desarrollo a partir de la Constitución de 1980, al establecer principios que limitan la actividad empresarial del Estado, o que bajo normas especiales se produzcan monopolios estatales o se privilegien actividades que pueden ser asumidas por los particulares. Su filosofía es: “subsidiariedad del Estado”.

LIBERTAD ECONOMICA

Art. 19 N° 21, inciso primero de la Constitución Política del Estado (C.P.E.) Garantiza:
“El derecho a desarrollar cualquiera actividad económica que no sea contraria a la moral, al orden público o a la seguridad nacional, respetando las normas legales que la regulan.”

Se manifiesta: en el régimen de BIENES, por una preponderancia de la “propiedad privada;” en el MERCADO, por el empleo o utilización de la “libre competencia” como mecanismo dinamizador de la economía y; en el campo JURIDICO, por la vigencia del principio de la “autonomía de la voluntad”.

SUBSIDIARIEDAD

Art. 19 N° 21, inciso segundo de la C.P.E. Establece:
“El Estado y sus organismos podrán desarrollar actividades empresariales o participar en ellas sólo si una ley de quórum calificado los autoriza”.

NO DISCRIMINACION

Art. 19 N° 22, C.P.E. Consagra:

“La no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica.”

El trato discriminatorio tenía mucha significación en el establecimiento de regímenes legales de excepción en favor de distintas zonas del país o actividades económicas.

Parte de las dificultades que experimentó el financiamiento del Fisco chileno con anterioridad a las reformas tributarias de 1974, se debieron precisamente a todo un sistema de multiplicación de franquicias internas como aduaneras, que encarecían enormemente la Administración y limitaban la percepción de recursos por parte del Estado.

Dicho régimen establecía una mala asignación de recursos económicos, invertidos en actividades de baja productividad, limitando el desarrollo de la economía actual. En el orden público económico, será la Economía Social de Mercado, el criterio orientador en la adopción de decisiones.

POTESTAD TRIBUTARIA

Se encuentra consagrada en dos ámbitos de normas:

- *Aquellas que establecen la titularidad del poder tributario*
- *Sus limitantes, las garantías constitucionales del contribuyente*

La facultad de imponer tributos está entregada al poder legislativo, no obstante, los principios constitucionales tributarios, limitan dicho poder. No son meros criterios didácticos u orientadores, sino normas jurídicas inmediatamente aplicables, que vinculan a todos los poderes públicos.

LEGALIDAD

Art. 60, N° 14, 61, 62 inciso 2. C.P.E. Constituye una especificación del principio fundamental en todo Estado de Derecho, de que nadie está obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.

Su fundamento está en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos restringen ese derecho, al sustraer en favor del Estado algo del patrimonio de los particulares. Se busca garantizar la libertad patrimonial del individuo, frente a la eventual arbitrariedad del Ejecutivo.

Esto lleva a la seguridad jurídica en su doble manifestación, certidumbre del derecho y eliminación de la arbitrariedad. Cualquier rodeo que se de para que el tributo se establezca por disposiciones emanadas de la Administración y no del poder legislativo, equivaldría a la conculcación del principio de legalidad.

De igual forma, los ilícitos tributarios y sus sanciones, deberán estar expresamente previstos en la ley tributaria.

IGUALDAD

- De las partes

Significa que fisco y contribuyente, están sometidos por igual a la ley y a la jurisdicción. Ninguno es privilegiado frente al otro.

Obviamente igualdad jurídica no implica igualdad de hecho. Con frecuencia la ley establece diferencias entre acreedores y deudores, cuando a su juicio existen circunstancias que las justifican.

- De los contribuyentes

La igual repartición de los tributos, inseparable de la concepción democrática del Estado, busca la igualdad de tratamiento frente a la igualdad de circunstancias. La Constitución asegura a todas las personas Art. 19 N. 20 C.P.E. "La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos."

GENERALIDAD

Significa que todos deben soportar las cargas tributarias. Pero deben hacerlo, aquellos que tengan capacidad contributiva manifestada en la realización de hechos imposables tipificados en la ley. Lo que se prohíbe, es la existencia de privilegios fiscales. Los tributos han de distribuirse de acuerdo a la capacidad económica, idea rectora del reparto de la carga tributaria. En este sentido, la progresividad del sistema tributario es básica en toda política sincera de redistribución de rentas.

Los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, son interdependientes, constituyendo aspectos parciales del principio de justicia.

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Constituye el juicio que ha de presidir el reparto de las cargas tributarias entre los ciudadanos. Buscar la riqueza allí donde se encuentra. Supone aptitud para contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, dada por los medios económicos. Puede ser:

- **Absoluta:** En relación a la colectividad. Aquellos que protagonicen hechos indicativos de capacidad económica, serán los sujetos que deban contribuir.

- **Relativa:** En un plano concreto. Determinar para cada persona la cantidad a pagar.

En consecuencia, la primera se manifiesta en el momento de seleccionar y delimitar los hechos que han de ser sometidos a tributación. La segunda, en el momento de cuantificar la deuda tributaria.

Se tiene capacidad contributiva no sólo cuando se poseen medios económicos, sino también, cuando se tiene la libre disponibilidad de los mismos. Pueden existir así, capacidades económicas no demostrativas de capacidad contributiva.

PROGRESIVIDAD Y NO CONFISCATORIEDAD

Se considera inconstitucional, todo tributo que suponga destrucción del patrimonio que los contribuyentes ostentaban antes de su entrada en vigor, de modo que el respeto a la propiedad privada no se destruya.

RESPECTO A LA PROPIEDAD PRIVADA

Determinado fundamentalmente, porque los impuestos no sean confiscatorios, la irretroactividad de las Leyes y, el respeto de los contratos leyes en los cuales se acuerden determinados regímenes tributarios. Lo contrario importaría una expropiación sin indemnización, al no respetarse derechos que se encuentran incorporados al patrimonio.

PROTECCION JURISDICCIONAL

Derecho del contribuyente a que las controversias con el Fisco, sean resueltas siempre por un juez idóneo e independiente y a través de un procedimiento racional y justo.

Esta garantía, presenta diversas soluciones en el derecho positivo latinoamericano. Teóricamente, nos

parece indiscutible que la función jurisdiccional no puede pertenecer a la Administración acreedora del tributo, por el principio de que nadie puede ser juez de su propia causa. La solución deseable es que los tribunales tributarios tengan autonomía, consagrada para estas operaciones en la Constitución, puesto que en esta solución está en juego la existencia misma del Estado de Derecho.

SEGUNDA PARTE LAS INFRACCIONES

Concepto

La infracción tributaria es una conducta contraria a una norma jurídica tributaria. Son todas las modalidades de comportamiento de los sujetos pasivos del tributo, que determinen, por acción u omisión, una transgresión de las normas jurídicas que importan obligaciones substantivas de realización de prestaciones tributarias o deberes formales de colaboración con la administración financiera, para dar efectividad a los créditos fiscales.

Bien jurídico protegido

Es el objetivo que se debe considerar para elaborar normas penales.

La doctrina se encuentra dividida en dos grandes grupos:

- a) Referido a “**LA INTEGRIDAD DEL PATRIMONIO FISCAL**” Derecho del Fisco a una correcta determinación y preordenada percepción de sus créditos por tributos. Para este grupo, el delito tributario se ubica entre los delitos económicos fiscales importando su comisión un alzamiento contra la Potestad Tributaria del Estado.
- b) Referido a “**LA FUNCION TRIBUTARIA**”, derivada del “orden público económico”. Gira hoy, en torno al análisis de los valores reconocidos por la Constitución, separándose de esta forma, de una serie de disposiciones de tipo doctrinario.

Los deberes fiscales se consideran deberes de **SOLIDARIDAD**, en el marco del Estado Social de Derecho.

La función tributaria consiste en la actividad de la Administración, orientada a la actuación de su interés público, cuyo objetivo es, la obligación del reparto de la carga tributaria de acuerdo con el diseño previsto en

la ley y, conforme a los principios constitucionales que conforman el sistema tributario.

Para el desarrollo de dicha actividad, el ordenamiento dota a la Administración de una serie de potestades, derechos y deberes, cuyo conjunto integran la función tributaria.

Es ella, la que protege las normas penales que configuran delitos tributarios. Es decir, el interés público no es simplemente obtener impuestos, sino garantizar que esta finalidad se cumpla en base al diseño previsto por el legislador.

Así, siendo esencia de la norma punitiva la protección de un bien jurídico; la gravedad de la infracción y drasticidad de la sanción, forzosamente tienen que estar en proporción con la categoría del bien jurídico que la Ley protege y a la intensidad de la lesión que la conducta antijurídica ocasiona.

NATURALEZA DEL ILICITO TRIBUTARIO

Infracción administrativa y delito tributario

La infracción tributaria lesiona la relación jurídico tributaria en cualquiera de sus aspectos: derecho del ente acreedor del tributo; al pago y al cumplimiento de los deberes formales-administrativos que integran la relación tributaria; y derecho del sujeto pasivo a no pagar más de aquello que la ley le obliga.

La doctrina que informa el Derecho Tributario Penal, se orienta en el sentido de que las sanciones penales tributarias, sean específicas, propias de su ordenamiento jurídico, graduadas conforme con la gravedad de la falta, pero sin llegar al extremo de su criminalización, esto es, sin establecer pena privativa de libertad para otros ilícitos que no sean los delitos de defraudación tributaria.

Infringir disposiciones fiscales, sea en su aspecto más grave de acciones dolosas, o referidas a normas complementarias para asegurar su efectividad, importa quebrantar un deber social, cual es, substraerse al pago de los tributos, fundamentales para el mantenimiento del Estado.

Delitos tributarios

El fraude en materia tributaria puede entenderse como un conjunto de maniobras dolosas que los contribuyentes adoptan para lograr una minoración de los impuestos que deben satisfacer.

Sin embargo, no todos los delitos tributarios constituyen un fraude propiamente tal. Existen delitos formales, que se configuran por la reiteración de infracciones administrativas. Otros, cuya tipificación como infracción administrativa sancionada con pena corporal, no evidencian siempre el dolo.

ELEMENTOS DE LA INFRACCION TRIBUTARIA

Material. Supone la existencia previa de una norma de conducta descrita por la Ley, sea en el sentido de exigirla o de prohibirla. Será infracción, toda violación por parte de los contribuyentes al cumplimiento de las obligaciones o deberes que les impone una Ley impositiva. Consistirá, en hacer lo prohibido o, en dejar de hacer aquello a que la ley obliga.

Subjetivo. Referido a responsabilidad. Para infracciones, rige el principio de responsabilidad objetiva. Basta la mera conducta contraria a la ley, sin que sea necesario imputar negligencia o mala fe a la actuación del contribuyente. En cambio, si es constitutiva de delito, se requiere de dolo y no tiene aplicación el principio anterior.

Coercitivo. Existencia de medidas desmotivadoras destinadas a refrenar una conducta contravencional que pudiera resultar favorable al infractor. Por otra parte, inducir a la ejecución de la conducta deseable. Ellas pueden ser: penales: como privativas o restrictivas de libertad y multas. Civiles: indemnizaciones, reajustes e intereses.

Administrativas: multas no convertibles en penas restrictivas de libertad.

CLASIFICACION

El Código Tributario chileno, incluyó en su artículo 97, lo que pretende ser un régimen orgánico en cuanto a la represión y prevención de conductas ilícitas, en salvaguardia del legítimo derecho del Estado a la correcta determinación del crédito tributario y al definitivo ingreso a sus arcas de los devengos de tal naturaleza. El criterio de distinción lo constituyen las sanciones y el tribunal que las aplica. Las sanciones correspondientes a delitos e infracciones,

se imponen en diferente sede, siendo los Tribunales Ordinarios de Justicia, en lo Penal, quienes pueden exclusivamente aplicar penas privativas de libertad previstas para delitos tributarios, en tanto que las sanciones económicas para las infracciones, se determinan y aplican por la Administración activa, de acuerdo a los procedimientos sancionatorios del Código Tributario.

Este criterio legal de distinción entre los dos grupos ilícitos ha sido considerado en general como uno de los méritos de nuestro C.T. superando a nuestro juicio, en lo que se refiere a esta materia, incluso el Modelo de Código Tributario para América Latina no ocurriendo en cambio, otro tanto, en lo relativo a la conceptualización, estructura, y tratamiento de la obligación tributaria, la cual, brillantemente expone el Modelo y que echamos por cierto de menos en nuestra legislación.

ATENDIENDO A LA NATURALEZA DE LA SANCION

Sanciones civiles

Constituyen una indemnización de perjuicio: interés moratorio y reajuste que fija la ley por la mora u omisión en el pago de un tributo.

Sanciones administrativas

Representan un castigo. Son aquellas en las cuales existe una violación culpable de una norma o de una obligación tributaria penada por la ley, con sanción pecuniaria; una multa, regulada entre un máximo y un mínimo, según la gravedad de la infracción y la calidad del infractor.

Sanciones penales

Se aplican a infracciones de carácter doloso, cometidas con intención positiva de defraudar al patrimonio fiscal. Son penas privativas de libertad. Se aplican por la connotación "maliciosa" en el quebrantamiento de las normas tributarias.

Se caracterizan por ser compatibles con las sanciones administrativas en algunos casos y con todas las sanciones civiles.

ATENDIENDO A LA FORMA DE ACTUAR DEL CONTRIBUYENTE

Pueden ser: de ACCION y de OMISION

SEGUN QUIENES LAS COMETEN

Pueden ser: el CONTRIBUYENTE, el CONTADOR, los FUNCIONARIOS DEL SERVICIO, OTROS FUNCIONARIOS FISCALES O MUNICIPALES, NOTARIOS, CONSERVADORES de Bienes Raices, ARCHIVEROS, y otros ministros de fe.

DELITOS TRIBUTARIOS

En la legislación chilena se consagran básicamente en el Código arts. 97, 100 y 101.

ELEMENTOS QUE INTEGRAN EL CONTENIDO DEL DOLO DE ACUERDO CON LA LEY PENAL CHILENA

Los factores "voluntad" y "conocimiento" que la doctrina señala como integrante de la disposición anímica que constituye el dolo, se encuentran recogidos como tales por diversas disposiciones de nuestro Código Penal (C.P.).

Presunción de dolo. La norma contenida en el inciso 2º del art. 1º del C.P. en el sentido de que "las acciones u omisiones penadas por la ley se presumen siempre voluntarias a no ser que conste lo contrario", parte de la base de que, en todas las acciones de una persona se persigue un propósito. Pero esto no significa invertir el peso de la prueba, colocar de cargo del acusado la prueba de su falta de dolo, pues el juez se encuentra obligado a "investigar, con igual celo, no sólo los hechos y circunstancias que establecen y agravan la responsabilidad de los inculcados, sino también los que les eximen de ella o la extingan o atenúen." Art. 109 C.P.

La expresión del adverbio "MALICIOSAMENTE" que se emplea reiteradamente en la tipificación de ilícitos tributarios en nuestra legislación, no implica atribuir al dolo un alcance legal distinto del descrito como "voluntad para algo ilícito". Se trata del dolo directo. Dolo o malicia, implica una redundancia en la definición. Así lo ha reconocido nuestra jurisprudencia. El legislador al aludir especialmente al dolo, obliga al

juez a conceder especial atención a la prueba de dicho elemento del delito, descartando la posibilidad de bastarse con la presunción de dolo establecida en el art. 1º C.P.

LAS SANCIONES TRIBUTARIAS

Tienen un propósito ejemplarizador. Se busca robustecer la conciencia individual y social en el cumplimiento de la norma y aplicar desagradables consecuencias para quienes alteran o lesionan el orden jurídico.

Naturaleza

Sanción significa dolor, sufrimiento, castigo. Es un daño, implica pérdida o disminución de determinados bienes jurídicos, como la vida, la libertad, el ejercicio de una profesión o el patrimonio. Tiene, esencialmente, un sentido de retribución y de intimidación. La idea de retribución exige que al mal ocasionado siga la aplicación de la pena, para la reintegración del orden violado y el restablecimiento de la autoridad de la ley infringida.

El castigo tiene un efecto intimidatorio sobre el delincuente o el infractor y sobre la colectividad en general. De esta manera, como consecuencia inherente a su carácter retributivo, la pena, cumple una función preventiva del delito o de la infracción.

En este orden de ideas, quien se sustrae en forma dolosa al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, no sólo defrauda al Estado, sino también a lo que podríamos llamar "buena fe común" de aquellos contribuyentes que cumplen fielmente, creyendo que los demás obligados proceden con la misma fidelidad.

Es por ello que la ley castiga con diversas sanciones al contribuyente incumplidor y, si éste lo ha hecho dolosamente, con la conciencia de defraudar, el castigo debe ser doblemente severo.

SANCIONES INDEMNIZATORIAS O REPARADORAS

El derecho penal se destaca por su función eminentemente punitiva o represiva, pero en todas las ramas del orden jurídico hay también una normativa sancionatoria, ya que todo comportamiento contrario a derecho, debe causar para que el derecho opere como tal, alguna forma de reacción.

Esa reacción tendrá por objeto un restablecimiento de las cosas, al estado anterior a la ruptura del equilibrio que causó el acto desobediente de los mandatos normativos, con lo cual estaríamos en el campo de las sanciones reparadoras o indemnizatorias.

SANCIONES PUNITIVAS O REPRESIVAS

No obstante, la mayoría de las veces el derecho acompaña a la reparación, algún tipo de medidas dirigidas no en favor de la víctima, sino contra el infractor, de modo que su situación personal tampoco sea la misma que antes de que ocurriera el ilícito.

Así se perfila la sanción punitiva o represiva - multa - que supera la reparación y agrede al infractor, como retribución jurídica por el daño o peligro de daño causado al derecho mismo.

La finalidad de estas sanciones es además, la de prevenir la comisión de nuevos ilícitos y se encuentra en todas las ramas del derecho. La multa es sancionadora, punitiva.

SANCIONES POR MORA

Constituye mora, la no extinción de la obligación tributaria en el tiempo y lugar que corresponde, operando por el sólo vencimiento de su término.

Lo correcto es que la mora se sancione y la natural sanción es el interés. Tiene doble sanción: multa y recargo porcentuales.

Los recargos de la mora tienen un carácter resarcitorio.

Si la finalidad esencial del interés es la resarcitoria de daños y perjuicios por el daño emergente y el lucro cesante del acreedor de cualquier obligación debido a la mora del deudor, habiendo previsto la ley tributaria las fechas desde que la obligación tributaria se hace exigible, es evidente que el incumplimiento de la prestación da lugar a la mora del deudor, surgiendo automáticamente el interés.

RESPONSABILIDAD DEL INFRACTOR TRIBUTARIO

La responsabilidad es la necesidad en que se encuentra un individuo de cumplir una sanción o de reparar el daño causado a consecuencia de la comisión de un delito o cuasidelito o infracción que le es imputable.

Responsabilidad civil

En la esfera tributaria, la responsabilidad por la comisión de una infracción civil se hace efectiva por la reparación del daño causado. Una infracción de tipo administrativo, conlleva la aplicación de una sanción de ese tipo. El artículo 98 del Código Tributario chileno hace responsable al contribuyente y a las demás personas legalmente obligadas.

Responsabilidad penal

La responsabilidad penal en el delito tributario se rige en primer lugar por el Código Penal. Arts. 14, 15, 16, y 17, que define a los autores, cómplices o encubridores.

PARTICIPACION

La doctrina nacional casi por unanimidad considera que el problema de la autoría es un problema de tipo penal. La noción de autor viene determinada por el correspondiente tipo penal.

El Código Tributario chileno contempla algunos casos especiales de responsabilidad penal.

El art. 99 del C.T. expresa que: "Las sanciones corporales y los apremios, en su caso, se aplicarán a quien debió cumplir la obligación y, tratándose de personas jurídicas, a los gerentes, administradores o a quienes hagan las veces de éstos y a los socios a quienes corresponda dicho cumplimiento."

PERSONALIDAD O SUBJETIVIDAD

Para responsabilizar por actos antijurídicos, se requiere analizar en el agente el elemento subjetivo en sus diversos grados: dolo y culpa.

Sólo las personas físicas en libre ejercicio de su conciencia y voluntad pueden ser capaces de incurrir en delitos y de responder -también personalmente- al castigo, que sólo puede alcanzar al agente de la conducta sancionable.

Es en sede civil, donde la obligación de responder alcanza actos de terceros e incluso por el hecho de las cosas inanimadas.

EXCEPCION AL PRINCIPIO

Las personas jurídicas y demás entidades podrán ser sancionadas por infracciones “sin necesidad de establecer la responsabilidad de una persona física”.

“En cuanto a la responsabilidad de las empresas y sus órganos frente al derecho tributario”, “teniendo en cuenta la novedad que la misma presenta en la doctrina tributaria” se han fijado criterios orientadores en lugar de establecer conclusiones. Se reconoce que las leyes tributarias más significativas y recientes ponen de manifiesto la existencia de un conjunto de sanciones, indemnizatorias y punitivas, que se aplican a los sujetos pasivos, como aquellas sanciones que penan la voluntad social, aunque ésta sea necesariamente manifestada a través de las personas que actúan como órganos o representantes.

Este criterio interpretativo, no siempre es compartido, pues se estima que convertiría a los delitos tributarios en ilícitos de responsabilidad objetiva, donde bastaría el vínculo societario para dar por probada la participación, lo cual significaría que se violaría el principio “No hay pena sin culpa”, y además existirían dos rangos diferentes de sujetos activos: Los contribuyentes individuales, a quienes habría que probarles el “dolo” o “malicia” y, los administradores sociales, a quienes sólo habría que probarles el hecho de ser tales (responsabilidad objetiva penal), lo cual no concuerda con principios de una lógica elemental.

CONCLUSIONES

- *No puede la Administración Tributaria ni los órganos jurisdiccionales, prescindir en sus actuaciones y resoluciones referidas al sistema sancionatorio del ilícito tributario, de conceptos que consagran el orden público económico en la Constitución Política del Estado; de las normas que establecen la potestad impositiva; y de aquellos principios de justicia tributaria garantizados al contribuyente.*
- *Corresponde tomar conciencia acerca del actual concepto de bien jurídico protegido con la infracción tributaria. Las normas penales que configuran delitos tributarios protegen la función tributaria.*
- *La recaudación y represión del ilícito tributario debe efectuarse dentro del marco de respeto a las garantías constitucionales del contribuyente.*

- *En nuestro derecho, los órganos encargados de reprimir la evasión y el delito tributario, deben considerar que nos encontramos dentro de un sistema de economía social de mercado, al momento de establecer o graduar la sanción que se va a aplicar.*

- *La recaudación debe efectuarse dentro del diseño previsto por el legislador. Esto es, que en definitiva, el sistema tributario real, no se aparte del legal.*

De esta forma, es posible establecer la conexión entre la cuestión del bien jurídico protegido por la infracción tributaria y los valores que en orden a la institución del tributo, aparecen recogidos en el texto Constitucional.

- *Eficacia del recurso de protección como mecanismo tutelar de protección a las garantías constitucionales del contribuyente.*

En nuestro medio jurídico, El Recurso de Protección, nacido en la Constitución Política del Estado de 1980, debió sufrir un verdadero vía crucis para ser aceptado y luego reconocido como un instrumento tutelar. Hoy en día, ha devenido básicamente en un instrumento de garantía pronto y eficaz, en contra de los actos de la autoridad administrativa, que siendo ilegales o arbitrarios, significan un agravio a los derechos protegidos por la Constitución.

Es así como vemos que de acuerdo a la jurisprudencia, se ha ordenado actuar de un modo determinado a un órgano administrativo, cuya acción u omisión agraviaba. Por esta misma vía, se han dejado también sin efecto, resoluciones de órganos administrativos, dictadas con errores de hecho o con una errada calificación jurídica de esos hechos o recaídas en procedimientos administrativos viciados.

Se ha logrado también, con este medio, demostrar la dureza interpretativa de nuestros legisladores, como asimismo, la de aquellos incapaces de entender las normas con criterio propiamente de juristas, sino de meros prácticos en leyes, impedidos de ver el fin propio del derecho que no es otro que lo justo.

El recurso de Protección se ha convertido así, en un instrumento privilegiado de tutela de los derechos ciudadanos y, posiblemente, uno de los puntos en que se ha ido decantando más rápidamente la jurisprudencia de nuestros Tribunales Superiores de Justicia, ha sido referido precisamente, al origen de los actos u omisiones arbitrarios, que atentan contra las garantías constitucionales del contribuyente, ocasionándole privación, perturbación o amenaza.

De acuerdo a lo anterior, el concepto de bien jurídico protegido con la norma penal tributaria, cobra suma importancia, puesto que hoy gira en torno al análisis de los valores reconocidos por la Constitución Política del Estado, separándose de esta manera de una serie de disposiciones de tipo teórico y doctrinario, que no se aplican por los Tribunales de Justicia.

Los deberes fiscales se consideran como deberes de solidaridad en el marco del Estado Social de Derecho.

La caracterización genérica de la criminalidad económica suele identificar como objeto genérico de protección el orden socio-económico, o de forma más concreta, la confianza en el funcionamiento de los mecanismos o instituciones esenciales de dicho orden o sistema, la Hacienda Pública.

- *Imperio del derecho y criterios de justicia en la interpretación de normas.*

Al derecho debe entenderse como medio de practicar y concebir la justicia y no como un oficio de mera aplicación de leyes.

La función tributaria, debe ser comprendida como la actividad de la administración, orientada a la actuación de su interés público cuyo objetivo es la obligación del reparto de la carga tributaria de acuerdo con el diseño previsto en forma general y abstracta en la ley, en las diversas leyes que integran el sistema tributario y, en última instancia, de acuerdo con los principios que, según el mandato constitucional, deben informar dicho sistema tributario.

Parece evidente que la ampliación del control jurisdiccional a toda clase de actos administrativos, sin excepciones de ninguna especie, contribuye al efectivo reforzamiento de los derechos reconocidos por la Constitución, dentro de un marco de auténtico equilibrio entre la "prerrogativa estatal", en ocasiones proclive al abuso en la esfera jurídica individual. El bien jurídico afectado ante la evasión y protegido por la sanción tributaria, en las diferentes fórmulas de tipificación de lo ilícito, se encuentra referido a delitos contra el Derecho del Poder Público a recibir los tributos. Se habla de "La Economía Pública" y deriva de la soberanía del Estado.

- *Lagunas jurídicas en las leyes penales tributarias*

La ley penal tributaria, como toda obra del legislador, padece necesariamente de lagunas, puesto que las causas que las provocan son del todo independientes de aquél. El legislador no puede impedir que haya situaciones que escapen de su previsión ni menos que la realidad no lo supere.

Confiar tan sólo en el legislador y creer que todo queda arreglado con la dictación de la ley, es un error, porque los problemas comienzan precisamente con la dictación de las normas, derivando su solución a la justicia.

El principio de legalidad no puede evitar la existencia de vacíos en el sistema sancionatorio en materia impositiva, ni en los tipos que establece: Existen vacíos al determinar quiénes son responsables de los delitos; las circunstancias que atenúan o agravan la responsabilidad; la estructura y aplicación de las penas.

El principio de reserva de ley puede disponer que no se reconozcan otros delitos ni penas que los que la ley señale, pero no puede impedir que en las figuras establecidas se den vacíos u omisiones. Su acción dispone una actitud de irrelevancia penal para lo no regulado en cuanto a delitos y penas, pero no tiene efecto paliativo alguno para las deficiencias internas de lo ya normado.

- *Fines prácticos del derecho en materia impositiva*

No debe olvidarse que el Derecho es una ciencia no especulativa, sino esencialmente práctica, dirigida al obrar humano. Por lo tanto ha de recordarse que en el orden práctico, los fines cumplen el papel de los primeros principios y sobre su base han de analizarse las normas, dirigidas precisamente, al obrar humano en una comunidad política.

- *Sistema represivo acorde a adelantos técnicos*

La ley represiva debe estar acorde con la evolución del sistema tributario y con el procesamiento de datos, lo cual permitirá establecer un control eficaz en la evasión tributaria.

- *Sistema orgánico de normas penales tributarias.*

El Derecho Penal Tributario en Chile se encuentra contemplado en un Código que no es Penal sino de Procedimiento. Su mérito consiste, sin embargo, en establecer un sistema orgánico de normas que reúne hoy, prácticamente en un sólo cuerpo, la totalidad de infracciones y penas evitando su dispersión en toda la legislación tributaria.

- *En infracciones tributarias se mezclan contravenciones y delitos. Falta conceptualización y nítida separación entre ellos.*

Los delitos tributarios, se encuentran incluidos entre las infracciones tributarias. El legislador no los define. No obstante, da sus elementos en la parte final del inciso primero del N° 4 del art 97. Consisten en

conductas antijurídicas que atentan contra un mismo bien jurídico protegido por la sanción.

Las normas que los tipifican todas tienen un requisito común, cual es, una o más maniobras fraudulentas orientadas a conseguir un "resultado", la evasión. O bien, maniobras "aptas para", aunque el resultado no se logre. Se concluye pues, que en nuestro derecho, en algunos casos se trata de un delito de peligro y en otros, de resultado. No obstante, también nuestra legislación contempla delitos formales.

- *Severidad de las sanciones tributarias, posibilidad de ampliar el régimen de sanciones.*

El propósito de nuestro legislador ha sido el de establecer severos tipos penales tributarios y sancionar en forma drástica y ejemplarizadora ciertas actuaciones delictuales, realizadas por individuos inescrupulosos que, aprovechándose de normas legales que contemplan beneficios u otras prestaciones en favor de determinadas personas y contribuyentes, obtienen dolosamente beneficios pecuniarios cuantiosos en perjuicio del Fisco, ello para impedir que estos hechos vuelvan a repetirse. Para ello se aumentaron penas corporales y multas.

En cuanto al valor de la pena corporal como medio de lucha contra la evasión, nos parece relativa su eficacia disuasiva.

Pensamos que podría combatirse con mayor éxito, atacando sus causas y estableciendo otras penas, que no contempla nuestra legislación, pero reconocidas en otros ordenamientos como el Español.

Las penas corporales desproporcionadas a las infracciones tributarias que tratan de reprimir, terminan por aplicarse con benevolencia, o no aplicarse, perdiendo entonces todo poder coactivo.

Sin perjuicio de mantener las penas privativas de libertad, para casos graves nos parece que las penas pecuniarias al afectar precisamente el patrimonio del delincuente que mediante el delito o la infracción pretendió incrementar, le produce un mayor dolor afectándole sensiblemente en el propio bien que trató de conservar. Es un castigo con el que parece adecuarse mejor el propósito de preservar el interés financiero del Estado.

A nuestro juicio, sería recomendable en nuestra legislación, ampliar el régimen de sanciones a las infracciones tributarias como lo hace la Ley General Tributaria de España, art. 80, donde se establecen sanciones como: "la pérdida - por un plazo que fija - de

la prohibición de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales"; "la prohibición - durante un plazo que fija - para celebrar contratos con el Estado u otros entes políticos"; "Suspensión - por plazo que se designa - del ejercicio de profesionales oficiales, empleo o cargo público; si los sujetos infractores fuesen autoridades, funcionarios o personas que ejercen profesión oficial, multa aparejada de suspensión". También es posible incorporar, penas accesorias, como pérdida de derechos y honores cívicos. O, sancionar con las mismas penas, la autoría, la tentativa, la complicidad o el encubrimiento.

- *Aplicación de sanciones a las sociedades como sujetos activos del delito.*

Tampoco descartamos, que se estudie la introducción en nuestra legislación, de sanciones aplicables a las personas jurídicas, puesto que gozando éstas de los atributos de la personalidad, es posible afectarles con una sanción - no privativa de libertad, por imposibilidad material - sino civil, ya sea en su patrimonio, domicilio, incluso en su existencia o duración.

No estamos de acuerdo sin embargo, en que sea la autoridad política, gubernamental, quien establezca e imponga estas sanciones que, la Ley General Tributaria Española, reserva a órganos del poder ejecutivo, en su art. 81. En nuestro derecho, nos parece aconsejable que permanezcan dentro de la esfera del Poder Jurisdiccional. Lo anterior, por el trasfondo político que puede actuar en estos delitos.

- *Política criminal en la creación de tipos delictivos.*

Nos parece que debe estar presidida por la equivalencia que el medio social otorga a los bienes jurídicos más importantes del ordenamiento y no, instrumentalizar el derecho penal para cubrir las imperfecciones de los ordenamientos tributarios y de incentivos económicos y financieros que el mismo Estado promueve.

- *Imperfecciones de los tipos penales.*

Cabe observar la habitual falta de claridad gramatical y de precisión en el lenguaje jurídico utilizado en los tipos penales tributarios y el afán de reunir conceptos análogos que podrían evitarse, presentándose separadamente.

Las figuras más relevantes del delito tributario se encuentran contenidas en el Código chileno, art. 97 N° 4, 5, y 8.

Aún cuando en el N° 4 se describen inorgánicamente una serie de conductas diferentes como tipos penales, se contiene una figura genérica, globalizadora y residual de delito tributario, que facilita su aplicación, puesto que permite ante las dudas para subsumir una conducta evasiva en otras disposiciones penales tributarias u otras designadas en el mismo art. 97 N° 4, sancionar, sin mayores inconvenientes interpretativos, a través de este tipo genérico, que hablando en propiedad, constituye una ley penal en blanco.

Esta, debe su existencia a la imposibilidad de prever todas las situaciones posibles de lo ilícito tributario en el Código, permitiendo abarcar con ella todas las eventuales conductas dolosas, que tuvieren por objeto evadir impuestos.

El criterio señalado es lamentable desde un punto de vista doctrinario, puesto que razona sobre principios utilitarios que se estiman inadmisibles en figuras penales.

En la práctica y ante la amplitud conceptual de la figura genérica, muchas sentencias judiciales se contentan con utilizar esta figura penal, que por su extraordinaria amplitud, evita muchos problemas de interpretación. Cabe señalar que en el campo de la doctrina jurídica, para nadie es desconocido que se hace una profunda crítica a los tipos penales abiertos.

No obstante, teniendo en cuenta el bien jurídico protegido por la sanción tributaria, y pese a la falta de precisión típica, se convierte sin embargo en una efectiva solución, cuando la imaginación del delincuente le lleva a sustraerse dolosamente de sus obligaciones tributarias y a defraudar al Fisco, aprovechando las imperfecciones técnicas de nuestra legislación, evitando de esta forma el mantener dicha conducta en una injusta impunidad.

Esta norma tan criticada desde el punto de vista jurídico y doctrinario, permite sin embargo llevar a la justicia, casos de conductas en que se da el engaño, el perjuicio, el ánimo de enriquecimiento e incluso, la calidad de contribuyente del agente, - elementos todos del delito tributario - y que por la fértil imaginación de los delincuentes e imperfecciones de la técnica legislativa, podrían quedar fuera de sanción.

- Imputabilidad subjetiva.

El factor subjetivo, adquiere especial relevancia tratándose del acto delictual impositivo en el cual no basta la mera objetividad de la transgresión para declararlo punible.

Esta particularidad de delito tributario, constituye, un progreso doctrinario del delito, en cuanto significa fundar la responsabilidad en la imputabilidad, en lo subjetivo del infractor.

La naturaleza penal del delito tributario, tiene como consecuencia la necesidad que se reconozca la culpabilidad del infractor, para que sea punible.

De lo anterior se concluye que en principio no es aplicable ninguna responsabilidad objetiva por la sola circunstancia de verificarse el hecho u omisión, salvo que la ley, expresamente, establezca dicha objetividad en forma excepcional.

- Severidad de las sanciones.

No se complace con las valoraciones medias que tiene el medio social al cual se aplica. Pensamos que la presión excesiva en el impacto tributario a los contribuyentes, es el mejor incentivo a la evasión. Las sanciones tributarias, más bien nos hacen pensar que los delitos tributarios se pueden tomar como herramientas recaudatorias de impuesto fiscal, en circunstancias que los tipos penales deben estar al servicio de la justicia y no de estos fines.

El bien jurídico no puede estar protegido con penalidades irracionales, puesto que significa desnaturalizar la esencia de la pena y se produce una injusticia comparativa frente a otros bienes jurídicos de mayor relevancia, que quedan amparados con penas que en relación al delito tributario parecen insignificantes.

- Sujeto infractor.

Para referirse al sujeto infractor, a veces el Código habla de contribuyentes y otras, de personas. No todos los delitos tributarios se cometen por los contribuyentes.

Estimamos aconsejable estudiar un sistema de responsabilidad penal para las personas jurídicas, con penas que afecten su propio patrimonio, como entidad propia e independiente de los socios que la integran.