

## INDICE GENERAL

INTRODUCCION GENERAL.....	Pág. 4
---------------------------	--------

### CAPITULO I

<b>NOCIONES PRELIMINARES.....</b>	<b>Pág. 6</b>
1. La delincuencia tributaria.....	Pág.6
2. El patrimonio fiscal y potestad tributaria.....	Pág. 8

### CAPITULO II

<b>GENERALIDADES SOBRE LOS DELITOS TRIBUTARIOS.....</b>	<b>Pág. 11</b>
1. Concepto de delito.....	Pág. 11
2. Elementos del delito.....	Pág. 12
2.1. La acción.....	Pág. 12
2.2. La tipicidad.....	Pág. 13
2.3. La antijuridicidad.....	Pág. 15
2.4. La culpabilidad.....	Pág. 16
3. Distinción entre delito e infracción tributaria.....	Pág. 22
4. Concepto de delito tributario.....	Pág. 25
4.1. Bien jurídico protegido.....	Pág. 25
4.2. Características del delito tributario.....	Pág. 27
4.3. Elementos del delito tributario.....	Pág. 32
4.4. El dolo en el delito tributario.....	Pág. 36

### CAPITULO III

<b>LA FACTURA FALSA.....</b>	<b>Pág. 42</b>
1. Concepto de factura.....	Pág. 42
2. Sujetos obligados a emitir facturas.....	Pág. 45
3. Concepto de factura falsa.....	Pág. 48
4. Clasificación de las facturas falsas.....	Pág. 49
5. Factura falsa y crédito fiscal.....	Pág. 55

6. Factura falsa como medio de comisión del delito tributario.....	Pág. 66
6.1. Delito del inciso 1° del artículo 97 N° 4.....	Pág. 66
6.2. Delito del inciso 2° del artículo 97 N° 4.....	Pág. 83
6.3. Delito del inciso 3° del artículo 97 N° 4.....	Pág. 86
6.4. Delito de confección, venta o facilitación de facturas falsas.....	Pág. 89
7. Otros delitos relacionados con la Facturas Falsas.....	Pág. 96
7.1. Falsificación o uso doloso de facturas en que puede incurrir el contador. Pág.	96
7.2. Falsificación de Instrumentos Privados.....	Pág. 97
8. Responsabilidad, comunicabilidad y concurso en el uso de facturas falsas.....	Pág. 99
8.1. Sujeto activo y participación criminal.....	Pág. 99
8.2. Comunicabilidad o incommunicabilidad de las circunstancias personales del tipo.....	Pág. 102
8.3. Toma de postura.....	Pág. 106
8.4. Concurso en el uso de facturas falsas.....	Pág. 107
8.4.1. El concurso real o material.....	Pág. 107
8.4.2. El concurso ideal y aparente de leyes penales.....	Pág. 108
8.4.3. Concurso con otros delitos.....	Pág. 109
9. Circunstancias modificatorias de responsabilidad penal.....	Pág. 111
9.1. Circunstancias eximentes y atenuantes de la responsabilidad.....	Pág. 111
9.2. Circunstancias agravantes de la responsabilidad.....	Pág. 112
10. Penalidad de los delitos relacionados con facturas falsas.....	Pág. 114

## **CAPITULO IV**

### **PROCEDIMIENTO ORDINARIO PARA SANCIONAR LOS DELITOS**

<b>TRIBUTARIOS</b>	Pág. 124
1. La recopilación de antecedentes.....	Pág. 125
1.1. Atribuciones de Servicio.....	Pág. 126
1.2. Crítica de la doctrina a la recopilación de antecedentes.....	Pág. 127
1.3. Fuentes de información.....	Pág. 130
1.4. Conclusión de la recopilación de antecedentes.....	Pág. 133
2. Procedimiento de fiscalización de las Circulares 60 y 78.....	Pág. 133

3. Ejercicio de la acción penal, investigación y juzgamiento del delito tributario.....	Pág. 135
3.1.Naturaleza jurídica y ejercicio de la acción penal.....	Pág. 135
3.2.Investigación del Delito Tributario. ....	Pág. 137
3.3.Desarrollo de la Investigación.....	Pág. 138
4.Salidas Alternativas.....	Pág. 140
4.1.La suspensión condicional del procedimiento.....	Pág. 140
4.2.Los acuerdos reparatorios.....	Pág. 141
4.3.El principio de oportunidad.....	Pág. 143
4.4.El archivo provisional de los antecedentes.....	Pág. 143
5.Medidas Cautelares.....	Pág. 143
6.Formalización de la investigación.....	Pág. 146
7.Preparación del Juicio Oral.....	Pág. 147
7.1.Derechos del querellante.....	Pág. 148
7.2.Facultades del acusado.....	Pág. 149
7.3.Celebración de la audiencia de preparación.....	Pág. 149
8.Juicio Oral.....	Pág. 152
8.1.Desarrollo del juicio oral.....	Pág. 152
8.2.La prueba en el delito tributario.....	Pág. 153
8.3.Objeto de la prueba.....	Pág. 154
8.4.El peso de la prueba.....	Pág. 156
8.5.La prueba en el proceso penal.....	Pág. 157
9. Fallo.....	Pág. 162
10. Recursos. ....	Pág. 164
11. Procedimientos Especiales.....	Pág.164
COMENTARIOS FINALES.....	Pág. 166

## INTRODUCCION GENERAL

El presente trabajo tiene por finalidad presentar un esquema actualizado de uno de los delitos de mayor comisión por parte de los contribuyentes y que transforma al uso de facturas falsas en una de las principales modalidades de evasión de impuestos en Chile, particularmente de IVA.

La Factura es por otra parte un instrumento privado de carácter mercantil que diariamente emiten los contribuyentes en sus operaciones con otros contribuyentes, es decir forma parte de la vida económica de los chilenos, por lo mismo se le ha dotado de mérito ejecutivo, por ello es que su falsedad constituye un asunto de carácter tributario y delictual, pero también de carácter económico, en cuanto afecta a quien recibe la factura y, pierde, si no tomo los resguardos establecidos por la ley tributaria, el derecho a crédito fiscal. Por ello también en el año 2001 se crea en el SII la Fiscalía Anti Facturas Falsas, y año siguiente se dota a la entidad de nuevas herramientas en la lucha contra la evasión de impuestos.

Para entender un poco el tema de esta memoria diremos que factura falsa es aquella que en su materialidad o contenido falta a la verdad. En el SII explican que existen las facturas falsas por concepto de falsedad material y por concepto de falsedad ideológica.

Este trabajo aborda el tema desde el punto de vista penal, en cuanto se han tipificado las conductas que implican la utilización de facturas falsas, sea como medio para cometer delitos tributarios o directamente como un tipo penal autónomo, cual es la confección, venta o facilitación de dichas facturas para la comisión de delitos tributarios.

La presente Memoria de Prueba se encuentra dividida en cuatro capítulos: Nociones preliminares; Generalidades sobre los delitos y las infracciones tributarias, Las facturas falsas y el Procedimiento ordinario para sancionar los delitos tributarios relacionados con el uso de facturas falsas. Para su planteamiento se ha recurrido principalmente a la doctrina chilena, pero también a la extranjera, a la jurisprudencia de nuestros tribunales y las Circulares respectivas del SII.

En la primera parte de esta obra se introduce al lector en el tema de la delincuencia tributaria y su implicancia en el patrimonio del Estado, se hace una referencia a la potestad tributaria, por cuanto en el tema de las facturas falsas tenemos

dos factores en juego, el hecho que su comisión importa evadir tributos, lo cual debe ser sancionado por el Estado, pero por otra parte este mismo ente debe procurar velar por las garantías constitucionales del contribuyente investigado o imputado.

La segunda parte, trata de un modo general ciertos conceptos básicos, los cuales estimamos necesarios comprender para adentrarnos al tema principal de la obra, cual es la factura falsa, en efecto tratamos acerca de la distinción pilar del derecho penal tributario, entre infracciones y delitos tributarios. Se esbozan las opiniones de la doctrina acerca del bien jurídico protegido en los delitos tributarios, para terminar el capítulo con el punto del dolo en el delito tributario, materia que también cuenta con diferentes concepciones de la doctrina.

En la tercera parte, entramos de lleno al tema objeto de nuestro trabajo, cual es la factura falsa y los delitos tributarios relacionados con ella, indagamos acerca de la naturaleza jurídica de la factura, de sus requisitos y se analizan en este contexto las circulares N° 60 y 93 del año 2001 que establecieron los criterios de fiscalización de contribuyentes que utilizan como documentación soportante de sus declaraciones facturas falsas. En este capítulo se consignan las penalidades de los delitos tributarios ya analizados y asimismo se desarrolla un juicio crítico acerca de la gravedad de sus sanciones.

En el cuarto capítulo se desarrolla el procedimiento ordinario para la aplicación de sanciones de los delitos tributarios analizados en el capítulo anterior, procedimiento que tendrá lugar cuando el Director Nacional del SII decida ejercer la acción penal en contra de algún contribuyente que ha sido previamente investigado por el mismo SII en la etapa de Recopilación de Antecedentes. En este contexto se desarrolla el proceso penal a la luz de las normas procedimentales y principios de la nueva justicia penal, destacando que esta fase se caracteriza por el concreto respeto a los derechos del imputado contribuyente frente al querellante SII, dejando atrás todas aquellas facultades especiales que el antiguo Código de Procedimiento Penal se reconocían al SII.

Sin duda esta obra no pretende agotar el tema de las facturas falsas y su más importante consecuencia la evasión de tributos. Sin embargo por ser estas conductas socialmente dañosas, merecen ser objeto de la persecución penal, pero sin transgredir jamás los derechos y garantías fundamentales de los contribuyentes infractores, por ello es un tema que trasciende en importancia y respecto del cual no podemos consignar soluciones definitivas.

Finalmente se expondrán las conclusiones que ha dejado el análisis presentado.

## CAPTITULO I

### NOCIONES PRELIMINARES

#### 1. LA DELINCUENCIA TRIBUTARIA

El Estado necesita de recursos para satisfacer las demandas de sus ciudadanos, y ello se debe en gran medida al sistema económico imperante hoy en día, en efecto, existe un intervencionismo mas profundo del Estado en la relaciones de mercado lo que ha dado lugar a una sociedad que se caracteriza por su impersonalismo y se inspira en los principios del beneficio, del desarrollo y de la organización.

Todos estos factores, dice un autor, unidos al notable progreso económico y social, han influido en el nacimiento de una nueva delincuencia económica, que se halla vinculada a la situación social en general<sup>1</sup>. Se trata una reciente delincuencia, que se caracteriza por su gran astucia y por el monto de los perjuicios que sus acciones causan al Fisco, se trata de la llamada delincuencia de “cuello blanco”, que comete espectaculares escándalos financieros y la mayoría de las veces escapa de la fiscalización del Servicio.

Al respecto han dicho los autores chilenos que cuando un ciudadano, con deslealtad hacia el Estado y su comunidad, valiéndose de cualquier engaño o ardid, en forma dolosa se sustrae de la obligación de contribuir en la proporción que le corresponda al financiamiento de servicios públicos de los cuales es usufructuario, retardando el desarrollo de la comunidad, comete un delito que, a nuestro juicio, importa una mayor peligrosidad que la del delincuente común, que con riesgo personal, lesiona intereses particulares<sup>2</sup>. Ante tal situación el mismo Estado ve en peligro su existencia.

Este es el panorama actual y ante tales condiciones el propio Colegio de Contadores ha puesto de manifiesto la existencia de practicas habituales que realizan seucontadores, contribuyentes y terceras personas que defraudan al Fisco y de paso a los mismos contribuyentes, practicas relacionadas principalmente con la utilización de facturas falsas, facturas falsas que justamente son el objeto de estudio de este trabajo. Se

---

<sup>1</sup> MARTINEZ PEREZ, CARLOS, *El Delito Fiscal*. Editorial Montecorvo S.A. Madrid 1982. Pág. 29.

<sup>2</sup> KOGAN ROSENBLUT, OLGA, *El Delito Tributario*. Imprenta Chile. Santiago. 1978. Pág. 8.

trata del delito tributario mas habitual, junto con la creación de empresas de papel, y según las estadísticas del Colegio ya mencionado, el uso de facturas falsas corresponden al 90% de los delitos tributario que detecta el Servicio de Impuestos Internos.

De esta manera hay quienes engañan al Fisco y pretenden recuperar mas IVA inventando compras de insumos con facturas falsas, las cuales son adquiridas en el mercado ilegal o en otras empresas que tienen exceso de facturas timbradas sin utilizar, y que evaden impuestos no entregando facturas a sus clientes o bien proviene de las llamadas empresas de papel. A modo de ejemplo, cabe citar un caso actual de fraude tributario por uso de facturas falsas, el comentado “Caso Publicam”, donde se estima que el perjuicio al Fisco de Chile ascendería a los mil millones de pesos.

Por tanto el Estado actual se ve enfrentado a este habitual delito tributario, que es llevado a cabo por el delincuente tributario, que a veces es el propio contribuyente, quien se dice actúa sin conciencia de lo injusto de su acto, pues cree que no perjudica a nadie y que no comete delito. El profesor Massone dice que, “bien se puede afirmar que el contribuyente, en forma natural, se siente impulsado a eludir o evitar el tributo. Esta reacción instintiva es la resistencia del sujeto pasivo que se siente oprimido por su acreedor y es compañera inseparable de los tributos. Como consecuencia de este choque de intereses, ha existido una lucha perpetua entre los representantes del Fisco y los deudores, que se traduce en la infracción tributaria”<sup>3</sup>.

Por otra parte los delitos tributarios producen sendos perjuicios al Fisco, acreedor de los tributos, perjuicios materiales, pero también inmateriales, que se traducen en el daño a la economía del Estado y aun mas a la buena fe de resto de los contribuyentes, que cumplen fielmente, creyendo que los demás obligados proceden con la misma fidelidad<sup>4</sup>. Esta clase de delitos proporciona también a quien los comete el logro de una ventaja económica sobre sus competidores, sin embargo una vez que son detectados, el contribuyente debe pagar un multa que puede significar la quiebra de su negocio. En la doctrina española se han señalado como factores favorables al fraude fiscal entre otros los siguientes<sup>5</sup>:

En primer lugar, la puesta en tela de juicio de la figura del impuesto, con la siguiente tendencia en el hombre de que su patrimonio no se vea debilitado.

---

<sup>3</sup> MASSONE PARODI, PEDRO. *Introducción a las infracciones tributarias*. Prensas de la Escuela de Derecho de Valparaíso. 1964. Pág. 14, 15.

<sup>4</sup> KOGAN. Ob. ya citada. Pág. 8.

<sup>5</sup> MARTINEZ. Ob. ya citada. Pág. 112.

En segundo lugar designan a factores económicos, fundamentalmente la existencia de una presión fiscal excesiva.

Por último, una serie de causas técnicas. Los sistemas fiscales son bastantes complejos, y no reúnen las exigencias mínimas de claridad, sencillez y justicia, imprescindibles para el logro de una política fiscal eficaz.

Concordamos plenamente con las consideraciones de la doctrina española agregando a ellas el desarrollo tecnológico que permite la evasión de los tributos usando la red Internet utilizado generalmente por las grandes empresas, que cuentan además con asesoría de expertos en materia informática y contable.

## **2. EL PATRIMONIO FISCAL Y LA POTESTAD TRIBUTARIA**

El Estado para el cumplimiento de sus fines desarrolla una actividad económica destinada a obtener y administrar los medios necesarios para ello, esta es la llamada *actividad financiera del Estado*. Ahora bien, esta actividad dentro de sus diversos aspectos comprende la organización financiera del Estado y el establecimiento de la obligación tributaria y precisamente este último aspecto es posible en virtud de la potestad tributaria, que es, según la doctrina italiana, “el poder de establecer impuestos o prohibiciones de naturaleza fiscal, es decir, el poder de dictar normas jurídicas de las cuales nacen, o pueden nacer, a cargo de determinados individuos o determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario”<sup>6</sup>.

Giuliani Fonrouge, por su parte señala que, “la expresión poder tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”<sup>7</sup>

En cuanto a la extensión del concepto hay diversas concepciones en la doctrina, así para Berliri esta potestad “se manifiesta en actos jurídicos que pueden ser muy diversos, tanto por su naturaleza (legislativos y administrativos) como por su contenido: establecimiento y supresión de impuestos, prorrogas de términos, concesión de exenciones, suspensión de la obligación de pago, interpretación de normas vigentes,

---

<sup>6</sup> BERLIRI, ANTONIO, *Principios de Derecho Tributario*, vol. I, Pág. 168, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964.

<sup>7</sup> FONROUGE, GIULIANI, *Derecho Financiero*, vol. I, Pág. 266, Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1962.

etc.”<sup>8</sup>, sin embargo esta amplitud del concepto no es plenamente aceptada y se señala que, “la facultad de imposición ha sido entregada al Estado por la Constitución Política, distinguiéndose de la potestad reglamentaria de la Administración en materia tributaria, la cual es ejercida dentro de los límites impuestos por la ley”, y se considera a la potestad tributaria como la “facultad que tiene el Estado de establecer tributos por ley, modificarlos y derogarlos”<sup>9</sup>

En cuanto al fundamento de esta potestad jurídica del Estado, se ha señalado que este se encuentra en la soberanía del Estado, sin embargo esta concepción se encuentra ya superada debido a que en la actualidad se dice que el concepto de soberanía es más bien político que jurídico y corresponde al Estado como ente de derecho internacional y no en las actividades que desarrolla el Estado dentro de su jurisdicción y tampoco explicaría la existencia de organismos supranacionales, tales como la Organización de Naciones Unidas y la Comunidad Europea del Carbón y del Acero que tiene facultades para establecer y exigir coercitivamente tributos a las empresas productoras que corresponden a su jurisdicción.

En los tiempos actuales se considera mayoritariamente que la potestad tributaria del Estado encuentra su fundamento en el poder de imperio de este y efectivamente se considera que el poder tributario es el poder de establecer tributos, manifestación en el terreno financiero del poder legislativo.<sup>10</sup> Massone dice al respecto que “al igual que el impuesto, la potestad tributaria no puede tener un origen contractual, sino solo legal.”<sup>11</sup> Fuente de la potestad tributaria es, por tanto, y por definición, la ley.<sup>12</sup>

El poder tributario, dice otro autor, es inherente al Estado; nace, permanece y se extingue con él. No puede ser objeto de cesión o delegación.<sup>13</sup>

El ejercicio de esta potestad jurídica por parte del Estado se encuentra sujeto a ciertas limitaciones, unas de carácter constitucional y otras de orden internacional.

---

<sup>8</sup> BERLIRI. Ob. ya citada., Pág. 172.

<sup>9</sup> FIGUEROA VALDÉS, JUAN, *Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución Política de 1980*, Pág. 18, Editorial Jurídica de Chile, 1985.

<sup>10</sup> ARCHE DOMINGO, FERNANDO, *Traducción, estudio preliminar y notas a la obra de BERLIRI*, Pág. 12, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964.

<sup>11</sup> MASSONE PARODI, PEDRO, *Principios de Derecho Tributario*, Págs. 28, 29, Edeval, Valparaíso, 1979.

<sup>12</sup> BERLIRI. Ob. ya citada. Pág. 171.

<sup>13</sup> FONROUGE. Ob. ya citada. Pág. 274.

Los límites de orden constitucional se refieren a ciertos principios consagrados en la constitución Política del Estado, referidos a los impuestos en general y de los cuales se tratara en el punto cuatro de este capítulo.

Los límites de orden internacional, se refiere a la coexistencia en el orden internacional de diversos Estados, todos ellos dotados de soberanía, lo cual da lugar a la comunidad internacional y como consecuencia de la existencia de dicha comunidad internacional el poder tributario de cada Estado se ve limitado tanto por el principio personal, como por el principio de la territorialidad. Sin embargo, sin perjuicio de la existencia de estos principios los Estados ven limitados en su potestad tributaria, también, por ciertas convenciones o tratados internacionales.

Como se puede apreciar el tema de los límites a la potestad tributaria del Estado, no es pacífica en la doctrina, tampoco es uniforme y cada autor manifiesta su particular visión sobre el tema. La doctrina nacional está de acuerdo precisamente en que la potestad tributaria está sujeta a ciertos límites pero, como se ha dicho, cada autor desarrolla ideas más o menos diferentes y tratan de crear su propia sistemática al respecto. Sin embargo es claro que uno de esos límites lo constituyen las garantías constitucionales del contribuyente. Pero sobre estas garantías constitucionales, se dice que la doctrina nacional se encuentra anclada en conceptos del pasado y no ha reaccionado a los avances del derecho constitucional chileno y comparado<sup>14</sup>.

Para parte de la doctrina nacional entre ellos el autor nacional Rodrigo Ugalde Prieto, las limitaciones jurídicas son entendidas como limitaciones internas de la potestad tributaria, y se identifican con los derechos constitucionales del contribuyente. En tal sentido, expresan que la potestad tributaria es una exteriorización de la soberanía, y como expresión de ésta reconoce sus mismos límites, establecidos en nuestra Carta Fundamental, art. 5 inc. 2, el respeto a los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana y que tienen naturaleza anterior y superior al Estado. Esto nos parece un acercamiento correcto.

---

<sup>14</sup> Sobre este tema un interesante artículo lo constituye, “*Garantías constitucionales del contribuyente: crítica al enfoque de la doctrina nacional*” de MASBERNAT MUÑOZ, PATRICIO. Revista Ius et Praxis. Vol.2 N° 2. Universidad de Talca. Año 2002.

## CAPITULO II.

### GENERALIDADES SOBRE LOS DELITOS<sup>15</sup>. Y LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

#### 1. CONCEPTO DE DELITO

Para comenzar debemos señalar que el delito es una entidad que admite diferentes enfoques, según la perspectiva disciplinaria desde la cual se le estudie. Siendo así y en la referente a lo que a este estudio trata, interesa solo acá hablar de un concepto dogmático de delito, que es el que logra estructurar el derecho penal partir de la sistematización de las normas contenidas en la Constitución y en el Código Penal.

Según el concepto dogmático del delito este sería una **acción u omisión típica, antijurídica y culpable**, por tanto los elementos que integran la noción de delito serían cuatro: conducta, tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad. Cabe destacar que todos estos elementos en el fondo constituyen un estatuto de garantías para el imputado, en el sentido que no será condenado a menos que se compruebe la concurrencia de todos ellos.

Nuestro Código Penal define el delito como **“toda acción u omisión voluntaria penada por la ley”** (artículo 1° del Código Penal). En esta definición legal se contienen también los elementos que la conforman.

Para que el delito se configure es necesario que se den los cuatro elementos ya señalados. Puede suceder sin embargo, que en un caso concreto falte alguno de ellos y en tal evento no se produce su configuración. Nuestro Código Penal, denomina **circunstancias eximentes de responsabilidad** a los hechos o situaciones cuya ocurrencia determina la eliminación de alguno de los elementos del delito y, como consecuencia, que este en definitiva no se configure.

---

<sup>15</sup> Nociones redactadas tomando como base las explicaciones y apuntes de clases de la cátedra de Derecho Penal I impartida por el Profesor de Derecho Penal de la Universidad de Valparaíso y Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, RODRIGUEZ COLLAO, LUIS. Sin embargo no todas las afirmaciones que aquí se plantean corresponden a su pensamiento.

## 2. ELEMENTOS DEL DELITO

### 2.1. Acción u omisión.

El derecho penal a la hora de estructurar la teoría de la acción, considera a los actos humanos tanto en su dimensión interna y externa. Conforme a ello la acción se define como cualquier comportamiento de la persona materializado en un movimiento corporal externamente apreciable, dirigido consiente y voluntariamente a un fin.

El aspecto interno de la acción se refiere a la voluntad final (también llamada finalidad) que preside toda actuación humana. Sin embargo esta voluntad final no debe ser confundida con la motivación, representada esta última por la satisfacción que el individuo pretende obtener con su acto.

El aspecto externo de la acción está representado por un movimiento corporal externamente apreciable, esto es, susceptible de ser captado por los sentidos. Este movimiento corporal que ejecuta el individuo, se materializa al margen de sus efectos sobre el mundo exterior y aunque los delitos suelen producir un resultado, este no forma parte de la estructura de la acción, sino que es su consecuencia.

Como el derecho penal solo se ocupa de las acciones voluntarias, no habrá acción penalmente relevante cuando falte la voluntad. Esto sucede en caso de fuerza física irresistible, movimientos reflejos y en los estados de inconsciencia.

En esta parte resulta de importancia el indicar que en doctrina se discute sobre la posibilidad de incriminación de las **personas jurídicas**. El Código Penal español, persiste en hacer responder al administrador por los hechos delictivos que pudieren atribuirse a la persona jurídica. Esta posición no es excepcional, ya que también niegan responsabilidad penal a las personas jurídicas las legislaciones alemanas e italianas. La tesis predominante en estos sistemas consiste en que las personas jurídicas son “incapaces de acción” en el sentido penal. El sostener que los hechos punibles pueden cometerse por personas naturales y por personas jurídicas, es una corriente propia de formulaciones más modernas de política criminal. A este respecto, preciso es aclarar que nuestra legislación no admite la responsabilidad penal de las personas jurídicas, el artículo 58 del Código Procesal Penal, prescribe

que *“la responsabilidad penal solo puede hacerse efectiva en las personas naturales. Por las personas jurídicas responden los que hubieren intervenido en el acto punible, sin perjuicio de la responsabilidad civil que las afectare”*.

## **2.2. La tipicidad.**

La tipicidad importa un juicio acerca de una conducta concreta. Se basa en una comparación entre un comportamiento real y alguna de las descripciones abstractas (llamadas tipos) que contempla el Código Penal o una ley especial.

Se puede definir como el hecho de existir en un caso concreto total concordancia entre un comportamiento humano y una hipótesis normativa, por la concurrencia en el plano de la realidad, de todos los elementos, tanto objetivos como subjetivos, que dicha hipótesis contempla.

Este requisito de la tipicidad se encuentra explícitamente establecido en el artículo 19, número 3, inciso 8° de nuestra Constitución, el que prescribe que *“ninguna ley podrá establecer penas sin que la conducta que se sanciona este expresamente descrita en ella”*.

El tipo penal esta compuesto por una faz objetiva y una subjetiva:

- a) La **faz objetiva** del tipo puede contener los elementos que a continuación se nombran, pero no es necesario que los contemple todos. A veces, alguno de ellos están implícitamente contenidos:

**La conducta**, puesto que el delito es en esencia un comportamiento humano, el tipo ha de estar estructurado sobre la base de una conducta y se expresa a través de una fórmula verbal, que recibe la denominación de “verbo rector”.

**El sujeto activo**, se denomina a la persona que ejecuta la conducta delictiva. La mayoría de los delitos son de sujeto indiferente, excepcionalmente algunos tipos formulan exigencias concretas con relación al sujeto activo y en estos se habla de delitos especiales. Dentro de esta última categoría se distingue entre delitos especiales propios, que son aquellos en que la calidad especial exigida por el tipo es determinante de la ilicitud del hecho, y delitos especiales impropios, que son aquellos en que la calidad especial exigida por el tipo no es determinante de su ilicitud, sino que es un factor de agravación o atenuación.

**El sujeto pasivo**, que se refiere al titular del bien jurídico dañado por el delito. Se le denomina también víctima. Los tipos no suelen contener una referencia expresa a

la víctima, por tanto cabe entender que cualquier persona puede objeto de un delito, excepcionalmente, algunos tipos si contienen exigencias especiales con relación al sujeto pasivo, en cuyo caso solo habrá tipicidad en la medida que se de tal calidad (por ejemplo el delito de violación).

**El objeto material**, se refiere a la persona o cosa sobre la cual recae, directamente, la ejecución de la conducta delictiva.

**Los aspectos circunstanciales y medios de ejecución** de la conducta, cuando forman parte del tipo pasan a ser elementos de concurrencia obligatoria, y por tanto indispensables para que se de la tipicidad.

**El resultado** como elemento objetivo del tipo se refiere a la distinción entre delitos de mera actividad y delitos de resultado. Los primeros se configuran por la sola ejecución de la conducta, mientras que los de resultado, requieren además de la conducta, una modificación del mundo externo, en estos la tipicidad supone la efectiva verificación de la consecuencia exigida por el tipo, es decir, el resultado en esta categoría de delitos, es un elemento objetivo del tipo. En los delitos de resultado se exige además, que haya una relación de causalidad entre la acción y el resultado, y que este ultimo pueda ser imputado objetivamente al delincuente.

- b) **La faz subjetiva del tipo**, se refiere a situaciones que dan en la mente del autor del delito. Las referencias subjetivas que pueden contener los tipos son de dos clases:

**Elementos subjetivos impropios**, que son aquellos relacionados con el dolo. Por ahora diremos que el dolo consta de dos elementos: uno volitivo (la intención) y otro cognitivo (el conocimiento). Los elementos subjetivos impropios son referencias expresas a alguno de esos elementos del dolo, por ejemplo las expresiones “voluntariamente” o “a sabiendas”. La doctrina chilena considera que, en estricto rigor, estos elementos subjetivos impropios no son elementos del tipo, porque el dolo no esta vinculado con la tipicidad, sino con la culpabilidad

**Elementos subjetivos propios**, que son aquellos relacionados con la tipicidad y se trata de cualquier exigencia de orden subjetiva que tenga independencia respecto del dolo. Un ejemplo penal tributario lo tenemos en el inciso 5° del N° 4 del artículo 97 que exige que la conducta que sanciona se realice con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en ese número.

En cuanto a la ausencia de tipicidad, podemos decir que la ausencia de cualquiera de los elementos que integran el tipo y con mayor razón la falta de un tipo, determina que el comportamiento que estamos juzgando sea atípico.

### **2.3. La antijuridicidad**

La antijuridicidad, en tanto que elemento del delito, consiste en que una conducta típica sea ilícita, es decir, contraria al derecho. Así las cosas, las conductas descritas en el tipo son ilícitas, y debieran ser también, antijurídicas, sin embargo, ello no siempre es así. Puede decirse que la adecuación típica es un **indicio** de que existe una conducta antijurídica, pero no un supuesto necesario. El efecto indiciario de la tipicidad, cesa sin embargo, cuando el propio ordenamiento jurídico contempla una **causal de justificación**, es decir una norma que autoriza la ejecución de una conducta típica, bajo determinados supuestos<sup>16</sup>.

Las causales de justificación pertenecen a la categoría genérica de las eximentes de responsabilidad, y serían aquellas eximentes que eliminan o excluyen la antijuridicidad. Como toda eximente las causales de justificación ocurren en el plano de la realidad y podemos decir entonces, que son aquellos supuestos fácticos bajo los cuales el ordenamiento jurídico considera lícita la ejecución de una conducta típica.

Las causales de justificación se fundan en la existencia de un precepto permisivo que autoriza la realización de un hecho que es contrario a otra norma, que es prohibitiva. Por otra parte actualmente se piensa, que toda causal de justificación consta de un componente objetivo, representado por la situación fáctica que le sirve de base, y de un componente subjetivo, que se materializa en que el sujeto conozca esa situación y oriente su actuación de acuerdo con ese conocimiento.

Toda causal de justificación importa el sacrificio de un interés que el propio ordenamiento eleva a la condición de bien jurídico. Partiendo de esta base, la doctrina suele agrupar a las causales en dos categorías:

Aquellas que se fundan en la ausencia de interés por la preservación del bien jurídico de que se trata, como es el caso del consentimiento.

---

<sup>16</sup> ETCHEBERRY, ALFREDO. *Derecho Penal*. Editorial Jurídica. Santiago. Año 1999. T. I, Pág. 218.

Aquellas que se fundan en la primacía de un bien respecto de otro, y acá se subdistingue entre:

Aquellas que se fundan en la idea de hacer prevalecer un derecho, es el caso de la legítima defensa y del estado de necesidad.

Aquellas que se fundan en la idea de ejecución de un derecho, es el caso del ejercicio legítimo de un derecho, autoridad, oficio u cargo y el cumplimiento de un deber.

## **2.4. La culpabilidad**

La culpabilidad ha sido entendida por los autores en dos sentidos diversos, en un sentido psicológico y en un sentido normativo.

La antigua concepción psicológica, que hoy en día no es compartida por ningún autor, consideraba la culpabilidad como un vínculo de orden subjetivo entre el autor y el acto ejecutado. Se trataba de la posición anímica con que actuaba el autor del delito, y como esta actitud puede asumir la forma de dolo o culpa, se decía que el dolo y la culpa eran especies de culpabilidad.

La concepción normativa de la culpabilidad, en cambio, la considera no como un vínculo, sino como un juicio de valor (un juicio de reproche) referido a las circunstancias personales o subjetivas en que actuó el sujeto. Ahora este juicio toma como base tres parámetros: imputabilidad, dolo y exigibilidad.

Para que exista culpabilidad entonces, es necesario, que el sujeto sea imputable, que actúe dolosamente y que le sea exigible un comportamiento distinto. Si en un caso concreto falta cualquiera de estos parámetros estaremos ante una eximente de culpabilidad.

Etcheberry, nos dice: "Es reprochabilidad de la acción típica y antijurídica determinada por el conocimiento, el ánimo y la libertad de su autor"<sup>17</sup>.

A continuación se hará una breve referencia a cada uno de estos presupuestos de la culpabilidad, con un poco más de detención en el elemento dolo:

---

<sup>17</sup> ETCHEBERRY. Ob. ya citada. T. I, p. 218

### **a) La imputabilidad**

La imputabilidad consiste en la aptitud de la persona para captar, en general, la significación jurídica de sus actos y para determinar su comportamiento, conforme a ese conocimiento.

Esta aptitud presupone en el individuo un cierto grado de madurez, que le permita, en primer termino, distinguir el sentido jurídico de los actos frente a otros sentidos que estos mismos poseen; y captar, enseguida, lo que esta jurídicamente permitido y prohibido. Presupone, asimismo, un cierto grado de normalidad o de lucidez mental.

Por regla general, toda persona es imputable o capaz de realizar actos culpables, conforme a ello el legislador penal solo estimo preciso regular las situaciones de excepción, en que aquella aptitud pueda encontrarse ausente o disminuida. Así son causales de inimputabilidad, la minoría de edad, la locura o demencia y el trastorno mental transitorio, o sea situaciones en ue hay falta de madurez o de salud mental.

### **b) El dolo**

Tal como ya lo hemos señalado siendo el delito un acción humana, es decir, un acto que requiere de la producción de un resultado como consecuencia de un obrar voluntario y además culpable. Ahora bien, la voluntad en la acción humana requiere de la concurrencia de discernimiento (imputabilidad), intención (dolo) y libertad (exigibilidad).

El dolo lo podemos definir como la voluntad de ejecutar un comportamiento delictivo, con pleno conocimiento de todos los elementos objetivos que integran el tipo penal y de la antijuridicidad de la conducta. Siendo así consta de dos aspectos, uno cognitivo y uno volitivo:

#### **Aspecto cognitivo del dolo**

Este aspecto esta representado por el conocimiento del tipo y por el conocimiento de la ilicitud de la conducta.

El conocimiento del tipo, implica un conocimiento referido al plano de la realidad de la conducta, de todos los elementos objetivos que integran el tipo penal. Esta conocimiento se exige que sea actual, o sea, que debe estar presente al momento en que

se ejecuta la conducta, no basta que el sujeto hubiere debido o podido saber lo que el tipo exige, es necesario que efectivamente lo haya sabido. Respecto de los electos normativos que suelen exigir los tipos, basta en este caso la captación que pueda tener un hombre común y corriente.

El conocimiento de la ilicitud consiste en la conciencia que el individuo ha de tener acerca de que es ilícito el acto ejecutado. Respecto de la ubicación sistemática de este conocimiento de la ilicitud hay dos posiciones. La teoría del dolo, que sostiene que este conocimiento forma parte del dolo, de modo que el aspecto cognitivo de este estaría integrado por el conocimiento de los elementos objetivos del tipo y de la ilicitud de la conducta. La teoría de la culpabilidad, en cambio, sostiene que la conciencia de la ilicitud es un elemento autónomo y uno de los factores en los cuales debe basarse el juicio de reproche. La adopción de una u otra teoría, tiene incidencia en los efectos que produce la falta de este conocimiento: en el primer caso excluye el dolo y en el segundo no lo excluye.

### **Aspecto volitivo del dolo**

Consiste en la voluntada de realizar el comportamiento típico. Comprende, principalmente la decisión de obtener el objetivo que se propone el sujeto con la actuación y se hace extensivo también, a la voluntad de realizar todo el plan predeterminado, lo que incluye los medios de ejecución, los aspectos circunstanciales, los efectos concominantes, los cursos naturales, etc.

Este aspecto se refiere solo a lo que el sujeto quiere ejecutar, sin considerar cuales son sus motivos.

En doctrina se distinguen clases de dolo, a saber:

**Dolo directo:** Hay dolo directo cuando el resultado o la acción, constituyen el objetivo que persigue obtener el delincuente. En este caso, el sujeto se representa el hecho típico y dirige sus actos hacia su plena realización.

**Dolo indirecto:** Es aquel que se conoce como dolo de consecuencias seguras y lo hay cuando el sujeto se representa el hecho típico y lo acepta, no como el objeto preciso de su acción, sino como una consecuencia que necesariamente ha de sobrevenir.

En doctrina, se estima que ambos tipos de dolo deben ser considerados en conjunto, como un concepto único de dolo.

**Dolo eventual:** Nos encontramos frente a este dolo, cuando el sujeto conciente en un resultado típico que no busca y que no se le representa como seguro, sino solamente como posible, y aun así lo acepta y ejecuta la conducta criminal.

Todas las formas de dolo tienen en común la representación previa, del resultado y su aceptación, esto distingue al dolo de la culpa, pues la culpa se caracteriza justamente por el rechazo de ese resultado. Sin embargo el dolo eventual importa un menor desvalor que una actuación con dolo directo, porque en el dolo eventual el resultado de la acción se presenta como posible o probable, y en el dolo directo dicho resultado se presenta como necesario.

### **El dolo en el Código Penal**

El Código Penal no define al dolo, sin embargo la doctrina sostiene que siendo del dolo un elemento necesario para que exista delito, tiene consagración legal en la definición de delito que ofrece el artículo 1° del Código Penal, que expresa que las acciones delictivas han de ser voluntarias y con ello, indudablemente, alude al dolo.

Respecto de la distinción entre dolo directo y dolo eventual pensamos que dicho Código, si recoge tal distinción aunque no de un modo explícito. En efecto el Código Penal consagra una distinción del dolo basada en su intensidad, es así como algunos tipos penales utilizan expresiones de índole subjetiva que se traducen en la exigencia de una forma más intensa de dolo, esto es de dolo directo, es el caso de expresiones como “maliciosamente” o “intencionalmente”. Y si en estos casos el Código exige una forma más intensa de dolo, se puede concluir que en los otros casos, el respectivo delito se puede cometer también con una forma menos intensa de dolo, esto es, con dolo eventual.

Por otra parte, si respecto de determinados delitos, por ejemplo el homicidio, se castiga incluso su ejecución culposa, cuyo desvalor es menor que una actuación con dolo eventual, mal se podría sostener que este dolo carece de relevancia penal, porque en tal caso quedaría un vacío de impunidad: se castigaría el homicidio cometido con dolo directo y con culpa, y no así el homicidio cometido con dolo eventual.

Con respecto a la presunción de voluntariedad que contiene el artículo 1° inciso 2° del Código Penal y que señala que las acciones u omisiones penadas por la ley se reputan siempre voluntarias, a no ser que conste lo contrario. Se ha estimado por la doctrina que tal presunción implica una presunción de dolo. Sin embargo nosotros

pensamos que si bien la identificación entre dolo y voluntariedad en el artículo 1° es clara, el objeto de tal presunción no es presumir el dolo respecto de cada acción ejecutada por individuo concreto, sino proclamar de modo general que todas las acciones delictivas tipificadas en el ordenamiento penal chileno se reputan dolosas, en el sentido de que solo son susceptibles de ser sancionadas cuando se ejecutan con dolo. Solo sosteniendo lo anterior, se respeta el principio de presunción de inocencia consagrado en los pactos internacionales sobre derechos humanos suscritos por Chile y con plena vigencia en nuestro ordenamiento, pues sostener lo contrario, equivaldría a sostener que se presume la responsabilidad penal, lo cual claramente vulnera el principio de inocencia.

### **Ausencia del elemento cognitivo del dolo**

Si falta el conocimiento acerca de alguno de los componentes objetivos del tipo, estaremos en presencia del denominado “error de tipo”.

Si falta el conocimiento acerca de la ilicitud de la conducta ejecutada, estaremos en presencia del “error e prohibición”.

El error de tipo y el error de prohibición, cuando se presentan excluyen el dolo, por tanto ambos tipos de error constituyen circunstancias eximentes y concretamente causales de inculpabilidad.

### **c) La exigibilidad**

La exigibilidad se define como la circunstancia de ser moralmente posible para una persona la ejecución de una conducta diversa a la realizada. Como el derecho penal parte de la idea de todas las personas estamos dotadas de libertad, puede sostenerse que en principio toda conducta ilícita se reputa ejecutada libremente. En esta parte del juicio de reproche si cobra importancia la consideración de las motivaciones que privaron al sujeto de la posibilidad de escoger entre una opción lícita y otra ilícita.

En el ordenamiento jurídico chileno, son causales de inexigibilidad de otra conducta: la fuerza moral irresistible, el miedo insuperable, el encubrimiento de parientes, la obediencia debida y el estado de necesidad exculpante.

Ahora bien, en materia de **delito tributario** propiamente tal, se discute si la infracción tributaria es culpable o subjetiva por la existencia de dolo o culpa, o si es objetiva. En este sentido, existen dos posiciones o teorías: la de responsabilidad objetiva y la subjetiva:

**La teoría de responsabilidad objetiva**, en definitiva postula que la infracción tributaria se produce simplemente cuando hay discordancia entre lo que la ley ordena y la actitud del contribuyente. Es decir para esta teoría, si se trata de infracciones tributarias culposas, o sea, aquellas en basta la culpa para que la infracción sea punible, la sola materialidad fáctica de las conductas contrarias a la ley, hace que la infracción se configure y que se presuma que el autor actuó con la subjetividad mínima requerida, es decir, culpa por negligencia. Nos interesara en este caso determinar si la conducta fue realmente negligente, o si la infracción fue deliberada, ya que esa diferente subjetividad no altera la tipificación de la infracción. Existe un predominio del objeto en el sentido de que la ley describe ciertas conductas objetivas, que cuando se realizan hacen presumir que se actuó con el dolo que la figura exige.

Esta teoría básicamente se critica por cuanto admite la responsabilidad objetiva, introduce la presunción de culpabilidad, y por tanto, traslada el peso de la prueba al imputado. A nuestro juicio, este tema no deja de ser delicado, por cuanto no debemos olvidar que hoy rige en nuestro país un nuevo sistema procesal penal, en donde el principio de presunción de inocencia tiene una consagración legal, por lo que una responsabilidad objetiva del tipo en el delito tributario, puede ser de difícil sustentación.

**La teoría de la responsabilidad subjetiva**, sostienen, al igual que el derecho penal en general, que no hay pena sin culpabilidad en el delito tributario. No se debe aplicar una sanción a quien no haya tenido animo o por lo menos la culpa de cometer el ilícito tributario.

Bajo esta teoría, en materia tributaria no se presume la culpa, sino la inocencia, y como consecuencia de ello, el querellante debe probar la culpabilidad del imputad y el juzgador indagarla, no correspondiendo imponer la carga de la prueba al imputado.

A pesar de lo anteriormente expuesto, también esta teoría o algunos autores que la sostienen, admiten que en algunos casos el legislador puede imponer criterios distintos, es decir, que una determinada infracción sea objetiva, prescindiendo en su configuración del elemento subjetivo. Pero para estos casos de excepción, se hace la

prevención de que no pueden transgredirse los principios, garantías o derechos constitucionales.

### 3. DISTINCION ENTRE DELITO E INFRACCION TRIBUTARIA

Nuestro Código Tributario contempla los delitos tributarios en el Libro II, en su título II, párrafo 1º, junto a otras infracciones tributarias que no constituyen un delito. El Código agrupa a los delitos y demás infracciones bajo el título de “infracciones y sanciones”. Es decir el delito es considerado un tipo de infracción tributaria.

Importante resulta, entonces establecer que existen diferencias entre los delitos y las infracciones tributarias, ya que dependiendo de la naturaleza de la infracción es posible determinar los elementos que necesita para su configuración, los procedimientos a seguir, las sanciones y principios aplicables.

Según el criterio del SII, “las infracciones tributarias consisten en la violación, desobediencia e incumplimiento de parte del contribuyente de las obligaciones o deberes que le impone la ley positiva. En cambio el delito tributario es toda violación dolosa de normas legales impositivas sancionadas con pena corporal”.

Respecto a este punto, hay distintos criterios de diferenciación entre ambos ilícitos tributarios, uno de carácter objetivo, que dice relación con dos aspectos: la sanción con que se castiga y la sede de juzgamiento; y uno de carácter subjetivo, referido a la existencia de dolo en los delitos tributarios.

Quienes optan por una distinción basada en la sanción, señalan que atendiendo a la naturaleza de la sanción, las transgresiones contempladas en el artículo 97 pueden clasificarse en dos grupos: infracciones que solo tienen sanción pecuniaria (son los números 1, 2, 3, 6, 7, 10, 15, 16, 17, 19, 20, 21, e; infracciones que tienen sanción mixta, pecuniaria y corporal (son los números 4, 5, 8, 9, 12, 13, 14, 18, 22, 23, 24 y 25).

Se ha dicho que las violaciones a la ley tributaria pueden clasificarse en dos grupos: las simples infracciones tributarias administrativas y los delitos tributarios y ambos ilícitos se distinguen por la penalidad a aplicar, para las primeras la pena de multa y para los delitos tributarios penas de multas y privativas de libertad.<sup>18</sup>

Señala Ugalde que “no existe una distinción sustancial entre ambos tipos de infracciones. Estaremos ante una infracción tributaria administrativa cuando la conducta

---

<sup>18</sup> RADOVIC SCHOEPEN, ANGELA. *Sistema Sancionatorio Tributario*. Editorial Jurídica de Chile. 1994. Pág. 44.

antijurídica sea castigada con una sanción pecuniaria. Si la sanción es privativa de libertad, entonces se tratará de un delito tributario”<sup>19</sup>.

El profesor Pedro Massone señala que “infracción tributaria es toda violación, dolosa o culpable, de una obligación o de una prohibición establecida por una ley tributaria, sancionada por la ley”. Clasifica a las infracciones en infracciones penales, infracciones administrativas e infracciones civiles. Esta distinción se basa esencialmente en la naturaleza de la sanción aplicable<sup>20</sup>.

Las infracciones administrativas, serían aquellas consistentes en la violación culpable de una obligación, de un deber o de una prohibición tributarias, sancionadas por la ley con una sanción administrativa<sup>21</sup>.

Las infracciones civiles, serían aquellas consistentes en el incumplimiento de una obligación o de un deber tributario, imputable al deudor, que causa perjuicios al acreedor, sancionada por la ley con la correspondiente indemnización. Esta generalmente iría unida a una infracción penal o a una infracción administrativa.<sup>22</sup>

Pensamos que serían ejemplos de infracciones civiles los números 2 y 11 del artículo 97. Son compatibles con sanciones penales y administrativas y se aplican a través del giro del Servicio o del cobro adjunto con el impuesto por la Tesorería.

El delito tributario lo define este autor como “toda violación dolosa de una obligación, de un deber o de una prohibición tributaria, sancionada por la ley con una pena corporal”<sup>23</sup>.

El autor Eugenio Olguín también comparte este criterio de distinción al señalar que “los delitos tributarios sancionados con penas corporales, constituyen hechos castigados con la pena mediante el proceso y que, por consiguiente, tiene el carácter específico de “delitos”, y no de simples contravenciones o transgresiones.

La conclusión anterior tiene suma importancia, porque de ella debe inferirse que a los delitos tributarios mencionados les son aplicables todas las normas de carácter general que contiene el Código Penal”<sup>24</sup>.

Entre quienes consideran que el elemento dolo es esencial para la distinción entre delito e infracción, encontramos al autor Alejandro Dumay Peña, para quien el delito

---

<sup>19</sup> UGALDE PRIETO, RODRIGO y GARCÍA ESCOBAR, JAIME. *Curso sobre delitos e infracciones tributarias*. Editorial Lexis Nexis. Santiago. Año 2004. Pág. 3,4.

<sup>20</sup> MASSONE. Ob. Ya citada. Pág. 27, 28.

<sup>21</sup> MASSONE. Ob. ya citada. Pág. 291.

<sup>22</sup> MASSONE. Ob. Ya citada. Pág. 51, 52.

<sup>23</sup> MASSONE. Ob. Ya citada. Pág. 286.

<sup>24</sup> OLGUÍN ARRIAZA, EUGENIO. *Delito tributario*. Editorial Jurídica Conosur Ltda. Santiago 1994. Pág. 34.

tributario se distingue de la simple infracción, y señala que la pauta de distinción esta constituida por el carácter doloso del delito frente a la naturaleza meramente formal de la infracción. Para que exista delito tributario para este autor, es indispensable que el infractor obre guiado por dicho móvil o intención, no configurándose el delito cuando su actitud se ha debido a ignorancia, negligencia u otra causa que no importe tal ánimo<sup>25</sup>.

Se pregunta el autor ya citado acerca de donde debe buscarse la diferencia esencial entre delito e infracción y señala “ la distinción debe partir básicamente del hecho de que el delito supone necesariamente el elemento dolo; en tanto para que exista la contravención, basta la mera trasgresión del precepto legal, cualquiera sea la forma o grado de la culpa; y en el caso de fraude, como modalidad o tipo característico del delito tributario, deberá existir un tipo especial de dolo, denominado malicia y un elemento consustancial: el engaño. A los elementos anteriores debe agregarse el perjuicio, con la advertencia de que no es menester que este efectivamente se produzca, sino que basta con que las maniobras del agente lleven en si la potencialidad necesaria para poner en riesgo el patrimonio fiscal, aunque el resultado no se logre, es decir el daño no se consume”<sup>26</sup>.

Sin embargo hay quienes critican esta postura y señalan que “es un error distinguir delito de contravención por el elemento intencional, sosteniendo que delitos son los cometidos con dolo o intencionalidad, mientras que las contravenciones son aquellas cometidas con culpa o negligencia. Esto es inaceptable, dado que es innegable la existencia tanto de contravenciones dolosas como de delitos culposos. Es decir hay delitos punibles que se castigan pese a no ser intencionales, y contravenciones que requieren dolo para configurarse”<sup>27</sup>.

---

<sup>25</sup> DUMAY PEÑA, ALEJANDRO. *El delito tributario*. Escuela Tipográfica Salesiana. Concepción. Pág. 51, 52.

<sup>26</sup> DUMAY. Ob. Ya citada. Pág. 63

<sup>27</sup> HECTOR, VILLEGAS. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Editorial De Palma. Buenos Aires. 1993. Pág. 377.

## 4. CONCEPTO DE DELITO TRIBUTARIO

Definido ya lo que entendemos por delito, tenemos la base para entrar ahora, al ámbito del delito tributario. Existen en la doctrina y en la jurisprudencia tanto administrativa como judicial una serie de definiciones, de las cuales y para efectos de este trabajo solo daremos 3:

Para don Pedro Massone Parodi, es delito tributario “toda violación dolosa de una obligación, de un deber o de una prohibición tributaria, sancionada por la ley con una pena corporal”<sup>28</sup>

Alejandro Dumay, en su obra “El delito tributario”, lo define como “toda acción u omisión maliciosa o intencionada en que incurre el contribuyente para ocultar, desfigurar o disminuir las operaciones que efectúa, con el objeto de burlar la ley; utilizando para ello cualquier subterfugio, artimaña, maquinación dolosa que pueda resultar idónea para la evasión tributaria que se pretende”<sup>29</sup>

Para el SII es delito tributario la acción u omisión típica, antijurídica y culpable que atenta contra una obligación tributaria.

De la última definición se extrae que el delito tributario al igual que los demás delitos, para que se configure, necesita de la concurrencia de una acción u omisión, que sea típica, antijurídica y culpable. Solo cuando existan conjuntamente en un determinado caso estos elementos, estaremos frente a un delito. La particularidad del delito tributario en relación a los demás delitos consiste en que al acto u omisión que se realiza afecta a una obligación tributaria.

### 4.1. El bien jurídico.

Respecto a este tema, también es necesario señalar que no existe uniformidad respecto del bien jurídico protegido con la figura del delito tributario. En términos generales entendemos por bien jurídico, a aquellos intereses de carácter social que una comunidad o sociedad en una época y lugar determinado ha estimado valiosos y dignos de la protección penal.

En términos generales las posturas de los autores respecto al bien jurídico en esta materia son las siguientes:

---

<sup>28</sup> MASSONE. Ob. ya citada. Pág. 31

<sup>29</sup> DUMAY. Ob. ya citada. Pág. 73

- a) El orden publico económico: Esta postura parte de la base que el Estado se nutre de recursos que le permiten contar con un sistema jurídico económico que tienda a la obtención del bien común. En efecto, José Luis Cea Egaña, definió al orden publico económico como “el conjunto de principios y normas jurídicas que organiza la economía del país y faculta a la autoridad para regularla en armonía con los valores de la sociedad nacional formulados en la Constitución”<sup>30</sup>. Así las cosas cuando un contribuyente se sustrae de sus obligaciones tributarias en su actividad económica, rompe el equilibrio que el constituyente quiso establecer, tanto en la medida de desarrollar un actividad económica sin la carga impositiva que le corresponde lo deja en abierta ventaja comparativa frente a los demás contribuyentes que desarrollan la misma actividad, como en la medida de que dicha infracción traslada el peso de su carga tributaria a los demás contribuyentes que si cumplen, ocasionándoles a estos una carga adicional.
- b) La buena fe común: Según esta opinión existiría un principio de confianza, consistente en el hecho que los contribuyentes, la mayoría, cumplen fiel y oportunamente con el pago de sus impuestos y soportan las cargas tributarias, consecuentemente, expresa Olga Kogan “quien en forma dolosa se sustrae al cumplimiento de sus obligaciones tributarias no solo defrauda al Estado, sino también a la que podríamos denominar “buena fe común”, de aquellos contribuyentes que cumplen fielmente, creyendo que los demás obligados proceden con la misma fidelidad”<sup>31</sup>. Al respecto también se ha dicho que la obligación tributaria tiende a garantizar el bien común, aquel que han formado el Estado con sus riquezas y recursos y los ciudadanos, contribuyentes, con sus aportes obligatorios, los impuestos<sup>32</sup>.

---

<sup>30</sup> CEA EGAÑA; JOSE LUIS. Citado por UGALDE PRIETO, RODRIGO en ob. ya citada. Pág. 3.

<sup>31</sup> KOGAN. Ob. ya citada. Pág. 8.

<sup>32</sup> OLGUIN. Ob. ya citada. Pág. 27.

- c) La función tributaria: Se sostiene que un elemento básico dentro de un sistema económico de mercado es el sistema de ingresos y egresos del Estado, por lo tanto se trata de un bien jurídico referido al correcto funcionamiento del sistema. Las funciones del sector público son esenciales para el funcionamiento del sistema. Dentro de estas, la función tributaria, sería un bien jurídico merecedor de la protección penal y de ahí la existencia de los delitos tributarios<sup>33</sup>.
  
- d) El patrimonio fiscal: Otro sector de la doctrina, a la cual adherimos, estiman que el bien jurídico protegido por la acción penal tributaria es la integridad del patrimonio fiscal, y por lo tanto, clasifican a los delitos tributarios dentro de los delitos económicos fiscales, importando su comisión un alzamiento contra la potestad tributaria del Estado. Podemos conceptualizar al patrimonio fiscal como el conjunto de derechos y obligaciones susceptibles de apreciación pecuniaria, de que es titular o sujeto: el Fisco. Resulta del caso destacar acá, que los delitos tributarios tienen como común denominador dos cuestiones, primero evitar la evasión del impuesto y segundo evitar que se obtengan devoluciones de impuestos indebidas, y estos fines se persiguen a través de la sanción de aquellas conductas que directa o indirectamente están encaminadas a dichos fines. Ciertamente a través de la evasión o devoluciones indebidas se disminuyen los ingresos públicos y con ello se afecta o merma el patrimonio fiscal, por cuanto se sustrae y se priva al Fisco de sus legítimos ingresos.

#### **4.2. Características del delito tributario.**

- a) Puede ser un delito de acción o de omisión, es de acción cuando hay una conducta humana que produce un cambio en el mundo exterior y es de omisión cuando no se ejecuta un acto que se tiene el deber de realizar.
- b) Es un delito de acción penal pública previa instancia particular, en el sentido que solo puede iniciarse por denuncia o querrela del Director del SII, o por el

---

<sup>33</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 2.

Consejo de Defensa del Estado a requerimiento del Director del SII, pero una vez iniciado el procedimiento continua de oficio por el Tribunal sin que pueda haber desistimiento del Servicio, a menos de existir un error manifiesto.

- c) En cuanto a las diversas clasificaciones de los delitos, es un simple delito por estar sancionado con penas menores, aunque a veces también puede atender la penalidad constituir un crimen y, por regla general, de omisión, instantáneo, formal y de peligro.
- d) Tiene penalidades mixtas, pena corporal y penas pecuniarias.
- e) Es de conocimiento de la justicia ordinaria del crimen, a diferencia de las infracciones tributarias no sancionadas con pena corporal, que no constituyen delito y que son sancionadas de acuerdo al procedimiento general y por las respectivas oficinas del Servicio.
- f) El dolo exigido en materia de delito tributario es, por regla general el dolo directo, así se deduce de analizar las infracciones tributarias sancionadas en el artículo 97 del Código del ramo.
- g) Es un delito de peligro, esto es, basta la simple amenaza al bien jurídico que se protege, la sola posibilidad de un menoscabo para que el delito se consuma. La gran mayoría de los delitos previstos en el Código Tributario no hacen referencia alguna a un resultado.
- h) En cuanto su naturaleza, estimamos que esta es de naturaleza penal, en efecto el delito tributario solo se distingue del delito común, en cuanto al bien jurídico tutelado, en lo demás son idénticas, siendo irrelevante donde esta ubicada la norma ya que solo interesa su carácter punitivo, sin dejar de ser intrínsecamente una institución de derecho penal.

Sobre las características de los delitos tributarios señaladas precedentemente, hay dos de ellas que no concitan la aceptación de todos los autores nacionales, estas son, el carácter de delito de mera actividad del delito tributario y lo referente a su naturaleza jurídica.

Se sostiene que la gran mayoría de los delitos tributarios son de mera actividad, en efecto se dice, que condición necesaria (aunque no suficiente) para hallarse ante un delito de resultado es que tal resultado sea contenido explícito o implícito en el tipo

penal, y en los tipos penales tributarios no se exige este resultado<sup>34</sup>. En los delitos tributarios contemplados en el Código Tributario no tendrían lugar en consecuencia la tentativa y el delito frustrado. En efecto la circunstancia que el hecho no haya acarreado perjuicio al interés fiscal, se contempla como un atenuante de responsabilidad penal en el artículo 111 inciso 1° del CT. El mismo autor sostiene que los delitos tributarios se consuman, entonces, sin necesidad de que se produzca un resultado en el sentido tradicional de una afectación típica del bien jurídico protegido. La excepción sería el inciso 3° del artículo 97 N° 4 del CT, figura que establece expresamente que se debe obtener la devolución, con lo que implícitamente exige la producción de un perjuicio, es decir, de un resultado.

Esta postura para sostener su planteamiento, establece que el perjuicio en los delitos tributarios es una condición objetiva de punibilidad. Las condiciones objetivas de punibilidad tienen por objeto supeditar la imposición de la pena a la verificación de un presupuesto externo al hecho punible, generalmente vinculado a consideraciones de carácter político-criminal. Las razones sistemáticas para sostener lo anterior se contienen en el propio Código Tributario: en su énfasis en los elementos de imputación subjetiva de las normas de comportamiento, ausencia de referencias al resultado en sus normas, la circunstancia atenuante del Art. 11 inciso 1° del CT, la ineficacia de la autodenuncia en sede penal, etc<sup>35</sup>.

Frente a esta opinión encontramos aquella que postula que la producción de un perjuicio patrimonial al Fisco es requisito para la configuración del delito tributario. Se señala que el inciso 3° del Art. 97 N° 4 del CT no deja mayor duda de este punto, puesto que esta figura exige como elemento del tipo, que el contribuyente hubiere obtenido por parte del Fisco devoluciones que no le correspondían, es decir, un afectiva lesión patrimonial. Respecto de los incisos 1° y 2° que no contienen una referencia expresa de un perjuicio fiscal, se dice que tratándose de la pena pecuniaria o multa con la cual se sancionan, en ambos casos la determinación de su monto se efectúa en base a un porcentaje “del valor del impuesto eludido” (inciso 1°) o “de lo defraudado” (inciso 2° y 3°), de la cual se puede concluir que dichos ilícitos exigen para su consumación de un efectivo perjuicio patrimonial al Fisco, el cual se producirá mediante defraudación por

---

<sup>34</sup> VAN WEEZEL, ALEX. *Delitos Tributarios*. Editorial Jurídica de Chile. Santiago. 2007 Pág. 47.

<sup>35</sup> VAN WEEZEL. Ob. ya citada. Pág. 52.

eludir impuestos o por aumentar el monto de los créditos a que se tiene derecho, y como consecuencia de la realización de alguna de las conductas ahí descritas<sup>36</sup>.

Con respecto a la naturaleza penal del delito tributario, se dice que este participaría de esta naturaleza por cuanto se trataría de un delito de defraudación, el llamado “fraude tributario”, considerando a la defraudación como el causar un perjuicio patrimonial a otro mediante fraude, esto es, a través del engaño o del abuso de confianza<sup>37</sup>.

El delito de defraudación o de estafa exige la concurrencia de ciertos elementos objetivos específicos de esta figura legal cuales son: a) El engaño (acción de engañar); b) El error que es engaño produce en la víctima (efecto de engañar); c) Disposición patrimonial (acto que genera el perjuicio) que provoca el autor del delito mediante su engaño; y d) El perjuicio patrimonial (perdida propiamente tal) que sufre una persona.

Además según la doctrina, es necesario que entre el engaño y el resultado del delito (el perjuicio patrimonial), exista una relación causal, es decir, debe poder imputarse objetivamente al autor del engaño el resultado que se trata de evitar (el perjuicio)<sup>38</sup>.

Así entonces al analizar las figuras del artículo 97 N° 4 del Código Tributario, a luz de estos elementos objetivos de la figura de estafa, se puede apreciar que lo que el legislador ha descrito en ellas son engaños a la autoridad o, más precisamente simulaciones que podría desplegar un contribuyente. Por otra parte, lo que hace el Código en el inciso primero del artículo 97 N° 4, es describir una serie de eventuales simulaciones que pueden realizar los contribuyentes respecto de obligaciones tributarias preexistentes, con el objeto de provocar un error en la autoridad, para concluir señalando que cualquier simulación semejante a las descritas en el texto es apta para cometer este delito.

Ahora bien para esta postura el delito tributario necesariamente debe ser un delito de resultado, en efecto las figuras del artículo 97 N° 4 exigirían para su consumación de una efectiva lesión patrimonial al Fisco, lo cual es uno de los elementos

---

<sup>36</sup> RAMIREZ, PABLO. *Delitos Tributarios del Artículo 97 N° 4 del Código Tributario*. Memoria de Prueba para optar al título de Licenciado Ciencias Jurídicas. Universidad de Chile. Año 2000.

<sup>37</sup> RAMIREZ. Ob. ya citada. Pág. 38.

<sup>38</sup> MATUS ACUÑA, JEAN PIERRE. *Lecciones de derecho Penal Chileno. Parte Especial*. Universidad de Talca. Año 2001. Pág. 154.

que exige la defraudación tributaria. Así pues el engañado, la autoridad, debe realizar una disposición patrimonial, para que se consuma el delito.

En tal sentido se dice, que en las figuras del artículo 97 N° 4 existe una disposición patrimonial, que en el caso del inciso tercero consiste en la efectiva salida física de bienes del erario y en las hipótesis de los incisos primero y segundo se materializa en el no ingreso de bienes que han debido entrar en arcas fiscales<sup>39</sup>.

Contra esta postura encontramos la opinión de Jean Pierre Matus, quien estima que tratándose de delitos tributarios, fraudes aduaneros, delitos relativos a las quiebras y los relativos a la libre competencia, mas que fraudes o engaños que afecten al patrimonio de las personas, lo que se afecta son intereses relativos al orden público económico en un sentido amplio y en tal sentido estos delitos debieran tratarse dentro de la materia que actualmente se denomina Derecho Penal Económico<sup>40</sup>.

En efecto el Derecho Penal Económico, en un sentido estricto está constituido por el conjunto de normas jurídicas-penales que protegen el orden económico entendido como regulación jurídica del intervencionismo estatal en la economía<sup>41</sup>.

Se dice que en los delitos fiscales, en el fondo existe un atentado contra el derecho que tiene el Fisco, que es la cara patrimonial del Estado, para percibir y obtener ingresos que va a destinar a satisfacer necesidades generales en beneficio de todos. Cuando alguien dolosamente burla, a través de la creación de un sistema, el derecho del Estado a la percepción de esos impuestos o gravámenes y ese sistema general se implementa de tal suerte que cobra una cierta relevancia, obviamente estamos en presencia de delito económico<sup>42</sup>.

Sobre la naturaleza penal del delito tributario señala un autor: “El carácter penal que indudablemente posee el delito tributario y su sanción, hace necesario que esta figura quede encuadrada dentro de los principios de la Constitución Política y del Código Penal, como lo son: la legalidad, la tipicidad de la pena, las reglas generales en materia de prescripción, la exigencia de la antijuridicidad, etc.”<sup>43</sup> Por otra parte el propio Código Tributario contempla la aplicación supletoria en lo no previsto por dicho Código de la parte general del Código Penal en su artículo 2°, lo cual evidentemente

---

<sup>39</sup> RAMIREZ. Ob. ya citada. Pág. 47.

<sup>40</sup> MATUS. Ob. ya citada. Pág. 150.

<sup>41</sup> BAJO FERNANDEZ, MIGUEL. Citado por ORTIZ QUIROGA, LUIS. *Delincuencia Económica. Problemas Actuales del Derecho Penal*. Universidad Católica de Temuco. Año 2003. Pág. 193.

<sup>42</sup> ORTIZ. Ob. ya citada. Pág. 195.

<sup>43</sup> DUMAY. Ob. ya citada. Pág. 65.

constituye una garantía para el inculpado frente a eventuales arbitrariedades por parte de la Administración. La única particularidad que al respecto observamos y que distingue al delito tributario del delito en general, dice relación con la entidad de la pena.

### **4.3. Elementos del delito tributario.**

Como ya se ha dicho, los elementos del delito son la acción u omisión, la tipicidad, la antijuridicidad y la culpabilidad, por ello y para los efectos de dedicarnos en forma especial al uso de facturas falsas y su tificación como delito tributario y el análisis del artículo 97 número 4 del Código Tributario en el capítulo siguiente, en este punto se analizarán de un modo general estos elementos.

#### **a) La acción u omisión.**

Para que exista delito tributario es menester la existencia de una conducta humana que traiga consecuencias externamente apreciables. Se puede manifestar en una conducta activa o bien una omisiva. La acción, comenta un autor, “es la conducta del sujeto, positiva o negativa, que origina un resultado que es consecuencia necesaria de ella. Con este elemento se hace referencia al procedimiento de que se valió el contribuyente para defraudar al Fisco”<sup>44</sup>.

En el Código Tributario pueden citarse como ejemplos de delitos de acción: la reapertura de un establecimiento comercial o industrial o de la sección que corresponda, con violación de una clausura impuesta por el Servicio (artículo 97 N° 12); y como ejemplo de delito de omisión, la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o las demás operaciones gravadas (artículo 97 N° 4 inciso 1°).

Debemos tener presente con respecto a este elemento, que para entrar al análisis de cualquier conducta que pueda ser constitutiva de delito, es indispensable identificar cuál es la acción que se contiene en la norma jurídica, la que se asimila o se expresa por un verbo rector el que por regla general, se encuentra expresado en la norma o bien implícita en esta. Solo en la medida que entendamos lo que es la acción, se podrá identificar cuáles son las acciones que recaerán o tendrán por objeto una factura falsa,

---

<sup>44</sup> DUMAY. Ob. ya citada. Pág. 84

tales como la acción de vender o confeccionar una factura falsa. Es irrelevante detectar una factura falsa, si no sabemos que es una factura falsa y que se puede hacer con un factura falsa.

La norma debe describir la conducta, así la infracción deberá consistir en hacer lo prohibido quebrantando una norma tributaria prohibida o en dejar de hacer lo que la ley le obliga, es decir, no ejecutando un acto positivo que se tiene el deber jurídico de efectuar. Ahora bien, lo anterior supone la existencia previa de una norma de conducta descrita por la ley, sea en el sentido de exigir una conducta o de prohibirla<sup>45</sup>.

### **b) La tipicidad.**

Alejandro Dumay nos dice que “es la descripción que la ley hace del delito, de modo que hablar de tipicidad significa en definitiva referirse a la disposición legal infringida. Existe atipicidad cuando el hecho no reúne todas las características o supuestos que integran el delito de que se trata”<sup>46</sup>.

En otras palabras, nos estamos refiriendo al tipo penal que contiene la conducta prohibida que el legislador ha seleccionado como merecedora de sanción penal, de tal modo, que solo en la medida que conozcamos el tipo, estaremos en condiciones de verificar la tipicidad de la conducta, que no es mas que la adecuación de un a conducta concreta al tipo penal.

En relación con los sujetos del delito, se distingue en todo delito un sujeto pasivo o víctima que generalmente es el titular del bien jurídico que se lesiona o pone en peligro y, por otra parte un sujeto activo, que es el sujeto que realiza la conducta típica o, en otras palabras es el sujeto que cometo el delito. Es irrelevante detectar una factura falsa, sino sabemos cuando el hacer algo con una factura falsa configura un tipo penal y quienes pueden usar una factura falsa.

La gran mayoría de los delitos tributarios los encontramos en el artículo 97 del Código Tributario. El artículo 100 del mismo Código tipifica un delito especial, que solo puede ser cometido por contadores al confeccionar o firmar cualquier declaración o balance o que, como encargado de la contabilidad de un contribuyente, incurriere en falsedad o en actos dolosos. También se contienen delitos tributarios en leyes especiales como es el caso del artículo 25 del Decreto Ley N° 3475 de 1980 sobre Impuesto de

---

<sup>45</sup> RADOVIC. Ob. ya citada. Pág. 53.

<sup>46</sup> DUMAY. Ob. ya citada. Pág. 84.

Timbres y Estampillas y el artículo 61 de la Ley 16.261 sobre Impuesto a las Herencias, Donaciones y Asignaciones.

**c) La antijuridicidad.**

El elemento antijuridicidad implica la contradicción de la conducta típica con el ordenamiento jurídico en general. La esencia de la antijuridicidad, se dice, es la contradicción con el Derecho. Se caracteriza por su carácter de elemento objetivo y por la materialidad de la contradicción.

Cabe tener en cuenta que la conducta típica es por lo general antijurídica, en virtud del efecto indiciario que tiene la tipicidad, y excepcionalmente no lo es, cuando en el caso concreto concurre una causal de justificación.

Son causales de justificación, el consentimiento, la legítima defensa, el estado de necesidad y el ejercicio legítimo de un cargo o autoridad. Dice Olga Kogan<sup>47</sup> en su obra “El delito tributario”, y en relación al consentimiento, “En lo que respecta al delito tributario, que lesiona o pone en peligro bienes jurídicos que interesan por igual a toda la comunidad y carecen de un titular determinado, esta causal de justificación, no puede por cierto configurarse”. Luego respecto de las otras causales de justificación agrega, “La índole propia del delito tributario determina la imposibilidad de que se le cometa en estado de legítima defensa, toda vez, que jamás podría considerarse al Fisco como agresor, y tampoco sería posible cometer dicho delito en el cumplimiento de un deber o en el ejercicio de un autoridad o cargo”. En otro párrafo señala, “Con relación al delito tributario, prácticamente no puede darse la posibilidad de que una persona lo cometa en estado de necesidad, como sería por ejemplo el caso en que de no evadir impuestos, quedara en una situación de extrema indigencia. Ello por cuanto, en general, las leyes que establecen impuestos contemplan mínimos exentos”.

No se debe olvidar en este punto lo preceptuado por el 110 del Código Tributario, que consagra un causal de justificación a favor del imputado; la indicada en el N° 12 del artículo 10 del Código Penal, cuando se trate de un infractor de escasos recursos pecuniarios.

---

<sup>47</sup> KOGAN. Ob. ya citada. Pág. 32, 33 y 34.

#### **d) La culpabilidad.**

La culpabilidad como ya lo señalamos, importa la reprochabilidad de una conducta. El derecho puede reprocharle a una persona su acción u omisión típica y antijurídica siempre que hay actuado culpablemente. Ahora para que una persona actúe culpablemente, debe ser imputable, haber actuado con dolo y debe haber podido exigírsele una conducta distinta a la realizada.

Existen en esta materia causales de inimputabilidad, causales que excluyen el dolo, que son error de tipo y error de prohibición, llamadas de inculpabilidad y, causales de inexigibilidad de otra conducta. Dice Kogan “Las causales de inimputabilidad indicadas en nuestro Código Penal, “enajenación mental”, “privación temporal de razón” y “falta de madurez por menor edad”, son ciertamente aplicables en relación al delito tributario”<sup>48</sup>. Dumay expresa, “Este elemento subjetivo, unido a la naturaleza penal del delito tributario, trae como consecuencia la necesidad que se reconozca la culpabilidad del infractor, en sentido amplio, para que el hecho sea punible”<sup>49</sup>. Para este autor la culpabilidad significa la voluntad de realizar una acción cuyo resultado ilícito es querido o al menos asentido por el agente.

Sobre este punto se dice que parte de la doctrina estima que la culpabilidad no es un elemento de influencia en la configuración en la infracción tributaria y consecuentemente predomina el aspecto objetivo de la trasgresión de la norma por sobre el subjetivo<sup>50</sup>. Son las doctrinas objetivistas para las cuales en materia penal tributaria, rige el principio de la responsabilidad objetiva, basta la mera conducta contraria a la ley, sin que sea necesario imputar negligencia o mala fe a la actuación del contribuyente, para que se configure una infracción tributaria, salvo que esta infracción sea constitutiva de delito, en cuyo caso requiere del dolo<sup>51</sup>.

Sin embargo se reconoce que el elemento subjetivo de la infracción tributaria esta representado por el juicio de reproche que se posible formular a aquel sujeto que ha obrado con conocimiento de sus actos y en plena libertad, esto, es la culpabilidad y debe estar presente en todo ilícito tributario, por aplicación del aforismo *nulla poena sine culpa*. Con todo, es preciso diferenciar dos cosas. La primera de ellas es la exigencia de

---

<sup>48</sup> KOGAN. Ob. ya citada. Pág. 35.

<sup>49</sup> DUMAY. Ob. ya citada. Pág. 89.

<sup>50</sup> GARCÍA MESINA, FERNANADO GUSTAVO. *Elusión y Evasión tributaria*. Memoria de Prueba para optar al grado de licenciado en Ciencias Jurídicas de la Universidad de Valparaíso. Año 2005. Pág. 65

<sup>51</sup> RADOVIC. Ob. ya citada. Pág. 54

culpabilidad en la infracción tributaria, y la segunda, la actividad probatoria destinada a acreditarla. Pero en todo caso, la dificultad de acreditar en el plano subjetivo, no puede inducir a pensar que no es necesaria su concurrencia<sup>52</sup>.

En atención a la relevancia que contiene el dolo en todo delito, y consecuentemente en el delito tributario, nos parece de toda importancia referirnos este elemento con mayor detención en el siguiente punto de este capítulo.

#### **4.4. El dolo en el delito tributario.**

Entendemos por dolo, la voluntad de ejecutar un comportamiento delictivo, con pleno conocimiento de los elementos objetivos del tipo penal y de la antijuridicidad de la conducta. Consta por lo tanto, de dos elementos, una de carácter cognitivo, representado por el conocimiento de los elementos objetivos del tipo y la antijuridicidad de la conducta, y otro de carácter volitivo, referido a la voluntad de realizar e comportamiento típico.

Con respecto a este punto hay diversas opiniones acerca de la naturaleza del dolo en materia tributaria. Pero nosotros, por no ser este punto el objeto principal de nuestro trabajo, solo veremos la opinión mayoritaria sostenida en Chile por los autores y por los tribunales de justicia, que habla de la existencia de un “*dolo específico*” en el Código Tributario, reconocible por el empleo de la expresión “malicia”, y que denota el animo preconcebido del imputado de evadir impuestos; y también veremos el criterio del Servicio de Impuestos Internos con respecto al dolo, que lo considera, como sinónimo de la expresión malicia y como un elemento subjetivo del tipo penal.

La **doctrina mayoritaria** sostiene que este elemento, que carece de importancia en la infracción tributaria, adquiere especial relevancia tratándose del delito tributario, en el que no basta la objetividad de la trasgresión para declararlo punible, todo lo cual significa fundar la responsabilidad del imputado en la culpabilidad que le corresponda en su conducta.

Nos señala Dumay, que “el dolo en materia penal consiste en la determinación de la voluntad hacia el delito, es decir, implica una resolución delictiva.

---

<sup>52</sup> GARCÍA. Ob. ya citada. Pág. 69.

En consecuencia, solo podrá sostenerse la existencia de dolo, si el autor comprendió la criminalidad del acto, dirigiendo voluntariamente sus acciones hacia el. A su vez, este dolo será directo, cuando la ejecución del acto es el objeto definitivo de su intención y el autor tiene el propósito de llevar a efecto lo constituye el aspecto intelectual del dolo, vale decir, el hecho cuya materialidad y significación conoce. Así, el fraude tributario, se requiere expresamente la intención de defraudar al Fisco. O sea, de privarlo de lo que por ley le corresponde”<sup>53</sup>

Reconoce el autor ya citado la existencia de un “dolo específico” en el delito tributario, en efecto expresa “En el delito tributario, en que se requiere que el infractor persiga un resultado (la evasión de impuestos, el fraude fiscal), el perjuicio patrimonial del Estado, estrictamente no forma parte del delito, ya que este se configura con independencia del resultado de la conducta.

En consecuencia, el dolo específico es el que exige una determina finalidad especial, que se agrega a la finalidad general perseguida por el delincuente y que, en la especie, sería la intención positiva de evadir impuestos”<sup>54</sup>

Al respecto no debe confundirse, esta intención específica de defraudar al Fisco, con el o los motivos, que indujeron al autor a cometer el ilícito tributario, y que tiene que ver con las ventajas que el sujeto pretende obtener con su actuación.

Se señala que el termino malicia empleado por el Código Tributario, denota una valoración, que sirve para atribuirle a una conducta en contenido reprochable que pueda haber en ella, o sea, es el dolo específico exigido por los tipos penales tributarios, por cuanto este termino significa que se exige la intención o el fin específico de evadir impuestos, aun cuando esta evasión no se consume y el patrimonio fiscal no sufra perjuicio.

Dumay señala que, “La malicia del contribuyente se manifiesta por medio de maniobras fraudulentas que difícilmente podrían definirse, por las innumerables formas o tópicos que pueden revestir; en todo caso, dichas maniobras están constituidas por ardidés, astucias, maquinaciones o procedimientos ingeniosos, hábiles por si solos para provocar el fraude”<sup>55</sup>.

Nuestra Jurisprudencia actual comparte este criterio y ha reafirmado esta tesis en una sentencia de los tribunales de justicia dictada por la Corte de Apelaciones de Puerto

---

<sup>53</sup> DUMAY. Ob. ya citada. Pág. 100.

<sup>54</sup> DUMAY. Ob. ya citada. Pág. 104.

<sup>55</sup> DUMAY. Ob. ya citada. Pág. 108.

Montt el 6 de Enero de 2006, quien señala en su considerando 7° “Esta Corte comparte el criterio del juez de primer grado, y que sigue parte de la doctrina y jurisprudencia (...) en orden a estimar que los delitos tributarios referidos [Art. 97 N° 4 inc. 2° CT] para los efectos de su configuración suponen (...) la voluntad del agente de cometer concientemente la acción típica y antijurídica deseada con la intención específica o el fin especial de evadir impuestos y, consiguientemente, , defraudar al Fisco. En otros términos la presencia de un dolo directo para obtener tal fin, voluntariedad que se desprende de los términos malicia y maliciosamente que emplea la ley penal al describir señalados tipos penales”<sup>56</sup>.

Hay una opinión, casi sin adherentes, que le niega toda función al término “maliciosamente”, señalando que su supresión de los tipos penales en que se contiene, no tendría efecto alguno. Se ha argumentado contra esta postura que “si la ley hay que interpretarla de una manera que tenga sentido, esta interpretación debe ser descartada”, en efecto, no le asigna sentido alguno, y siempre se debe preferir la interpretación que conduzca a que una norma (penal) tenga sentido. Se agregaba como argumento a favor de esta postura que “la expresión “dolo específico”, no tiene otro alcance legítimo que el dolo requerido para cada figura delictiva”<sup>57</sup>, y que “el propio Código Tributario usa los términos “dolo” y “malicia”, como sinónimos, en el inciso 2° del artículo 100”<sup>58</sup>. Dentro de esta postura, Kogan sostiene que “en aquellos casos en que el Legislador tributario se preocupa de aludir especialmente al dolo, este énfasis legal obliga al juez a conceder especial atención a la prueba de dicho elemento del delito, quedando descartada la posibilidad de bastarse con la presunción de dolo establecida en el artículo 1° del Código Penal”, y se pregunta enseguida la autora “¿Qué se requiere para estimar legalmente acreditado el dolo en materia penal tributaria?”-respondiendo- “Indudablemente, por tratarse de un elemento subjetivo, constituido en este caso por a intención de eludir el pago de los impuestos a que el Fisco tiene derecho, bastará con la prueba de las circunstancias de hecho que permitan presumir dicha intención”<sup>59</sup>.

Como podemos advertir la doctrina chilena mantiene diversos puntos de vista en torno al dolo en el delito tributario, y ello se puede explicar por una parte, porque el legislador no fue claro y preciso al redactar las figuras penales respectivas y por la

---

<sup>56</sup> Sentencia citada por VAN WEEZEL, ALEX en su obra, “Delitos Tributarios”. Editorial Jurídica de Chile. Año 2007. Pág. 65.

<sup>57</sup> KOGAN. Ob. ya citada. Pág. 52.

<sup>58</sup> DUMAY. Ob. ya citada. Pág. 113.

<sup>59</sup> KOGAN. Ob. ya citada. Pág. 53. También en este mismo sentido se pronuncia RADOVIC. Ob. ya citada. Pág.59.

inclusión de los términos “malicia”, “maliciosamente” y “a sabiendas” en los tipos penales consagrados en el Código Tributario, cuestiones que han provocado el surgimiento de diversas posturas. En este contexto en la obra reciente del autor Alex Van Weezel, este autor señala una opinión que podríamos definir como intermedia, entre aquella que establece la existencia del llamado dolo específico en materia penal tributaria, y aquellos que postulan que la inclusión de estos términos en la legislación tributaria, tienen por objeto desvirtuar la presunción de dolo del artículo 1° inc. 2° del Código Penal. Estima el autor, que, “Las expresiones “maliciosamente” y “dolosamente”, se encuentran por su parte en contextos muy determinados, en concreto, en aquellas figuras en que el elemento fraudulento en el sentido de “engañoso con el fin de perjudicar” parece estar especialmente presente en la representación del legislador. Tal es precisamente el caso de las figuras de los números 4,5, 22, 23 y 24 del artículo 97 CT. En todas aquellas se trata de maquinaciones o artificios engañosos para perjudicar. Pues bien, “maliciosamente” o “dolosamente” no significa otra cosa que el reforzamiento semántico de esta idea en las figuras en que la conducta misma, sin este trasfondo, “aparecería a la vista” como menos grave o menos relevante”<sup>60</sup>

El autor Ugalde Prieto, estima que la expresión maliciosa, significa que el contribuyente debe haber incurrido en el ilícito con el propósito definido de privar al Fisco de percibir los impuestos que le corresponde. El mismo autor en su obra “Curso sobre delitos e infracciones tributarias”, analiza una serie de sentencias de nuestros tribunales, en donde la jurisprudencia se inclina por la postura favorable a la existencia de “dolo específico”<sup>61</sup>, por ejemplo en los siguientes considerandos:

“Resolución de 25 de Abril de 1986 de la Corte de Apelaciones de Santiago, señala: 4°) Que no obstante, la regla anterior (presunción de dolo del artículo 1° del Código Penal) no se aplica cuando la ley exige para la existencia del delito, que concurra el llamado dolo específico reconocible porque se utiliza la expresión “malicia” en cualquiera de sus formas e implica la intención precisa de causar determinadas consecuencias dañosas, situación que se presenta, por ejemplo en el uso malicioso de

---

<sup>60</sup> VAN WEEZEL. Ob. ya citada. Pág. 66. Estimamos que sería una postura intermedia lo planteado por este autor, por cuanto no hay diferencia entre su planteamiento y la tesis que dice que estas referencias no constituyen más que referencias al dolo requerido para la existencia del delito y es así como el mismo autor señala que, “La interpretación propuesta significa, no obstante, que las expresiones comentadas no establecen un requisito adicional del tipo penal en que se encuentran. Se trata del dolo del hecho, aunque semánticamente reforzado en los casos en que la conducta en sí misma parece no revestir tanta gravedad (y probablemente tampoco la tenga en la realidad)”.

<sup>61</sup> UGALDE. Ob. ya citada.

instrumento falso: 5º) Que los mismo sucede con el artículo 97, N°4, del Código Tributario precepto que, al consignar el adverbio “maliciosamente”, introduce en el tipo penal un elemento nuevo: la malicia; elemento que la ley no presume y que, por lo tanto, debe ser establecido por la parte acusadora.

Sentencia de fecha 12 de abril de 1989. de la Corte de Apelaciones de Temuco, en cuyo considerando 2º, se expresa: “Que son elementos esenciales del fraude el perjuicio, el lucro y el dolo. En el caso del fraude tributario, delito por el cual se acuso a ambos reos, se requiere la existencia de un dolo específico y que se traduce en un ánimo preconcebido de evadir impuestos. Si las maniobras realizadas por el contribuyente no poseen este grado de voluntariedad que es esencial, no estamos frente a un delito tributario, sino a una mera infracción administrativa.”<sup>62</sup>

El **Servicio de Impuestos Internos**, estima que la “malicia” es un elemento subjetivo que debe revestir la conducta, y que debemos entenderla como sinónimo de dolo. En efecto, el propio Código Penal en su artículo 2º hace sinónimas tales expresiones, al establecer que las acciones u omisiones cometidas con dolo o malicia importarían un delito, a su vez el Código Tributario también emplea indistintamente las expresiones dolo o malicia en el propio artículo 97 N° 4 inciso 1º del Código Tributario. En este sentido se puede entender que en el caso del delito del artículo 97 N° 4 inciso 1º, el legislador pretendió destacar el carácter delictivo de la figura para diferenciarla de la infracción prevista en el artículo 97 N° 3 del Código Tributario, cuya descripción es bastante parecida y solo tiene carácter administrativo. La gran diferencia esta en la malicia o dolo, que en este caso es un elemento subjetivo que no puede faltar y que se traducirá en la intención positiva de hacer una determinación de un impuesto inferior

Dumay nos señala en su obra, con respecto al criterio del Servicio en esta materia que, “El Departamento de Investigaciones de Delitos Tributarios del SII es de opinión contraria, sostiene que el término “maliciosamente” es un elemento subjetivo del tipo, que no debe confundirse con el dolo específico.

Dicho en otras palabras, el Departamento estima que la expresión “maliciosamente”, no excluye el dolo indirecto como idóneo para configurar el delito. Aun mas, piensa que el objeto del legislador al incluir en este tipo (omisión maliciosa en los libros de contabilidad) y en otros delitos que contempla y sanciona el Código Tributario, dicho vocablo u otros semejantes, no fue mas que hacer inoperante la

---

<sup>62</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 12, 13.

presunción de dolo del artículo 1º del Código Penal y obligara así al querellante a probar la existencia del dolo. Pero no podría sostenerse que su intención fue imponerle al Servicio la exigencia de acreditar que dicho dolo este encaminado a evadir tributos.

De lo anterior se desprende que la única defensa posible del contribuyente, en esta materia, sería sostener la ausencia de cualquier clase de dolo, y a su vez, el papel del Departamento de Investigaciones de Delitos Tributarios se reduciría a acreditar la existencia de los hechos materiales y la concurrencia de una intención dolosa cualquiera.”<sup>63</sup>.

---

<sup>63</sup> DUMAY. Ob. ya citada. Pág. 128, 129.

### CAPITULO III.

#### LA FACTURA FALSA

##### 1. CONCEPTO DE FACTURA

En cuanto al concepto legal de factura, ni el DL N° 825 ni el Código del ramo definen lo que debemos entender por factura. Si embargo el autor José Gómez Acuña adopta una de las definiciones que contiene el Diccionario de la Real Academia Española, y que estimamos pertinente reproducir en este trabajo: “Este es un documento que da cuenta en forma detallada de cada una de las operaciones que recaigan sobre bienes y sobre servicios, con expresión del numero de los productos o servicios prestados, peso o medida y la calidad y el valor o precio estipulado”.<sup>64</sup>

La factura es un documento que están obligados a emitir los contribuyentes del impuesto a las ventas y servicios IVA, incluso respecto de sus ventas y servicios exentos, en las operaciones que realicen con otros vendedores, importadores y prestadores de servicios, y en el cual, entre otros requisitos exigidos por el artículo 69 del Reglamento del IVA, debe indicarse separadamente la cantidad recargada por el concepto de este impuesto. Puede decirse, por consiguiente que la factura es un documento fundamental dentro de la mecánica del IVA y se ha transformado además en un documento que tiene un valor fuera del ámbito meramente tributario.

El Servicio de Impuestos Internos estima que la factura es un documento de gran importancia probatoria en materia tributaria, tanto respecto del uso legítimo de crédito fiscal IVA por parte de un contribuyente, como de la justificación del cargo lícito de costos y gastos en el accertamiento o determinación del Impuesto sobre las Rentas. En tal sentido, el combate a las facturas falsas es una prioridad en el marco de la aplicación de la Ley de Lucha contra la evasión<sup>65</sup>.

El autor José Luís Zavala nos dice que, “facturas son los documentos que deben emitir los contribuyentes de los impuestos del DL. N° 825 en la enajenación de bienes corporales muebles y/o prestación de servicios, afectos o exentos, que efectúan con

---

<sup>64</sup> GOMEZ ACUÑA. JOSÉ. *El impuesto a las ventas y servicios*. Editorial Conosur. Año 2001. Pág. 129.

<sup>65</sup> CIRCULAR N° 60 del Servicio de Impuestos Internos de 4 de Septiembre de 2001.

cualquier persona natural o jurídica que hubiese adquirido los bienes para su reventa, uso o consumo o que tengan la calidad de prestadores de de servicios”<sup>66</sup>.

En cuanto a su naturaleza jurídica dice el autor que se trata de un verdadero contrato escrito que justifica ingresos y egresos y que debe ser congruente principalmente con la caja y otros libros de contabilidad y es el título de dominio del comprador para hacerlo valer en distintas oportunidades.

Con respecto a su naturaleza jurídica podemos decir que la factura corresponde a un *instrumento privado*, aunque con características especiales, por cuanto la autoridad pública es quien determina las formalidades y contenidos del documento, interviene en la autorización del mismo a través del timbraje. Sin embargo, no obstante el papel preponderante de la autoridad pública tributaria en relación a las facturas, ello no altera el carácter privado del instrumento. Por el mismo hecho de ser instrumentos que deben cumplir con los requisitos señalados por la autoridad, se ha dicho que es característico de las facturas “su carácter de documento privado” y así lo ha afirmado la jurisprudencia, especialmente a través de la aplicación, en caso de facturas falsas de los delitos de falsificación de instrumentos privados y utilización maliciosa de los mismos que contempla el Código Penal. En segundo lugar, se ha querido señalar que la factura es un documento que otorgan los contribuyentes del IVA y no cualquier sujeto. En tercer lugar, se expresa en el concepto que la factura debe emitirse en los casos que la ley lo señala y con los requisitos formales que se le asignan....”<sup>67</sup>.

Sin perjuicio de su naturaleza de instrumento privado, actualmente y en consideración a la nueva Ley de Facturas N° 19.983, se señala que la factura participaría de la naturaleza de *instrumento privado mercantil*, aun cuando se acepta que podrán ser objeto de falsedad ideológica por parte de quienes pretender falsear la realidad ante la acción fiscalizadora del SII.

Las facturas cumplen, como ya lo señalamos una importante función dentro del ámbito del IVA, así se dice que “es el instrumento en el que se deja constancia de las operaciones gravadas, sus detalles y especialmente del precio y que, a su vez, fundamentara para el adquirente o usuario del servicio el uso del impuesto recargado

---

<sup>66</sup> ZAVALA ORTIZ, JOSE LUIS. *Manual de Derecho Tributario*. Editorial Lexis Nexis. Santiago. 2004. Pág. 171.

<sup>67</sup> SOTO, EDMUNDO. *Algunos problemas del crédito fiscal en la Jurisprudencia*. Memoria de prueba para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas de la Universidad de Chile. 1994.. Se señala en esta memoria que “La factura es documento privado que debe ser emitido por el contribuyente del IVA en los casos y reuniendo los requisitos del DL 825 y su Reglamento señalan, y cuya función mas importante es dejar constancia del impuesto generado por la operación respectiva a efectos de la determinación del debito y del crédito fiscal”.

como crédito fiscal”<sup>68</sup>. En otras funciones que cumplen las facturas, también cabe señalar, que estas son en los casos de las transacciones más habituales el único documento que hace testimonio de la realización de determinados contratos, especialmente el de compraventa y el de prestación de servicios, realizados entre contribuyentes del IVA<sup>69</sup>.

En cuanto a la **importancia de la factura**, podemos señalar que, desde un punto de vista tributario, este documento tiene gran relevancia:

- Es el documento que sirve a los contribuyentes del IVA para poder utilizar como crédito fiscal el Impuesto soportado en la adquisición de bienes y/o servicios. Así lo indica el artículo 23 del DL 825.
- Dicho crédito será equivalente al Impuesto al Valor Agregado recargado en las facturas que acrediten sus adquisiciones o la utilización de servicios.
- Es el documento que en forma más clara permite a un contribuyente acreditar sus gastos para determinar su renta afecta a impuestos.
- Es el documento más fiscalizado y reglamentado ya que permite y ha permitido a través de su no emisión, falsificación o simulación, cometer los más grandes fraudes tributarios o fiscales<sup>70</sup>.

---

<sup>68</sup>. SOTO EDMUNDO. Ob. ya citada. Pág.194.

<sup>69</sup> Resulta así común que las facturas representen el título que se esgrime muchas veces para citar a confesar deuda, para iniciar un juicio declarativo en el que se discute la existencia de un determinado contrato, título para la verificación en la quiebra, prueba del dominio o de la posesión en tercerías, etc. Queda claro estimamos, con estos casos el carácter o función de instrumento privado que cumple la factura. Actualmente ha surgido el “Factoring”, operación que le ha otorgado a la factura una especie de calidad de título de crédito en relación a los derechos que de ella emanan para el vendedor o prestador del servicio

<sup>70</sup> SERRANO, LISANDRO. *Régimen tributario aplicable a la factura*. Ponencia dictada en el Seminario sobre “La nueva ley de factura”. Universidad Gabriela Mistral. Año 2005.

## 2. SUJETOS OBLIGADOS A EMITIR FACTURAS

El artículo 52 del DL. N° 825 establece la obligación de emitir facturas y señala lo siguiente *“Las personas que celebren cualquier contrato o convención de los mencionados en los títulos II y III de esta ley deberán emitir facturas o boletas, según el caso, por las operaciones que efectúen”*. A su respecto el artículo 53 del mismo texto legal señala: *“Los contribuyentes afectos a impuestos de esta ley estarán obligados a emitir los siguientes documentos:*

- a) **Facturas**, incluso respecto de sus ventas o servicios exentos, en las operaciones que realicen con otros vendedores, importadores y prestadores de servicios y, en todo caso tratándose de ventas o promesas de venta de inmuebles o de los contratos señalados en la letra e) del artículo 8°, gravados con el impuesto del Título II del DL. 825.
- b) **Boletas**, incluso respecto de sus ventas y servicios exentos, **en los casos no contemplados en la letra anterior.”**

Son contribuyentes del IVA: las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y sociedades de hecho, que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquier otra operación gravada con los impuestos establecidos en el DL. 825 de 1976.

En cuanto a los **requisitos** de las facturas el artículo 54 del DL N° 825 y los artículos 69 letra A y 71 bis del Reglamento de la ley del IVA expresan que las facturas deberán:

- a) Se deben emitir a contar del 15 de abril de 2005 en cuatro ejemplares:
  - el original y la segunda copia es para el cliente
  - la primera copia queda en poder del emisor
  - la tercera copia o cuadruplicado es exigida por la Ley N° 19.983 y debe contener la leyenda “cuadruplicado cobro ejecutivo – cesible” y queda en poder del vendedor o del tercero a quien se traspase.
- b) Numeradas en formas correlativas y timbradas por el Servicio.
- c) Indicar el nombre completo del contribuyente emisor, número del RUT, dirección del establecimiento, comuna o nombre del lugar, según

corresponda, giro del negocio y otros requisitos que determine la dirección nacional.

d) Señalar fecha de emisión.

e) Los mismos datos de identificación del comprador señalados en el número 3 anterior.

f) Detalle de la mercadería transferida, naturaleza del servicio, precio unitario y monto de la operación.

g) Indicar separadamente la cantidad recargada por concepto de impuesto, cuando proceda.

h) Numero y fecha de guía de despacho cuando proceda, esto es, se haya emitido con anterioridad a la factura.

i) Condiciones de venta: al contado, crédito, mercadería puesta en bodega del vendedor o del comprador y otras.

j) La resolución 14 de 2005 estableció un nuevo requisito para la validez de las facturas. Las facturas sólo se pueden emitir validamente hasta el 31 de Diciembre del año siguiente al de su timbraje. Con posterioridad a esa fecha no puede ser emitida careciendo de validez tributaria. Durante el mes de enero del año siguiente a aquel en que dejan de tener validez tributaria, éstas deben ser anuladas por el contribuyente.

El detalle de todos los requisitos están contenidos en las Resoluciones N° 1.661 de 1985 y N° 14 de 2005. Es importante tener presente que cualquiera de estos requisitos que no se cumpla, que falte, hace perder el carácter de factura al documento con todas las consecuencias legales que ello implica. Entre las consecuencias puede estar el que la factura no sea cesible<sup>71</sup>.

En cuanto al **momento en que deben ser emitidas** las facturas hay que distinguir distintas situaciones:

- a) En el caso de la venta de bienes corporales muebles las facturas deben ser emitidas al momento de la entrega de las especies. Esta entrega puede ser real o simbólica. El artículo 17 del Reglamento establece que se considera que existe entrega real cuando el vendedor le permite al adquirente la aprehensión material de la especie. Se considera que existe entrega simbólica:

---

<sup>71</sup> SERRANO. Ob. ya citada. Pág. 2.

- Cuando el vendedor entrega al adquirente las llaves del lugar en que el bien se encuentra guardado.
  - Cuando le entrega las llaves de la especie.
  - Cuando el vendedor transfiere el bien al que ya lo posee por cualquier título no traslativo de dominio.
    - Cuando el vendedor enajena el bien conservando la posesión del mismo.
    - Cuando los bienes se encuentran a disposición del comprador y éste no los retira por su propia voluntad.
- b) En el caso de las prestaciones de servicios las facturas deben ser emitidas al momento en que se perciba la remuneración o se ponga en cualquier forma a disposición del prestador del servicio.
  - c) En el caso de los contratos de instalación o confección de especialidades y de los contratos generales de construcción, la factura debe emitirse en el momento en que se percibe el pago del precio del contrato o parte de este, o cualquiera sea la oportunidad en que se efectúe dicho pago.
  - d) En los contratos de venta o promesa de venta de un bien corporal inmueble, la factura debe emitirse al momento en que percibe el pago del precio del contrato o parte de este, cualquiera sea la oportunidad en que se efectúe dicho pago. Sin embargo la factura definitiva por el total o saldo por pagar debe emitirse al momento de la entrega real o simbólica del inmueble o de la suscripción de la escritura de venta, si esta es anterior.
  - e) Tratándose de los contratos de construcción de uso público a que se refiere el artículo 16, inciso 4º, letra c) de la Ley, la factura debe emitirse por cada estado de avance o pago que deba presentar el concesionario original o concesionario por cesión en los periodos que se señalen en el Decreto o contrato que otorgue la respectiva concesión.
  - f) En el caso de los servicios de conservación, reparación, explotación de obras públicas a que hace referencia la letra h) del artículo 16, la factura correspondiente debe emitirse dentro del mes en el cual el concesionario perciba los ingresos correspondientes provenientes de la explotación de las obras.
  - g) Excepcionalmente los contribuyentes, en el caso del hecho gravado venta, podrán postergar la emisión de la factura hasta el quinto día del mes siguiente al de la operación. En este caso los vendedores o prestadores del servicio deben emitir y entregar al adquirente una guía de despacho numerada y timbrada por el

SII, al momento de la entrega real o simboliza de la especie, guía que debe contener todas las especificaciones que señala el artículo 70 del Reglamento y en la factura que se otorgue posteriormente debe indicarse al número de la guía de despacho respectiva.

- h) Por otra parte, a partir de la Ley N° 19.983 de 2006, las facturas pasaron a ser título ejecutivo, y dicha ley regula las exigencias formales, la cesión de dichos instrumentos, la comisión de cobranza y las normas sobre extravío.

### **3. CONCEPTO DE FACTURA FALSA**

La factura falsa es un medio que se usa para cometer delito tributario, frecuentemente se simulan compras, utilizando facturas falsas, las cuales luego se incluyen en la contabilidad y permiten pagar menor impuesto. Este es uno de los focos de evasión que se busco evitar con la inclusión del nuevo delito del inciso 5° del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario. Pero además de ser un medio de comisión del delito, la factura falsa es un medio de prueba del mismo, un instrumento que deberá presentarse en el juicio para probar el delito.

Resulta entonces que la factura es un importante documento tributario, y su importancia se refleja en las palabras del autor Alejandro Dumay, que señala: “En la operatoria del IVA, la factura es el documento, por excelencia, que sustenta o respalda el crédito fiscal del contribuyente.

En la práctica, es el timbraje de las facturas que realiza el Servicio de Impuestos Internos, el elemento que permite a los contribuyentes verificar su legalidad o autenticidad. Cabe hacer presente también, que los procedimientos de control de la administración tributaria son cada día mas sofisticados, lo que hace más dificultoso para el delincuente tributario el empleo de estos mecanismos dolosos. Actualmente los contribuyentes que superan un nivel anual de ventas deben informar al SII sus operaciones por medios magnéticos, lo que permite un cruce de información mas expedito.

A través de dicho mecanismo, el Servicio verifica que los documentos se ajusten a los requisitos legales, que no exista duplicidad, que los datos que en ella se contienen correspondan a la realidad, que los emisores sean contribuyentes del tributo y controla, en general, todos los aspectos relacionados con la autenticidad del documento.

Sin embargo mediante timbraje obtenido fraudulentamente, en el propio Servicio, o través de otros procedimientos ilícitos, se generan facturas de apariencia legítima y que sin embargo son falsa o irregulares”<sup>72</sup>

El Servicio de Impuestos Internos nos dice que factura falsa es aquella que en su materialidad o contenido falta a la verdad<sup>73</sup>.

Se ha señalado también que lo es aquella factura a la verdad o a la realidad de los datos contenidos en ella.<sup>74</sup>

La factura falsa aparece cuando un aparente contribuyente de IVA (persona natural o jurídica) declara su iniciación de actividades ante el SII, con el solo propósito de obtener facturas timbradas por ese organismo que equivalen a un “cheque en blanco”, en contra del Fisco, burlando dolosamente lo rigurosos procedimientos de control con que cuenta dicha institución.<sup>75</sup> Puede suceder también que contribuyentes regulares, incurran en la misma conducta.

El que “compra” una factura falsa simula una operación inexistente que le permite rebajar el costo o gasto en impuesto a la renta y aprovechar el crédito fiscal, en IVA.

Como casos de facturas falsas podemos señalar la factura que emita una factura auténtica, la que siendo auténtica es adulterada, la que da cuenta de una operación inexistente, la que contiene timbre falsificado del Servicio, la que es emitida por quien no tiene iniciación de actividades, la que siendo de compra es emitida sobre la base de guía de despacho falsa, aquellas manejadas por una persona distinta del contribuyente que figura emitiendo la factura.

#### **4. CLASIFICACION DE LAS FACTURAS FALSAS**

Según Zavala, “la doctrina a luz de las normas contenidas en el Código Penal, distingue distintos tipos de falsedades en un documento:

Falsedad material, que se produce cuando la falsedad importa el actuar sobre la materialidad misma del documento, por ejemplo, cambiar la fecha, tarjar una expresión y colocar otra.

---

<sup>72</sup> ALEJANDRO DUMAY PEÑA. *El crédito fiscal frente a la factura falsa*. Editorial Conosur. Año 2000. Pág. 9.

<sup>73</sup> CIRCULAR N° 60 del 4 de Septiembre de 2001 del Servicio de Impuestos Internos.

<sup>74</sup> ZAVALA. Ob. ya citada. Pág.38.

<sup>75</sup> FRESNO ORTEGA, CARLOS. *Alcances tributarios de las facturas*. La Semana Jurídica N° 315. Pág. 8

Falsedad ideológica, que consiste en atestiguar cosas falsas en un documento cuyas formas son verdaderas

Otros tipos de falsedad, que son la falsedad por ocultación y “uso malicioso”.

La falsedad por ocultación es aquella que se da a través de la ocultación o desaparición de un documento, sea a través de su supresión, destrucción o por mera ocultación. Se trata en este caso, por ocultar el documento verdadero.

Por su parte, lo que la doctrina denomina por “uso malicioso” supone dar un uso in debido al documento que se sabe que es falso”<sup>76</sup>.

La Circular N° 60 de 4 de Septiembre de 2001 del Servicio de de Impuestos Internos explica los conceptos de falsedad material y falsedad ideológica.

La **falsedad material** se produce cuando se han adulterado los elementos físicos que conforman la factura, esto es así cuando se produce una imitación de un modelo verdadero, se imita una factura legítima, y se va a producir, por ejemplo, cuando se hace una factura en una imprenta consignando un nombre, domicilio, rut, e igualmente, cuando todos estos antecedentes son verídicos, y se imitan los timbres y sellos del Servicio.

La **falsedad ideológica** se produce cuando no estando alterada la materialidad del documento, las operaciones que en ella se consignan son mentirosas o no existentes, es decir, el contenido es el mentiroso.

La falsedad ideológica normalmente ampara operaciones inexistentes u operaciones reales por montos o especies diferentes a lo real; desde el punto de vista probatorio, este tipo de falsificación requiere un esfuerzo probatorio mucho mayor, ya que significa probar la simulación, en otras palabras el concierto de dos o mas personas destinadas a dar una imagen real a una operación total o parcialmente inexistente.

Respecto de la falsedad ideológica, en la doctrina penal se ha señalado, que tratándose de documentos privados no tendría lugar este tipo de falsedad, ya que los particulares no están obligados a decir la verdad, por lo que tratándose de facturas, estas no podrían ser ideológicamente falsas.

El autor Zavala, sostiene sobre este punto, que la postura penalista no es correcta y que las facturas pueden ser falsas tanto materialmente como ideológicamente, en efecto, señala “Tal vez la respuesta se encuentra en el ámbito del Derecho Tributario, el contribuyente es quien autodetermina la obligación tributaria, a través de la declaración

---

<sup>76</sup> ZAVALA. Ob. ya citada. Pág. 7.

de impuestos, la que a su vez se sustenta en la documentación soportante que dio origen a su confección, esto es, los libros de contabilidad y otros documentos tributarios, tales como las facturas. De esta forma, en este tipo de documentos privados el particular (contribuyente) si esta obligado a decir la verdad, ya que si fiscalizado se detecta que sus declaraciones y documentación soportante, entre ellas las facturas, no son fidedignas se puede liquidar los impuestos adeudados por parte del Servicio”.

Agrega el autor, que “Este deber de decir la verdad en las declaraciones y los documentos tributarios emanan del artículo 21, inciso 1° del Código Tributario, en cuanto señala que: *“corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para el, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el calculo del impuesto...”*”<sup>77</sup>

En la Circular N° 93 de 19 de Diciembre de 2001, el Servicio, para los efectos de señalar las causales de perdida del crédito fiscal, distingue entre: facturas no fidedignas; facturas falsas; facturas que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y facturas que han sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes del IVA. Y en consecuencia, al rechazarse el crédito fiscal de una factura, el funcionario fiscalizador debe especificar claramente en la citación y liquidación, el motivo por el cual se impugna el documento, indicando la causal del rechazo y fundamentar las razones para ello, no bastando por tanto que se aluda al termino “facturas irregulares” del artículo 23 N° 5 del DL. 825.

Según la Circular ya citada, el Servicio, entiende por:

**a) Facturas no fidedignas**, aquellas, que como su nombre lo indica, no son dignas de fe, esto es que contienen irregularidades materiales que hacen presumir con fundamento que no se ajustan a la verdad.

Dentro de los casos de este tipo de facturas, la Circular, cita modo de ejemplo: facturas cuya numeración y datación no guarda debida correlatividad con el resto de la facturación del contribuyente; facturas con correcciones, enmendaduras o interlineaciones en su texto; facturas que no guarden armonía con os asientos contables

---

<sup>77</sup> ZAVALA. Ob. ya citada. Pág. 39.

que registran la operación de que da cuenta; casos en que no haya concordancia entre los distintos ejemplares de la misma factura.

Se ha afirmado respecto a esta clase de facturas, que “las factura no fidedigna es aquella que arroja una duda seria y fundada acerca de la efectividad de la operación realizada, por lo que no puede considerarse que tenga merito para generar crédito fiscal. Afirmamos que estamos solo ante una duda seria y fundada acerca de la efectividad de la operación, porque si se acredita que la factura encubre una operación ficticia o que no corresponde a la realidad, nos encontramos ante el supuesto de las facturas falsas por falsedad ideológica, como lo explicaremos mas adelante; por otra parte si solo se refiriere a problemas mas formales estaríamos ante el supuesto de falta de requisitos y formalidades que exigen la ley y el reglamento”<sup>78</sup>.

**b) Facturas falsas,** se entiende aquella que falte a la verdad o realidad de los datos contenidos en ella.

Como ya lo señalamos la falsedad de la factura puede ser material o ideológica. La Circular señala como ejemplos de falsedad: indicar un nombre, domicilio, rut o actividad económica inexistente o adulterado del emisor o del receptor de la factura, el registrar una operación inexistente o falsear los montos de ella, falsear los timbres del Servicio, etc.

**c) Facturas que no cumplen con los requisitos legales o reglamentarios,** son aquellas en que se omiten los requisitos establecido en los artículos 54 del DL: N° 825 y el artículo 69 del Reglamento contenido en el DS de Hacienda N° 55 de 1977, y otros establecidos o que establezca la Dirección en uso de sus facultades legales.

Los requisitos legales, reglamentarios o establecidos por el Servicio, que deben cumplir las facturas, son por ejemplo, numero, timbre, nombre completo del emisor, rut del emisor, dirección del establecimiento, giro del negocio, fecha de emisión, nombre completo del comprador, rut del comprador, dirección del comprador, detalle de la operación, recargo separado del impuesto, condicione de venta, dimensiones mínimas, color blanco del papel, fondo impreso, nombre del documento (factura), etc.

Es importante distinguir entre el incumplimiento de los requisitos legales y reglamentarios de la falsedad de la factura. Así una factura que indica un rut, pero este

---

<sup>78</sup> SOTO. Ob. ya citada. Pág. 200.

es falso, no es una factura a la que le falte un requisito formal, sino que es derechamente una factura falsa. Ahora, se dice que esta situación, no es relevante para efectos de restarle el derecho a crédito fiscal a la factura, pero si lo es en materia de responsabilidad criminal, pues se trata de un ilícito penal tributario que se sanciona con pena corporal<sup>79</sup>.

**d) Facturas emitidas por personas que resulten no ser contribuyentes del IVA,** no dan derecho a crédito fiscal los impuestos recargados o retenidos en facturas otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto, sea por tratarse de personas que carecen de la calidad de vendedores habituales de bienes corporales muebles o inmuebles de su propiedad, construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella, o del carácter de prestadores de servicios afectos al IVA, o bien, por no ser sujetos de las demás operaciones que constituyen hechos gravados con el tributo.

Agrega la Circular, que la circunstancia de que el contribuyente no haya efectuado declaraciones de impuestos no lo priva de la calidad de contribuyente del IVA, sino que lo constituye en un contribuyente no declarante, circunstancia que el comprador no esta en condiciones de verificar.

Se dice que esta situación es de toda lógica, porque en el fondo estamos ante una operación que no pudo generar IVA por falta de requisitos para que nazca la obligación tributaria<sup>80</sup>.

### **Comparación entre factura falsa y factura no fidedigna.**

La Circular N° 93 del Servicio contiene una categórica distinción entre factura falsa y la no fidedigna, señalando que la factura falsa es aquella que falta a la verdad o realidad de los datos contenidos en ella y la no fidedigna, la que contiene irregularidades, que hacen presumir fundamente que no se ajustan a la verdad.

Ahora bien, con respecto a este tema, el autor Zavala se pregunta si es acertada esta diferenciación planteada por la Circular, y responde “Sin, duda estamos frente a una interpretación extensiva de la norma que realiza el Servicio, ya que la conjunción “o” (que utiliza el artículo 23 N° 5 del DL. 825) denota que para el legislador las

---

<sup>79</sup> SOTO. Ob. ya citada. Pág. 215.

<sup>80</sup> SOTO. Ob. ya citada. Pág. 215.

facturas falsas eran no fidedignas, por lo que a partir de lo que nos indica la Circular N° 93, de 2001, para el órgano fiscalizador se amplía el ámbito de las facturas respecto de las cuales puede impugnar la recuperación del impuesto soportado por el contribuyente, bastando como lo señala expresamente la citada Circular, la existencia de una presunción de que no se ajustan a la verdad”<sup>81</sup>

Compartimos la opinión del autor, por cuanto entre los ejemplos de facturas no fidedignas que da la Circular, se encuentran aquellas facturas que contengan alguna enmendadura o corrección o interlineación en su texto, esta sería para el fiscalizador una factura no fidedigna y por tanto hay una presunción de que es falsa, de modo que se amplían los efectos de la facturas falsas a las no fidedignas, con todas las consecuencias que ello implica como la restricción en el timbraje de documentos y al aumento del plazo de prescripción.

Señala el autor ya citado, que la jurisprudencia judicial al respecto ha estimado que la calificación de irregular de una factura por circunstancias ajenas al contribuyente receptor de las mismas, no amerita el aumento del plazo de prescripción, más aun si se acreditaron las respectivas operaciones.

Respecto al peso de la prueba, se dice que el criterio debe ser el mismo para los casos de falsedad y de no fidedignidad de las facturas, estos es, corresponde al Servicio aportar las pruebas que demuestren la falsedad y al contribuyente desvirtuarlas de ser ello posible<sup>82</sup>. Así como una factura no fidedigna, implica una duda acerca de la efectividad de la operación, las conductas del emisor de la factura que no se expresen en el documento mismo, como la circunstancia de encontrarse con observaciones en la página web del SII, no permiten establecer por sí solas la duda seria y fundada según lo ya explicado. Para catalogar a la factura como no fidedigna también debe establecerse en el receptor de la factura alguna conducta irregular, para de ese modo poder colocar en tela de juicio a la efectividad de la operación de que da cuenta esa factura.

---

<sup>81</sup> ZAVALA. Ob. ya citada. Pág. 42.

<sup>82</sup> SOTO. Ob. ya citada. Pág. 213

## 5. FACTURA FALSA Y CREDITO FISCAL

Para entrar en este tema debemos tener claro que en nuestro sistema impositivo, el IVA implica cuantificar la diferencia entre las ventas y las compras realizadas por cada uno de los agentes económicos involucrados en el proceso de producción a comercialización. Se advierte entonces un Debito Fiscal, que no es sino la suma de los impuestos que se recargan por parte del contribuyente en el periodo tributario (mes) y el Crédito Fiscal, que no es sino la suma de los impuestos soportados por el mismo contribuyente en el periodo tributario (mes). La diferencia entre ambos conceptos da como resultado el impuesto a pagar.

Por consiguiente, los contribuyentes afectos al pago del impuesto a las ventas y servicios tendrán derecho a crédito fiscal contra el debito fiscal determinado por el mismo periodo tributario en el que el contribuyente pague una fracción del precio o remuneración a lo menos equivalente al monto del impuesto que grave la operación respectiva, independientemente del plazo o condición de pago convenidos con el vendedor o prestador del servicio, el crédito se establecerá de conformidad con las normas que se enumeran en el artículo 23 del D. L. N° 825.

Luego para hacer uso del crédito fiscal, el contribuyente deberá acreditar que el impuesto le ha sido recargado en las respectivas facturas, o pagado según los comprobantes de ingreso del impuesto tratándose de importaciones, y que estos documentos han sido registrados en los libros especiales que señala el artículo 59 del DL. 825 ( En este se establece que los vendedores y prestadores de servicios afectos a los impuestos de los títulos II y III, deberán llevar los libros especiales que determine el reglamento, y registrar en ellos todas las operaciones de compras, ventas y servicios utilizados y prestados). En el caso de impuestos acreditados con factura, estos solos podrán deducirse si se hubieren recargado separadamente en ellas.

Resulta sin embargo, que el crédito fiscal se pierde cuando hay deficiencias en la documentación sustentatoria, lo cual sucede cuando estamos en presencia de facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios, y en aquellas que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto. Sobre estas causales de impugnación del crédito fiscal, Ugalde aclara que “para tener derecho a crédito fiscal No es un requisito legal que la factura respectiva se encuentre pagada. Tal requisito no existe en la ley, salvo el caso que el contribuyente se

asile en las normas previstas en los incisos segundo y tercero del N° 5 recién transcrito”<sup>83</sup>.

Dice Zavala “El principal efecto de la calificación por parte del SII de que una factura es falsa, dice relación con el crédito fiscal del impuesto a las ventas y servicios (IVA). En efecto, la declaración de dicho tributo que realizó el contribuyente será impugnada por el órgano fiscalizador, ya que el impuesto soportado durante el respectivo periodo tributario es menor al que declara el contribuyente, debido a que la factura en que constaba la respectiva operación y el impuesto que se agrego, y que soportado por el contribuyente se utilizo como crédito fiscal, no se valida”.<sup>84</sup>

Es así como el **artículo 23 N° 5 del DL. 825** establece que “*Los contribuyentes afectados al pago del tributo de este titulo tendrán derecho a un crédito fiscal contra el debito fiscal determinado por el mismo periodo tributario, el que se establecerá en conformidad a las normas siguientes:*

*5° No darán derecho a crédito los impuestos recargados o retenidos en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y en aquellas que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto”.*

O sea la ley consagra la privación del crédito fiscal en caso de detectarse facturas falsas, sin embargo la propia ley, considerando que el comercio de las facturas falsas es una realidad en Chile, debió hacerse cargo de los contribuyentes que de buena fe fueran sorprendidos con documentos de apariencia legitima y cuya legalidad no estaban en situación de verificar, “No pareció equitativo que los contribuyentes victimas de la falsificación, debieran soportar en su patrimonio las consecuencias del fraude”<sup>85</sup>.

Pero a continuación el artículo 23 N° 5, en sus incisos siguientes (2° y 3°) contiene una excepción a la regla de perdida de crédito fiscal. Y así lo ha manifestado la Dirección del SII, el que señala que:<sup>86</sup>

El derecho a crédito fiscal constituye la regla general.

La norma del inciso primero del art. 23 N° 5 contempla la excepción (factura falsa).

---

<sup>83</sup> UGALDE PRIETO, RODRIGO. *Prueba de las obligaciones tributarias en el derecho tributario chileno*. Editorial Lexis Nexis. Año 2004. Pág. 71.

<sup>84</sup> ZAVALA. Ob. ya citada. Pág. 49.

<sup>85</sup> DUMAY. Ob. ya citada. Pág. 3.

<sup>86</sup> DUMAY. Ob. ya citada, Pág. 3

En los incisos segundo y tercero se contiene la norma de contraexcepción: Derecho a crédito no obstante la falsedad de la factura, en razón del medio de pago.

Entonces los incisos 2° y 3° del art. 23 N° 5 ( agregados al texto primitivo por la Ley N° 18.844 de 1989) nos señala Dumay “ se limitaron a establecer una norma de protección, en beneficio de los contribuyentes que de buena fe pudieren ser sorprendidos con facturas falsas, de modo que a través del pago mediante cheque nominativo, el contribuyente pudiere tener la tranquilidad de que su derecho a crédito fiscal no será afectado, ni aun en el caso que la factura en que se le recargo el tributo resultara ser falsa”<sup>87</sup>.

El mismo autor nos señala que la norma que se contiene en el numero 5 del articulo 23 del D. L. 825, ha sido interpretada en términos que no tienen relación alguna con la finalidad para la cual fue establecida, y que este criterio de interpretación se ha traducido en:

“a) en que el pago de la factura, mediante cheque nominativo, constituiría requisito del crédito fiscal, en circunstancias que para la procedencia el derecho a crédito fiscal la ley no exige el pago de la factura; b) en que solo los titulares de cuanta corriente bancaria pondrían ser contribuyentes del IVA, lo que importaría un a discriminación ilegal incompatible con las normas y principios constitucionales; c) en una privación ilegal de los medios de prueba que señala y reconoce la ley, todos los cuales habrían sido sustituidos por el cheque, como único medio de prueba idóneo; d) en una nueva definición de factura falsa, ya que pasaría a tener tal carácter, no aquella que la jurisprudencia judicial y administrativa ha definido, sino aquella que no ha sido pagada con cheque nominativo, etc.”<sup>88</sup>

Continúa el autor señalando que en su opinión la correcta interpretación de la norma es la siguiente:

“a) Cuando el Servicio formula una liquidación en que se impugnan facturas por falsedad material, pueden darse dos alternativas:

a.1) Que el contribuyente deduzca reclamación en la que rechaza la impugnación del Servicio, generándose un juicio tributario en el cual deberá establecerse la falsedad o autenticidad del documento.

---

<sup>87</sup> DUMAY. Ob. ya citada. Pág. 3.

<sup>88</sup> DUMAY. Ob. ya citada. Pág. 14.

Si bien lo que se resuelva sobre el documento podrá ser determinante para la procedencia o recazo de créditos fiscales, de modo que se trata de una controversia con consecuencias tributarias, lo concreto es que en el caso indicado, el hecho controvertido será la legalidad o falsedad de las facturas.

a. 2) Que el contribuyente, acepte la falsedad de las facturas impugnadas, pero reclame se derecho a conservar el crédito fiscal, de conformidad a lo dispuesto en los incisos segundo y tercero del N° 5 del art. 23 del DL. N° 825, lo que implica pago mediante cheque nominativo”<sup>89</sup>

Entonces, podemos decir que el contribuyente bajo ciertas circunstancias tiene derecho al crédito fiscal amparado en la factura falsa. El N° 5 del art. 23 del DL. dice que no darán derecho a crédito los impuestos recargados o retenidos en facturas falsas. Sin embargo, hay dos situaciones de excepción en que se permite al contribuyente hacer uso del crédito fiscal, no obstante que la factura en que se sustenta adolezca de la calificación de falsa. Estas situaciones se producen:

- I. Cuando el pago de la factura se ha efectuado con **Cheque Nominativo** de cuenta corriente del comprador o beneficiario del servicio y a nombre del emisor de la factura y se ha anotado por el librador al extender el cheque, el reverso del mismo, el numero de RUT del emisor de la factura y el numero de esta, y
  
- II. En el caso que se acredite que el impuesto ha sido **recargado y enterado** efectivamente en arcas fiscales por el vendedor.

A continuación pasaremos a analizar estas situaciones de excepción:

---

<sup>89</sup> DUMAY. Ob. ya citada. Pág. 15.

## **I. Pago con cheque (Circular N° 93 del año 2001)**

Es posible, siempre y cuando se cumplan los requisitos copulativos que el inciso 2° y siguientes del referido N° 5 establecen, que el IV recargado obtenido en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios u otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de dicho tributo, pueda ser usado como crédito fiscal por el contribuyente comprador o beneficiario del servicio.

El mecanismo contemplado en la norma que se analiza, elimina entonces, el efecto de pérdida del crédito fiscal, siempre y cuando, el receptor de la factura, adopte algunas medidas de prevención, y acredite, en el evento de producirse el rechazo de la factura, las circunstancias que la misma disposición prevé.

Es decir, el mecanismo contempla medidas de precaución o de prevención que debe tomar el contribuyente al momento de pagar la factura y antes de hacer uso del crédito fiscal, y otras que se deben acreditar en el evento de que la factura sea objetada por el Servicio con posterioridad al uso del crédito fiscal.

Estas **medidas de prevención** son:

- **Pagar la factura con un cheque nominativo a nombre del emisor de aquella.**

Al efecto cabe advertir, que la norma del inciso 2° letra a), del N° 5 del artículo 23 del DL. 825, exige para conservar el derecho a crédito fiscal, que el pago de la factura se haya efectuado con cheque nominativo, excluyendo por consiguiente, la posibilidad de que dicho requisito pueda acreditarse en los casos en que el pago se haya efectuado por un medio o documento distinto del cheque, como por ejemplo, con un vale vista, giro electrónico, pago en efectivo, etc.

Cheque nominativo es aquel en que se han tarjado las menciones “a la orden” y “o al portador”, y, que, por lo tanto, puede ser cobrado al Banco librado por ventanilla, solamente por aquella persona a cuyo nombre se extendió, o bien a través de su endoso en comisión de cobranza al Banco.<sup>90</sup>

---

<sup>90</sup> ZAVALA. Ob. ya citada. Pág. 50.

- **Girar el cheque en contra de la cuenta corriente bancaria de que sea titular la persona natural o jurídica que efectúa la compra o recibe el servicio.**

Es decir, el cheque de pago de la factura no puede provenir de una cuenta corriente bancaria de una tercera persona, distinta de aquella que ha realizado la compra o recibido el respectivo servicio.

- **Anotar, el girador del cheque al extenderlo, en el dorso de este documento, el numero de Rol Único Tributario del emisor de la factura y el número de esta.**

Se entiende cumplido el requisito cuando los cheques se otorguen por diferentes medios, como los computacionales, si tales datos se consigan en el anverso del cheque respectivo.

Con respecto a los resguardos que deben adoptar los contribuyentes al recibir facturas ha dicho la jurisprudencia en: Sentencia de la Corte de Apelaciones de Valdivia que condena a un contribuyente en el caso de facturas irregulares recibidas. (Fallo de 07.09.04. Recurso de Apelación Rol 325-2004) En lo medular, éste señaló en su sentencia que si un contribuyente da cumplimiento a los requisitos que prescribe el artículo 23 N° 5 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, le permite resguardar sus intereses y deslindar su responsabilidad en las operaciones realizadas.

**Requisitos que deben acreditarse a satisfacción del Servicio de Impuestos Internos, posteriormente, al producirse el rechazo del uso del crédito fiscal en un proceso de fiscalización llevado adelante por este organismo, por adolecer la respectiva factura de falta de fidedignidad o ser falsa o no cumplir con los requisitos legales y reglamentarios o haberse emitido por quien resulta no ser contribuyente del IVA:**

1. Que la factura fue pagada con un cheque nominativo a nombre del emisor de ella.
2. Que en el reverso del cheque se anoto por el librador el número de Rol Único tributario del emisor de la factura y el número de esta. Las dos

circunstancias anteriores podrán acreditarse acompañando el original del cheque o una fotocopia de este autorizada por el Banco librado.

3. Que el cheque se giro en contra de una cuenta corriente bancaria del comprador o beneficiario del servicio.
4. Que el cheque se pago al emisor de la factura, directamente o por intermedio de un Banco al cual se le endoso en comisión de cobranza. Este requisito y el anterior se probaran con un certificado del Banco librado.
5. Que la cuenta corriente bancaria en contra de la cual se giro el cheque, se encontraba registrada en la contabilidad del comprador o beneficiario del servicio, a la fecha de la emisión del cheque referido.
6. Que el cheque girado se anoto oportunamente en la contabilidad del comprador o beneficiario del servicio. Este presupuesto y el anterior solo se exigirán si el contribuyente esta obligado a llevar contabilidad completa o simplificada, y se demostraran exhibiendo los respectivos libros de contabilidad.
7. Que la factura en virtud de la cual el comprador o beneficiario del servicio, cumple con las obligaciones formales establecidas por las leyes, reglamentos e instrucciones del Servicio. Esta circunstancia se acreditara acompañando la factura que se objeta.

Para aplicar estas normas de excepción debe tenerse presente, que respecto de las facturas que no cumplan con los requisitos establecidos en las leyes, reglamentos o instrucciones del SII, es preciso distinguir entre aquellos requisitos formales o de forma, que constan o deben constar en la factura misma y por ende, **pueden ser verificados** por los receptores de las facturas mediante un simple examen de ellas y aquellos requisitos que **no pueden verificarse** con el solo examen del documento. La falta de los requisitos señalados en primer termino, no pueden subsanarse mediante el mecanismo que contemplan los incisos 2° y 3° del N° 5 del articulo 23, en estudio, y por el contrario, para acogerse a los beneficios de estos incisos el contribuyente debe acreditar que la factura cumple con ellos. De manera que el solo incumplimiento de aquellos requisitos mencionados en segundo termino puede hacer operar el mecanismo establecido por la Ley para que no se pierda el crédito fiscal.

Las **obligaciones formales** o de forma que deben cumplir las facturas objetadas son, por ejemplo: número, timbre, nombre completo del emisor, Rol Único Tributario del emisor, dirección del establecimiento, giro del negocio, fecha de la emisión, nombre del comprador, Rol Único Tributario del comprador, dirección del comprador, detalle de la operación, recaro separado del impuesto, condiciones de la venta, dimensiones mínimas, color blanco del papel, fondo impreso, nombre del documento (factura), recuadro rojo, Unidad del Servicio en que debe efectuarse el timbraje, etc.

Debe advertirse que la falta de fidelidad de los requisitos formales que aparecen en el documento no hace perder el beneficio de que se trata, siempre que este revestido de una apariencia razonablemente creíble, como puede ocurrir en el caso en que el documento haya sido timbrado con un cuño falso pero que deja una seña en el documento semejante al verdadero.

En estos casos, sin perjuicio de lo señalado en el Capítulo IV de Circular N° 93 del 2001, la actuación fiscalizadora se limitará al registro de los documentos en las Bases de Datos del Servicio y a verificar que se cumplen realmente las condiciones exigidas por el N° 5 del artículo 23 de la Ley del IVA.

#### 8. Que materialmente la operación y su monto sean efectivos.

Cuando existan hechos o circunstancias de los cuales se desprendan presunciones serias que pongan en duda que la operación realmente se realizó o sobre la efectividad de su monto, el Servicio podrá requerir que el contribuyente acredite que real y verdaderamente se efectuó la transacción de que da cuenta la respectiva factura y por el valor en ella consignado, probando diversas circunstancias de hecho, según el caso, tales como: transporte de los bienes, guías de despacho si las hubiere, ingreso a bodega, detalle de las ventas de las mercaderías anotadas en la factura o su existencia en el inventario, etc., y cualquiera otra circunstancia conducente a demostrar, por los medios de prueba instrumental y pericial que la Ley establece, que el hecho gravado y su valoración son efectivamente los que figuran registrados en la factura cuya aclaración se solicita.

El requerimiento para que se acredite la efectividad material de la operación y de su monto debe estar contenido en una citación que el Servicio debe notificar al contribuyente, en la cual debe precisarse o individualizarse las facturas, las operaciones y los montos que se exige que el contribuyente pruebe.

Para dar curso a la citación, el Jefe de Grupo o el Jefe del Departamento de fiscalización Regional, deberá verificar que en estas se consignen específicamente los antecedentes relacionados con la efectividad material de la operación y de su monto, que se exige acreditar al contribuyente.

Finalmente y de acuerdo a la normativa vigente, se deja establecido que el mecanismo destinado a permitir el uso del crédito fiscal que consta de facturas no fidedignas o falsas no se aplica cuando el comprador o el beneficiario del servicio han tenido conocimiento o participación en la falsedad de la factura.

En consecuencia, no son llamados al uso del beneficio que se comento quienes han tenido conocimiento o participación como autores, cómplices o encubridores en los actos constitutivos de la falsedad material o ideológica de a factura.

Se debe entender que el comprador o beneficiario del servicio ha tomado conocimiento de los hechos señalados cuando este ha sabido el carácter irregular del documento, y que ha tenido participación en ellos, cuando ha desempeñado una conducta relacionada con la falsificación formal o ideológica de la factura.

Por consiguiente y de acuerdo a lo expresado, se entrega a los contribuyentes un mecanismo idóneo para ponerse a resguardo de la eventual pérdida del derecho a usar el crédito fiscal, particularmente cuando estos adquieren bienes y servicios de proveedores no habituales o desconocidos. En efecto, la mera adopción de las medidas de prevención y el cumplimiento y prueba de los otros requisitos que se han comentado, los pondrá automáticamente a cubierto de la sanción civil que implica la pérdida del crédito fiscal.

Con todo, debe hacerse presente que la existencia de este mecanismo no impide ni entorpece en forma alguna la acción del Servicio en la investigación y sanción de la evasión y del fraude tributario y que para que el contribuyente pueda beneficiarse con su aplicación, es indispensable que haya actuado de buena fe, y que no haya tenido conocimiento ni participación en la falsedad de las facturas.

Dumay, sobre este punto postula que “Si el liquidador sostiene que determinadas facturas son falsas, a el le corresponderá acreditarlo.

Si se acredita la falsedad de las facturas y el contribuyente pretende, no obstante, conservar su derecho acreditado, sosteniendo que cumple con los requisitos de los incisos 2° y 3° del N° 5 del artículo 23, la prueba del cumplimiento de tales requisitos compete al contribuyente”<sup>91</sup>.

---

<sup>91</sup> DUMAY. Ob. ya citada. Pág. 15.

Ahora bien tratándose de la falsedad ideológica de la factura, el autor, señala que el cheque nominativo es irrelevante, “puesto que no constituye un medio de prueba idóneo o definitivo para establecer la inexistencia o realidad de la operación y no tiene cabida como argumento para conservar el crédito, si se demuestra la falsedad”. Y agrega, que ello, como consecuencia de la necesaria confabulación entre el contribuyente vendedor y el receptor, posterior titular del crédito, lo excluye de la posibilidad de buena fe. Agrega, que “se trata, en otros términos de una simulación, que necesariamente compromete la participación del contribuyente al cual se dirige la liquidación por la cual se cuestiona el crédito y que al ser reclamada da lugar a la controversia judicial”<sup>92</sup>

### **Procedimiento para la aplicación del mecanismo contemplado en el N° 5 del artículo 23 del DL. N° 825.**

Ante la presencia de facturas que aparezcan como falsas, los fiscalizadores deben seguir el procedimiento contemplado en la **Circular N° 60, de 2001**.

El contribuyente podrá rechazar las imputaciones del Servicio o asilarse en lo dispuesto en los incisos 2° y 3° del N° 5 del art. 23, citado, en cuyo caso, deberá acreditar las circunstancias señaladas anteriormente en estas instrucciones, según proceda.

En esta situación los fiscalizadores verificarán si se cumple con los requisitos señalados en los párrafos B.1 al B.7, y si estiman necesario pedirán, además, que se acredite por el contribuyente la efectividad material de la operación y su monto.

En caso de considerarse que procede la utilización del crédito fiscal por cumplirse los requisitos ya señalados, se dejara constancia circunstanciada de todo lo obrado en el Acta de Conciliación, y en caso contrario, se practicarán las liquidaciones que correspondan.

Se recuerda, en todo caso, que la circunstancia de haber tenido el contribuyente conocimiento de las irregularidades o participación en ellas, lo priva de hacer uso de los beneficios contemplados en las normas señaladas, no pudiendo aprovechar el crédito fiscal.

---

<sup>92</sup> DUMAY. Ob. ya citada. Pág. 21.

## **II. Prueba del que el IVA ha sido recargado y pagado (Circular N° 93 del 2001)**

Conforme a lo dispuesto en el inciso penúltimo del N° 5 del artículo 23, ya citado, se elimina el efecto de pérdida del derecho acreditado fiscal del IVA recargado o retenido en facturas no fidedignas o falsas que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios o que han sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes del tributo, pero que dan cuenta de operaciones reales, cuando se acredita que el impuesto ha sido recargado y enterado efectivamente en arcas fiscales por el vendedor.

Para los efectos de utilizar el crédito fiscal de acuerdo al citado inciso penúltimo del N° 5 del Artículo 23 del DL.825, se requiere acreditar la concurrencia de los siguientes requisitos copulativos:

- **Que el impuesto ha sido recargado separadamente en la factura respectiva.**

La prueba de que se recargo en impuesto solo puede emanar de la propia factura y, por consiguiente, el requisito que se exige acreditar deberá cumplirse exhibiendo la correspondiente factura (artículo 69 del Reglamento de la Ley del IVA).

- **Que el vendedor ha enterado efectivamente en arcas fiscales el impuesto recargado en la factura.**

-

El contribuyente deberá proporcionar al Servicio, todos los elementos de prueba, como: libros de contabilidad, documentos, declaraciones juradas, etc., tanto los que deben obrar en su poder, como los que se encuentran en manos de su vendedor, que sean necesarios para verificar la concurrencia de este requisito.

Señala la referida Circular N° 93, que para efectuar la comprobación del requisito que se comenta, deberá auditarse la declaración del IVA correspondiente al mes de emisión de la factura impugnada, verificando en primer lugar, que ella ha sido incluida en dicha declaración, la cual debe contener todos los elementos para establecer correctamente el impuesto a pagar o el remanente de crédito resultante, prestando especial atención a la corrección y procedencia de los créditos y débitos fiscales, y, como es obvio, a que el impuesto correspondiente haya sido enterado efectivamente en arcas fiscales, cuando en el periodo haya resultado impuesto a pagar.

Sobre esta exigencia señala Ugalde, que en su opinión para establecer el cumplimiento de este requisito, bastara exhibir el Formulario 29, presentado por el vendedor en que conste la declaración del debito fiscal correspondiente a la factura de que se trata y el Folio del Libro de Compraventas IVA en el cual conste el registro de la factura respectiva<sup>93</sup>.

## **6. LA FACTURA FALSA COMO MEDIO DE COMISION DEL DELITO TRIBUTARIO**

Analizados ya los elementos del delito en general y particularmente los del delito tributario, cabe adentrarnos ahora al estudio de los delitos tributarios relacionados con el uso de facturas falsas y que son los que con mayor frecuencia comenten los delincuentes tributarios, en este sentido estimamos que los principales delitos relacionados con el empleo de facturas falsas y a cuyo estudio nos avocaremos a continuación son aquellos previstos y sancionados en el artículo 97 N° 4 incisos 1°, 2° y 3° del Código del ramo y en el inciso final del referido numero.

El artículo 97 del Código Tributario dispone en su encabezado: *“Las siguientes infracciones a las disposiciones tributarias serán sancionadas en la forma que a continuación se indica”*, de esta manera, este artículo contiene actualmente 25 números en los que se consagran distintas infracciones, algunas de ellas con carácter meramente administrativo, y otras constituyen derechamente delitos, entre los cuales se encuentran los delitos que estudiaremos.

### **6.1. Delito del inciso 1° del artículo 97 N° 4.**

Dispone el artículo 97 N° 4 inciso 1°: *“ Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda o la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas, la adulteración de balances o inventarios o la presentación de*

---

<sup>93</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 91. Para este autor, las instrucciones de la Circular N° 93 van mas allá de lo que establece la ley y, dan a entender, que se deben verificar los créditos fiscales (o sea las compras y los servicios recibidos) del vendedor del contribuyente que esta sujeto a revisión. Y este criterio de la Circular para el profesor Ugalde, significa hacer responsables a los contribuyentes del IVA del hecho ajeno y desconocer el claro tenor del inciso penúltimo del N° 5 del artículo 23 del DL N° 825.

*estos dolosamente falseados, el uso de boletas, notas de debito, notas de crédito o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores, o el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del valor del tributo eludido y con presidio en sus grados medio a máximo”*

Como se puede apreciar el inciso 1° describe una serie de conductas distintas, que el legislador estimo necesario sancionar, todas las cuales se contiene en una misma norma y todas con el mismo grado de disvalor o reproche.

En consecuencia y teniendo en consideración lo expuesto a continuación se analizarán los distintos delitos tributarios contenidos en el inciso 1° del artículo 97 N° 4 del Código Tributario.

#### **6.1.1. Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda.**

##### a) La Acción.

Como se puede apreciar en este tipo el legislador no expreso cual es el verbo rector, sin embargo como aclara Kogan “es indudable que quien declara en forma maliciosamente incompleta o falsa solo puede ser sancionado desde que su declaración se exterioriza mediante la respectiva presentación al Servicio de Impuestos Internos, ya que solo desde ese instante ella puede inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda. La conducta penada por la ley es, pues, la presentación de una declaración maliciosamente incompleta o falsa”<sup>94</sup>

El verbo “presentar”, significa según el Diccionario de la RAE, “hacer manifestación de una cosa, ponerla en presencia de uno”, en el caso que nos interesa por regla general es el contribuyente el que hace manifiesta o pone en presencia del SII la determinación de impuestos que el mismo hace, por ello se dice que en nuestro sistema tributario se basa en la auto declaración o auto determinación de impuestos que hacen los mismos contribuyentes. Al respecto, apunta la autora ya citada que, “el hecho que el legislador se haya referido a “las declaraciones”, no significa de manera alguna, que sea un elemento del tipo la pluralidad de aquellas. Basta, en efecto, la presentación de una

---

<sup>94</sup> KOGAN. Ob. ya citada., Pág. 97.

declaración que reúna las condiciones señaladas en la descripción legal para que se entienda configurado el delito”<sup>95</sup>

b) La Conducta Típica.

En este sentido, para determinar que en el caso concreto se configure este delito deben verificarse si concurren los siguientes requisitos:

1. Que se haya presentado una declaración.

En efecto, como ya lo señalamos se requiere necesariamente que realice la acción de presentar, es decir, que se exteriorice la voluntad del sujeto activo del delito mediante la comunicación o manifestación que se hace de los elementos para la determinación de un impuesto. Y en consecuencia, “NO se configura el delito si la declaración se confecciona y no se presenta”<sup>96</sup>

Importante, resulta entonces tener presente para efectos de definir lo ue debemos entender por declaración, algunas normas contenidas en el Libro Primero del Código tributario, titulado “De la administración, fiscalización y pago” y específicamente las normas contenidas en el Título II, titulado “De la declaración y plazos de pago”, que contienen normas que regulan el objeto de la declaración, la forma y ante quien se presentan estas. Es así, como el artículo 29 dispone que “*La presentación de declaraciones con el objeto de determinar la procedencia o liquidación de un impuesto, se hará de acuerdo con las normas legales o reglamentarias y con las instrucciones que imparta la Dirección incluyendo toda la información que fuere necesaria*”, y este artículo debemos complementarlo con lo dispuesto en el artículo 30, que en cuanto a la forma en que se presentan dichas declaraciones, exige que se haga en forma escrita, ya sea en papel u otros medios que permitan la lectura a través de medios tecnológicos.

Sobre la base de lo anterior el Servicio ha estimado o entiende que el concepto declaración que forma parte de la figura típica, es todo aquel escrito contenido en

---

<sup>95</sup> KOGAN. Ob. ya citada. Pág. 97.

<sup>96</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 11.

papel o medio tecnológico que permita su lectura, que se presenta con el objetivo de determinar la precedencia o liquidación de un impuesto.<sup>97</sup>

2. Que la declaración presentada sea falsa o incompleta.

Se entiende, según la opinión de los autores que una declaración es falsa cuando en ella se consignan datos o antecedentes faltos de realidad o veracidad. Es incompleta en el caso que los datos o antecedentes contenidos en ella, aun cuando sean reales o veraces, no correspondan a la totalidad de los que debieron consignarse en la declaración.<sup>98</sup>

Estimamos enseguida que es justamente la falsedad y la calidad de incompleta, lo que confiere a la declaración la potencialidad o aptitud para inducir a la liquidación de un impuesto inferior, o sea, estos, serían los medios a través de los cuales se pretende obtener la evasión de un impuesto. Luego, la diferencia entre una declaración falsa e incompleta, es que mientras la primera no contiene datos veraces, la segunda los contiene de manera parcial, es decir no los incluye todos.

El autor Ugalde Prieto agrega que esta falsedad puede ser tanto material como ideológica.<sup>99</sup>

3. Que exista malicia en la presentación de la declaración falsa o incompleta.

Ugalde estima que la concurrencia de este requisito significa que, “el contribuyente debe haber incurrido en ellas con el propósito definido de privar al Fisco de percibir los impuestos que le corresponden”. Se trata, en consecuencia del llamado “dolo específico”, al que entendemos como un elemento subjetivo del tipo penal que no puede faltar y que se traducirá en la intención positiva de hacer una determinación de un impuesto inferior.

Se trata de que aquí el sujeto activo del delito tiene pleno conocimiento de estar presentando una declaración falsa o incompleta para lograr un impuesto inferior y plena voluntad de realizar tal acto, no existiendo error. Concordamos con Zavala, quien señala que la concurrencia de la malicia significa que el sujeto del delito “actúe en forma

---

<sup>97</sup> Manual del Servicio de Impuestos Internos.

<sup>98</sup> KOGAN. Ob. ya citada. Pág. 98.

<sup>99</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 11.

dolosa, esto es, que de su parte exista mala fe, intención de engañar y de perjudicar al Fisco”<sup>100</sup>

Sin perjuicio de nuestra opinión, es útil recordar en este punto las reflexiones acerca del dolo en materia tributaria y que hicieramos en el Capítulo II de nuestro trabajo, y en que señalamos el criterio del Servicio de Impuestos Internos, para quien la malicia es un elemento subjetivo que debe revestir la conducta y se le debe entender como sinónimo de dolo, agregando el Servicio, para fundamentar su postura, que el propio Código Penal en su artículo 2° hace sinónimas tales expresiones, al establecer que las acciones u omisiones cometidas con dolo o malicia importarían un delito, y a su vez, el Código Tributario también emplea indistintamente las expresiones dolo o malicia, como ocurre en el propio artículo 97 N° 4 inciso 1° del Código Tributario.

4. Que, este tipo de declaración pueda inducir a la liquidación de impuesto inferior.

En opinión de la Doctrina el uso de esta expresión “revela que al legislador le es indiferente que el sujeto activo haya conseguido o no el fin que se ha propuesto. Basta que la declaración tenga una potencialidad de inducir a la liquidación de un impuesto inferior, aunque en definitiva no se produzca perjuicio fiscal, para que el delito se entienda típicamente perfecto”<sup>101</sup>

Se trata, entonces de un delito de acción que se consuma de manera inmediata por la sola presentación de la declaración falsa o incompleta que tenga esta aptitud.

Según el autor Ugalde esta exigencia debemos relacionarla con el artículo 105 del Código tributario, según el autor “esta norma permite concluir que solo podrá haber sanción cuando se determine un monto real y concreto de tributos eludidos”<sup>102</sup>.

c) Los Sujetos.

---

<sup>100</sup> ZAVALA. Ob. ya citada. Pág. 82.

<sup>101</sup> KOGAN. Ob. ya citada. Pág. 98.

<sup>102</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 12.

El sujeto pasivo o víctima del delito en este caso, como en todos los delitos tributarios es el Fisco de Chile, es decir, el Estado como titular de derechos y obligaciones susceptibles de apreciación pecuniaria.

En cuanto al sujeto activo, en principio se ha entendido por la Doctrina penal, que la acción puede ser realizada por cualquier persona, sin embargo en algunos casos el legislador y tratándose de ciertos delitos ha exigido una calidad especial en el sujeto activo. En general, cuando la ley penal no requiere la concurrencia de una calidad especial en el sujeto, simplemente se limita a usar la expresión “el que”, pero a veces si exige una determinada calidad en el sujeto, como ocurre por ejemplo en el caso del artículo 97 N° 4 inciso 2°, en el que el sujeto activo solo puede ser el contribuyente afecto al Impuesto a las Ventas y Servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo.

En el caso de este delito, la ley tributaria no ha exigido ninguna calidad especial para cometer el delito por lo que podría cometerlo cualquiera, es decir, el contribuyente contadores y terceros.

Si bien es cierto, que por regla general y en forma mayoritaria será el contribuyente quien presenta estas declaraciones para determinar un impuesto inferior, cabe siempre la posibilidad que este contribuyente se coluda con otros sujetos, de manera tal que sean estos quienes presenten las declaraciones. De esta manera, al tratarse de un tipo de sujeto indiferente, se hace mas difícil la comisión del delito por mas de una persona y se evita la impunidad de quienes se asociaron con el propósito de dañar el patrimonio fiscal.

En este caso se encuentran los contadores y otros terceros que no tengan la calidad de contribuyentes. Sin embargo, con respecto al contador, algunos podrían sostener que no puede ser sancionado por este tipo, pues en este caso se configuraría el delito del artículo 100 del Código Tributario, que sancionaría este tipo de conductas. No obstante, estimamos que esta interpretación es errada, por cuanto adolece de un análisis parcial de la norma del artículo 100, pues es esta misma norma la que dispone que si al contador le corresponde una pena mayor como coparticipe del delito del contribuyente, se aplicara esta ultima. En consecuencia, y teniendo presente las penas que establece el artículo 97 N° 4 inciso 1° del Código, que son de mayor gravedad que las del artículo 100, si el contador es coparticipe, ya sea como coautor o cómplice, corresponde sancionar al contador por los delitos contemplados en el artículo 97, ya citado.

Con respecto a los terceros que no son contribuyentes, cabe señalar que perfectamente pueden ser sujetos activos del delito, por cuanto la ley no exige la calidad de contribuyente y cuando su intención es exigirla siempre lo expresa y además entender lo contrario significaría favorecer o inducir a que el contribuyente infractor se concerte con terceros para que sean estos los que presenten la declaración, favoreciendo en definitiva al evasión de los tributos y alentando la impunidad de los terceros, que alegarían que no tienen la calidad de contribuyentes.

d) Las Penas.

Cabe señalar que el artículo 97 N° 4 inciso 1°, establece una pena privativa de libertad y una pena pecuniaria:

Pena privativa de libertad: presidio menor en sus grados medio a máximo, es decir una pena desde 541 días a cinco años.

Pena pecuniaria: multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del valor del tributo eludido.

**6.1.2. La omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas.**

a) La Acción.

Nos encontramos en este caso, en presencia de una conducta de carácter omisiva, se trata de una inactividad del sujeto activo y no de una actividad, concretamente no registrar los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas.

En este caso el verbo rector es el “omitir”, que se entiende como el dejar de hacer algo y en el caso especial de este delito se traduce en dejar de hacer algo a lo que se esta obligado, que en la especie consiste en llevar una contabilidad fidedigna.

b) La Conducta Típica.

En este caso los requisitos para que se configure este delito son:

1. Que, se hay adquirido, enajenado o permutado mercaderías o se realice otra operación gravada.

La contabilización de una operación, supone que esta se haya realizado, aunque esto no siempre sea así, ya que a veces los contribuyentes registran operaciones inexistentes con el fin de defraudar al Fisco. Es, por ello que a través de esta figura se pretenden sancionar todas aquellas maniobras, que tienen por objeto defraudar al Estado, y que consisten en ocultar las operaciones por la vía de no contabilizarlas.

Se comprende dentro de la figura, todos los objetos de las operaciones que generalmente se registran en los libros de contabilidad, que por regla general serán las mercaderías, o sea los bienes corporales muebles que son objetos de comercio, dejando bajo la expresión “otras operaciones” cubiertos todos los demás objetos que pueden consistir en servicios de distinta naturaleza y que no se identifiquen con un objeto material.

Se comprenden también las distintas formas en que una mercadería ingresa o sale del patrimonio, ya sea una compra, donación, dación en pago, una enajenación, que consiste en transferir el dominio o constituir otro derecho real a favor de un tercero, por ejemplo una prenda, y permutar, esto cambiar un bien por otro.

2. Que, se haya omitido registrar en los libros de contabilidad las operaciones señaladas en el punto anterior.

En opinión de los autores se “sanciona el hecho de omitir en los libros de contabilidad los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas, es decir, el hecho de no registrar en los libros de contabilidad que el contribuyente esta obligado a llevar las operaciones realizadas dentro giro, anotaciones que deberán hacerse normalmente a medida que se desarrollen las operaciones”<sup>103</sup>

Se exige entonces que se tenga la obligación de contabilizar las operaciones señaladas, o sea se deja de hacer algo que es obligatorio.

En este sentido, se dice que “esta conducta se sanciona especialmente por el legislador, por cuanto ella constituye un riesgo cierto para la evasión de los impuestos,

---

<sup>103</sup> KOGAN. Ob. ya citada. Pág. 107.

toda vez que la omisión de estas operaciones, significara disminuir la base imponible de los impuestos tales como el IVA e incluso el impuesto a la renta”<sup>104</sup>. A esta reflexión del Servicio, cabe agregar la opinión de Kogan, que nos dice que “por tratarse de un delito de peligro, su consumación no implica la lesión del bien jurídicamente protegido. Aun cuando el sujeto activo no consiga el fin que se ha propuesto el legislador sanciona su conducta por constituir una amenaza, una posibilidad inmediata de menoscabo del interés fiscal”<sup>105</sup>

### 3. Que la omisión haya sido maliciosa.

En este punto nos remitimos a lo señalado respecto a la malicia en el delito anterior. Agregando la opinión de Dumay, citado por Ugalde, “Las anotaciones indebidas en los libros de contabilidad no configuran este delito; esta figura solo opera cuando se dejan de consignar, se omiten maliciosamente, los asientos relativos a las mercaderías adquiridas o enajenadas”<sup>106</sup>

#### c) Los Sujetos.

El sujeto pasivo de este delito es Fisco de Chile.

Sujeto activo del delito, será solo el contribuyente obligado a llevar contabilidad. Por lo tanto, como dice Ugalde, “este requisito debe relacionarse con el artículo 17 del Código Tributario y 68 de la Ley de Impuesto a la Renta, que son las normas que señalan quienes deben llevar contabilidad”<sup>107</sup>

### **6.1.3. La adulteración de Balances o Inventarios.**

#### a) La Acción.

Se sanciona en este delito la conducta de adulterar, y el Diccionario de la RAE, define adulterar, como “viciar, falsificar alguna cosa”, por lo que en el caso de este delito debemos entender que la adulteración puede producirse porque se consignan o

---

<sup>104</sup> Manual del Servicio de Impuestos Internos.

<sup>105</sup> KOGAN. Ob. ya citada. Pág. 106.

<sup>106</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 16.

<sup>107</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 16.

anotan datos falsos, es decir, irreales o ficticios o porque se altera materialmente el balance o inventario. Como nos dice el Servicio, “En otras palabras, debemos entender que puede haber un adulteración material o un adulteración ideológica, ambos casos suponen el introducir datos ficticios, con la diferencia que la adulteración material importa una modificación física del documento”<sup>108</sup>

b) La Conducta Típica.

Los requisitos para se configure este delito son:

1. Que, exista la obligación de realizar balance o inventario.

Esta obligación de los contribuyentes la encontramos en el artículo 35 del Código Tributario, que dispone que junto con sus declaraciones, los contribuyentes sujetos a la obligación de llevar contabilidad presentaran los balances y copias de los inventarios con la firma de un contador.

2. Que, los balances o inventarios se encuentren adulterados.

Es necesario que los balances o inventarios sean objeto de una adulteración, la que puede ser carácter material o ideológico. Señala un autor que “un balance o inventario estarán adulterados en cualquier caso en que se consigne en ellos algún dato falso, es decir, engañoso, fingido, simulado, falso de realidad o veracidad”<sup>109</sup>

Se ha dicho respecto a este tipo, que “no se requiere para configurar el delito que el balance o inventario sean presentados al SII. Sin embargo si las inexactitudes que constan en los balances o inventarios se deben a caso fortuito o fuera mayor, no existe delito”<sup>110</sup>. Se trata por consiguiente, de un delito de peligro, por cuanto se entiende consumado por el solo hecho de consignar en el balance o inventario un dato falso o carente de veracidad, sin que sea necesario el efectivo perjuicio al patrimonio fiscal.

---

<sup>108</sup> Manual de Servicio de Impuestos Internos.

<sup>109</sup> KOGAN. Ob. ya citada. Pág. 108.

<sup>110</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 17.

c) Los Sujetos.

El sujeto pasivo del delito es el Fisco de Chile.

El sujeto activo será por regla general el contribuyente y también los contadores y terceros no contribuyentes.

#### **6.1.4. La presentación de balances o inventarios dolosamente falseados.**

a) La Acción.

El verbo rector de la figura en cuestión será “presentar”. “Presentar”, según el Diccionario de la RAE, significa hacer manifestación de una cosa, ponerla en presencia de uno.

En este caso nos encontramos con una conducta activa del contribuyente quien presenta el inventario o balance, ya sea producto de una fiscalización del Servicio o como consecuencia de una presentación voluntaria, sin que medie una fiscalización.

No requiere para su consumación un daño efectivo al interés fiscal, se trata por tanto de un delito de peligro.

b) La Conducta Típica.

Los requisitos para que se configure este delito son:

1. Que exista la obligación de presentar balance o inventario

Se requiere, por consiguiente que se trate de un contribuyente obligado a presentar balances o inventarios, obligación que como ya lo señalamos emana de los artículos 35 y 17 del Código Tributario.

2. Que el balance o inventario haya sido dolosamente falseado.

Es, decir se exige que el balance o inventario contenga datos falsos, carentes de veracidad o que no correspondan a la realidad<sup>111</sup>.

En este punto, conviene destacar que las expresiones adulterar o falsear son sinónimas, tanto así que el Diccionario de la RAE, define falsear, como el adulterar, corromper o contrahacer un a cosa material o inmaterial”. Por consiguiente y empleando los conceptos anteriores, podemos distinguir una falsedad material y otra ideológica.

### 3. Que, se presente el balance o inventario.

El autor Ugalde, respecto de este delito nos dice que se requiere para que configure que la obligación del contribuyente de presentar balances o inventarios, se haya cumplido, esto es, que el balance o inventario se haya presentado al Servicio de Impuestos Internos<sup>112</sup>.

Sin embargo, al examinar esta figura penal, puede alguien preguntarse ante quien debe hacerse la presentación para que se consume el delito, lo que se resuelve analizando la propia naturaleza del delito.

Ha estimado el Servicio sobre este punto, que en este caso resulta importante tener en cuenta que la presentación del balance o inventario tiene incidencia tributaria como uno de los tantos elementos que se pueden considerar a la hora de determinar la obligación tributaria y los impuestos a pagar, en consecuencia, la presentación es la que se hace ante el Servicio de Impuestos Internos, por cuanto, este es el organismo al que le corresponde la fiscalización de las disposiciones tributarias e impuestos, por ello la presentación de un balance falseado ante un banco para obtener un crédito, por ejemplo, no configuraría este delito.<sup>113</sup>

Se agrega a lo anterior, que no es imprescindible, que el balance o inventario se acompañe a una declaración; puede acompañarse a cualquiera presentación que se efectúe ante el Servicio<sup>114</sup>.

### 4. Que, el balance o inventario sea dolosamente falseado.

---

<sup>111</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 17.

<sup>112</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 17.

<sup>113</sup> Manual del Servicio de Impuestos Internos.

<sup>114</sup> KOGAN. Ob. ya citada. Pág. 109.

Se requiere que el sujeto que realiza estas conductas, proceda en forma dolosa “esto es, que de su parte exista mala fe, intención de engañar y perjudicar al Fisco”<sup>115</sup>

Compartimos la opinión de Ugalde en relación a este delito, quien señala “En relación a este tipo penal hay que destacar la diferencia que existe en cuanto al delito de adulteración de balance o inventario previamente, analizado, ya que en la figura de presentación de balances o inventarios dolosamente falseados, el tipo penal contiene expresamente la exigencia de dolo. Por lo tanto, no basta el dolo genérico del artículo 1° del Código Penal, como si podría sostenerse que basta para configurar el delito de adulteración de balances o inventarios”<sup>116</sup>

Pero como ya lo señalamos el capítulo II de este trabajo, en relación al dolo en materia tributaria, hay diversas opiniones, es así, como el Servicio, respecto a esta referencia del tipo al dolo, expresa “Acá, como en todos los delitos se requiere que concurra dolo, que en la especie se traducirá en que el agente o sujeto activo del delito tendrá como cimiento de la falsedad de estos documentos y que voluntariamente decidirá presentarlos ante el Servicio de Impuestos Internos, con el claro propósito de evadir impuestos”<sup>117</sup>.

A juicio de la autora Olga Kogan, “esta expresa referencia al dolo obliga, si, al juez, a conceder especial atención a la prueba de dicha disposición anímica, no pudiendo bastarse con la presunción de dolo establecida en el artículo 1° del Código Penal”<sup>118</sup>

### c) Los Sujetos.

El sujeto pasivo del delito es el Fisco de Chile.

El sujeto activo del delito será el contribuyente obligado a presentar balances o inventarios ante el Servicio de impuestos Internos.

---

<sup>115</sup> ZAVALA. Ob. ya citada. Pág. 82.

<sup>116</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 17.

<sup>117</sup> Manual del Servicio de Impuestos Internos.

<sup>118</sup> KOGAN. Ob. ya citada. Pág. 109.

### **6.1.5. El uso de boletas, notas de debito, notas de crédito o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores.**

#### a) La Acción.

El verbo rector de esta figura es el “usar”, que según el Diccionario de la RAE, significa “hacer servir un cosa para algo”.

Se trata de un delito de acción, que se traduce en un actuar positivo del agente, en este caso, el hecho de otorgar por una operación gravada un factura o boleta que se había emitido con ocasión de una operación distinta.

Señala Ugalde que en este tipo penal “se sanciona la utilización doble de los citados documentos, los que, por su propia naturaleza, solamente pueden ser utilizados en una oportunidad”<sup>119</sup>

Dumay señala, que “La relevancia penal que se da en esta conducta, se explica por ser las boletas el resguardo mas fiel del cumplimiento del tributo a que se refiere. Por esta razón el Código Tributario sanciona la conducta que analizamos con prescindencia de que, en definitiva, no haya existido perjuicio al interés fiscal por haberse contabilizado las ventas a que se refieran las boletas o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores”<sup>120</sup>

#### b) La Conducta Típica.

Los requisitos de esta conducta típica son:

1. Que, exista la obligación de emitir la boleta, notas de debito, notas de crédito o facturas.

En este punto, cabe tener presente el artículo 88 del Código Tributario, que dispone la obligación de industriales, agricultores y otras personas consideradas vendedores por la ley sobre Impuesto a las ventas y Servicios, como así también los importadores, distribuidores y comerciantes mayoristas, de emitir facturas o boletas por las transferencias y operaciones que realicen.

---

<sup>119</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 18.

<sup>120</sup> DUMAY. Ob. ya citada. Pág. 171.

También es importante tener presente al DL. N° 825 que establece el impuesto a las ventas y servicios, que expresamente consagra la obligación de estos contribuyentes de emitir boletas, notas de débito, notas de crédito o facturas, en los distintos casos que se encarga de regular.

2. Que estos documentos se hayan usado en operaciones anteriores.

Este requisito significa que en el caso concreto el fiscalizador deberá verificar que efectivamente el documento respectivo se ha utilizado a lo menos dos veces.

Como agrega Kogan, “Ello significa que incurre en este delito el contribuyente, que en lugar de emitir la factura o boleta correspondiente a una operación gravada, otorga al cliente una factura o boleta que había emitido en una operación anterior”<sup>121</sup>.

c) Los Sujetos.

El sujeto pasivo es el Fisco de Chile.

Solo pueden ser sujetos activos de este delito los contribuyentes obligados a emitir los documentos tributarios señalados.

#### **6.1.6. El empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto.**

a) La Acción.

En este delito el verbo rector es “emplear” que de conformidad al Diccionario de la RAE, significa “hacer servir las cosas para algo”.

Nos encontramos frente a un delito de acción, que implica una conducta positiva del sujeto, consistente en “el empleo de otros procedimientos dolosos”.

Al igual que los demás tipos analizados, y siguiendo a Kogan<sup>122</sup>, podemos decir que se trata de un delito de peligro, ya que no es elemento del tipo el perjuicio efectivo del patrimonio fiscal.

---

<sup>121</sup> KOGAN. Ob. ya citada. Pág. 110.

<sup>122</sup> KOGAN. Ob. ya citada. Pág. 113.

b) La Conducta Típica.

Los elementos o requisitos de este delito son:

1. Que, exista un procedimiento.

Cabe señalar como primer punto que este delito constituye una figura genérica, es decir tiene una naturaleza supletoria, puesto que se si se analizan las figuras o conductas precedentes, se puede ver que se trata de formas específicas de maniobras fraudulentas dirigidas a evadir el impuesto, sin embargo como ante la imposibilidad que el legislador pueda prever todas las conductas atentatorias a los bienes jurídicos ideadas por los delincuentes tributarios, por razones de política criminal y teniendo en consideración, además, que la ley debe tener un carácter general y abstracto, se estimó necesario incluir a través de la expresión “otros procedimientos dolosos” todas aquellas maniobras, maquinaciones o conductas no previstas en los casos anteriores y que tienen el evidente propósito de defraudar al Fisco.

Se refiere a la ley a otros “procedimientos”, es decir lo relevante es que se ejecuten hechos de una determinada manera, en forma simple o compleja, con el objeto de engañar al Fisco para evadir tributos.

Por ejemplo, si un contribuyente de IVA, con el objeto de evadir impuestos decide derechamente no registrar en sus Libros de Compra y Ventas, las ventas que realiza con el fin de disminuir su débito fiscal, nos encontraremos con un procedimiento de carácter simple, luego si este mismo contribuyente, para hacer lo mismo crea y pone en ejecución una contabilidad paralela, nos encontraremos con un procedimiento de carácter complejo.

Ugalde señala, otro ejemplo, el caso del contribuyente del IVA que emite facturas a sus clientes y para evitar el pago del impuesto correspondiente las anula mediante notas de crédito, que no remite a los respectivos destinatarios<sup>123</sup>.

2. Que, el objeto de este procedimiento doloso sea ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones o burlar el impuesto.

---

<sup>123</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 19.

Es decir, el empleo de estos otros procedimientos dolosos, debe estar encaminado, a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas, estos es, a esconder o disfrazar o encubrir el monto real de las operaciones realizadas. O bien, burlar el impuesto, es decir, eludir o esquivar el pago del tributo.

El objeto de esta maniobra podrá recaer en las operaciones realizadas por el contribuyente y que puedan servir de base para la determinación del impuesto o bien, derechamente, puede tener como objeto afectar directamente la determinación del tributo.

Por ejemplo, si el contribuyente del IVA tiene implementada una contabilidad paralela, para contabilizar todas aquellas operaciones no registradas en sus Libros, resulta que el procedimiento se dirige derechamente a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones, en cambio si recurre a la vía de no contabilizar el debito fiscal, nos encontramos con una figura que reviste mayor especificidad, ya que afecta directamente a la determinación del impuesto.

### 3. Que, el procedimiento sea doloso.

Se requiere en este tipo un especial animo del delincuente tributario, y que se traduce en la inclusión en el tipo de la exigencia específica del dolo, o sea, se requiere que el sujeto proceda a través de estos procedimientos a engañar al Fisco con el fin de asumir el pago de una cantidad inferior de impuestos, lo que se debe acreditar por los medios de prueba.

Sobre esta exigencia de dolo, señala Kogan, “Si consideramos que el fiel cumplimiento de las leyes tributarias requiere la veracidad del contribuyente en cuanto a los datos contenidos en sus declaraciones y en cuanto a la naturaleza y monto de las operaciones que deban servir de base para el cálculo del impuesto, resulta evidente que el empleo de un procedimiento encaminado a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones corresponde a una finalidad ilícita. Idéntico carácter tiene, obviamente, el empleo de un procedimiento encaminado a burlar el impuesto”<sup>124</sup>.

---

<sup>124</sup> KOGAN. Ob. ya citada. Pág. 112.

c) Los Sujetos.

El sujeto pasivo es el Fisco de Chile.

El sujeto activo del delito será por regla general el contribuyente, aunque también podrían serlo los contadores y terceros no contribuyentes.

## **6.2. Delito tributario del inciso 2° del artículo 97 N° 4 del Código Tributario.**

Establece esta norma que *“Los contribuyentes afectos al impuesto a las ventas y servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo, que realicen maliciosamente cualquiera maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que tengan derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deban pagar, serán sancionados con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado mínimo y con multa del ciento al trescientos por ciento de lo defraudado”*.

a) La Acción.

Consiste este delito en realizar maniobras con el fin de defraudar al Fisco, por tanto el verbo rector “realizar”, que según el Diccionario de la RAE, significa “efectuar, hacer real y efectiva una cosa”.

Cabe destacar que es una de los delitos mas cometidos por los delincuentes tributarios, ello por cuanto dice relación con el IVA, aunque también se puede producir en relación con otros impuestos de retención como el impuesto adicional

b) La Conducta Típica.

Los elementos o requisitos de esta figura son:

1. Que se trate del impuesto a las ventas o servicios o de otros impuestos sujetos a retención o recargo.

En esta caso nos encontramos con una figura que se reduce a sancionar un a conducta que significa la evasión de ciertos y determinados impuestos, a diferencia de los casos anteriores que pueden significar la evasión de cualquier impuesto.

Por consiguiente y siguiendo a Ugalde, “como se observa, el delito requiere de un sujeto activo que sea: a) Contribuyente del impuesto alas ventas o servicios; o b) Contribuyente de otros impuestos sujetos a retención o recargo”<sup>125</sup>.

2. Que, exista una maniobra tendiente a aumentar los créditos o imputaciones que se tiene derecho a hacer valer en la determinación de los impuestos.

En este punto reiteraremos, que este delito se comete mayormente en relación con el IVA.

En este sentido, resulta del caso destacar que el DL. N° 825, que establece el impuesto a las ventas y servicios, representa un sistema compensatorio, nos dice al respecto Zavala “En nuestro sistema, el impuesto en análisis implica cuantificar la diferencia entre las ventas y las compras realizadas por cada uno de los agentes económicos involucrados en el proceso de producción a comercialización”<sup>126</sup>., entonces, el impuesto se determina por la diferencia entre el impuesto soportado en las compras, que corresponden al Crédito Fiscal, y el impuesto recargado en la ventas y servicios prestados por el contribuyente y que constituyen el Debito Fiscal.

En consecuencia, el aumento o incremento del crédito fiscal permite determinar un menor impuesto, precisamente porque la ley permite imputarlo o hacerlo valer al debito en el proceso de determinación del impuesto, en términos tales, que mientras mayor crédito tengamos, menor Serra el impuesto pagar e incluso si absorbe completamente al debito, genera remanentes que la ley permite utilizar en los periodos tributarios siguientes.

Sin perjuicio de las consideraciones señaladas, el legislador ha exigido que el contribuyente que incide en estas conductas, realice maniobras, y según el Servicio, esto equivale a una “maquinación u operación que este encaminada o dirigida a aumentar el impuesto”<sup>127</sup>, y una de las mas comunes es la utilización y contabilización de

---

<sup>125</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 20.

<sup>126</sup> ZAVALA. Ob. ya citada. Pág. 171.

<sup>127</sup> Manual del Servicio de Impuestos Internos.

FACTURAS FALSAS, las que permiten disminuir el impuesto a pagar, justamente por la disminución del debito fiscal que se produce como consecuencia de un mayor crédito.

Sobre este mismo punto agrega Ugalde, “Fundamentalmente la norma busca evitar la alteración del crédito fiscal en el IVA, dado que por dicha vía los contribuyentes del referido tributo pueden llegar a pagar menores impuestos que los correspondientes a verdadera relación debito fiscal versus crédito fiscal que constituye la base para la determinación del IVA.

El caso típico de aquello es la incorporación de FACTURAS FALSAS para abultar el crédito fiscal. Dicha falsedad puede ser material o ideológica”<sup>128</sup>

### 3. Que, exista malicia en la maniobra realizada.

Con este elemento el legislador esta exigiendo la concurrencia de dolo específico en el actuar del contribuyente. Y esta malicia o dolo específico tiene que estar dirigida a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que los contribuyentes de estos impuestos tiene derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deben pagar.

En este punto señala Ugalde<sup>129</sup>, que en consecuencia este tipo se relaciona con el crédito fiscal y que las maniobras relativas al debito fiscal, deberán sancionarse, si procede, de acuerdo al inciso primero del N° 4 del artículo 97, analizado precedentemente.

#### c) Los Sujetos.

El sujeto pasivo es el Fisco de Chile.

El sujeto activo de este delito, requiere tener un calidad especial, se requiere de un sujeto activo calificado, pues en esta figura, el legislador expresamente exige que tenga la calidad de contribuyente de los impuestos evadidos, sin embargo, por disposición expresa del artículo 100 del Código Tributario, también puede ser sujeto activo del delito el contador si actúa como copartícipe del delito del contribuyente, pues en dicha norma se dispone la comunicabilidad del vínculo.

---

<sup>128</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 21.

<sup>129</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 21.

Con respecto a personas que no son contribuyentes, existe en el ámbito penal discusión doctrinaria, pues se estima que en aquellos casos en que la ley exige un calidad especial en el sujeto activo, no podría comunicarse el vínculo, y por lo tanto no podría sancionarse a un sujeto que no es contribuyente de estos tributos, sin embargo se ha estimado en estos casos, por la jurisprudencia que procedería sancionarlos en calidad de cómplices.

d) Penalidad.

Las penas para este delito establecidas por el inciso 2° del N° 4 del artículo 97, son:

Pena privativa de libertad: presidio menor en sus grados máximos a presidio mayor en su grado mínimo, es decir, una pena privativa desde tres años y un día a diez años.

Pena pecuniaria: multa del ciento por ciento al trescientos por ciento de lo defraudado.

### **6.3. Delito tributario del inciso 3° del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario.**

Esta norma prescribe lo siguiente: *“El que, simulando una operación tributaria o mediante otra maniobra fraudulenta, obtuviere devoluciones de impuesto que no le correspondan, será sancionado con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio y con multa del cien por ciento al cuatrocientos por ciento de lo defraudado”*

Nos dice Zavala sobre este tipo penal, “Se trata en la especie de la obtención de devoluciones de impuestos que no proceden, mediante la simulación de una operación tributaria o mediante cualquier otra maniobra fraudulenta”<sup>130</sup>.

a) La Acción.

El verbo rector de esta figura delictiva es “Obtener”, que según el Diccionario de la RAE, significa, “alcanzar, conseguir y lograr una cosa que se solicita”.

---

<sup>130</sup> ZAVALA. Ob. ya citada. Pág. 83.

Aunque podría sostenerse, que acá el verbo rector es la palabra “simular”, ello no es así, por cuanto, lo relevante o lo particular de la conducta es el obtener una devolución de impuestos indebida, constituyendo la simulación una de las formas o un medio de comisión, así como también lo podrían ser cualquier otra maniobra fraudulenta que tenga por objeto la devolución.

Señala la Doctrina que acá “Se esta en presencia de una figura delictiva en la que el sujeto activo viene, a través de maquinaciones, a simular la existencia de operaciones que dan derecho a devoluciones.....”<sup>131</sup>.

#### b) La Conducta Típica.

Los requisitos para que se configure este delito son:

1. Que, se obtenga una devolución de impuestos indebida.

Cabe destacar que en este tipo, que la devolución podrá ser de cualquier impuesto, ya sea del impuesto al valor agregado o del impuesto a la renta, como ejemplo podemos señalar la devolución del IVA Exportadores.

Por otra parte, es importante señalar también, que a diferencia de la mayoría de los delitos tributarios, en el caso de este delito, la conducta sancionada no esta dirigida o encaminada a evadir impuestos, sino a obtener devoluciones de impuestos que no corresponden, lo que resulta particularmente grave, por cuanto se sustraen al Fisco ingresos que ya se encuentran en arcas fiscales.

Nos encontramos por consiguiente, frente a un delito de resultado, por cuanto si no se obtiene la devolución, no habrá delito, por tanto, “La obtención de la devolución significa que aquella se debe conseguir o alcanzar la respectiva devolución”<sup>132</sup>, y este mismo autor, sobre lo mismo, estima que estamos en presencia de una condición objetiva de punibilidad, de modo que las formas imperfectas (tentativa y delito frustrado), no se pueden sancionar<sup>133</sup>.

---

<sup>131</sup> ZAVALA. Ob. ya citada. Pág. 84.

<sup>132</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 27.

<sup>133</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 30.

2. Que, exista una simulación de una operación tributaria o cualquier otra maniobra fraudulenta.

La simulación supone el acto de simular, que de acuerdo al Diccionario de la RAE significa, “representar una cosa, fingiendo o imitando lo que no es”, en la especie lo que se representa o finge es una operación tributaria, que puede ser cualquiera, pero debe estar necesariamente encaminada a obtener devoluciones de impuestos. Por ejemplo, una exportación simulada o un aumento indebido del precio de la operación que da lugar a la devolución.

Así, este requisito de la simulación, dice relación con la forma de la conducta a través de la cual se obtiene la devolución de impuestos, conducta que puede ser más o menos compleja pero que lleva siempre implícita el medio engañoso para consumar el ilícito. Sin embargo la norma incluye cualquiera otra maniobra de carácter fraudulento, de modo de incluir todos aquellos casos que no alcanzan a constituir una simulación, pero que no obstante constituyen maniobras engañosas, que tienen por objeto obtener devoluciones indebidas de impuestos.

Se requiere también en este delito la concurrencia del dolo específico, es decir se deberá probar que el sujeto actuó con el definido propósito de defraudar al Fisco y lo realizó a través de maniobras fraudulentas o a través de una simulación y con el objeto de obtener una devolución de impuestos.

#### c) Los Sujetos.

El sujeto pasivo de este delito es el Fisco de Chile.

El sujeto activo podrá ser cualquier sujeto, por cuanto la norma usa la expresión “el que”, por lo que se trata de un delito de sujeto indiferente. Así el infractor podrá ser el contribuyente, un contador o un tercero no contribuyente.

#### d) Penalidad.

El artículo 97 N° 4 inciso tercero del Código Tributario establece las siguientes penas:

Penal privativa de libertad: presidio menor en sus grados máximos a presidio mayor en su grado medio, es decir, una pena desde tres años y un día a quince años.

Pena pecuniaria: multa del cien por ciento al cuatrocientos por ciento de lo defraudado.

En este punto cabe señalar, que en relación a los tres primeros incisos del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario, el inciso cuarto de dicho numeral establece una **AGRAVANTE ESPECIAL**, establece dicho inciso que *“Si, como medio para cometer los delitos previstos en los incisos anteriores, se hubiere hecho uso malicioso de facturas u otros documentos falsos, fraudulentos o adulterados, se aplicara la pena mayor asignada al delito mas grave”*.

#### **6.4. Delito tributario del artículo 97 N° 4 inciso 5° del Código Tributario.**

Respecto de este delito, cabe recordar que la Ley N° 19.738 sobre combate a la evasión tributaria, modifico el Código Tributario, creando 4 nuevos delitos. Es así como esta ley, modifico el artículo 97 N° 4, introduciendo el inciso 5°, que se convirtió en el nuevo inciso final.

Ahora, bien, la Ley 19.738, como ya dijimos tiene por objeto reducir la evasión tributaria y específicamente terminar con la fuente de esta. En este contexto, cabe destacar, que una importante fuente de evasión tributaria es la utilización de facturas falsas, por ello tratados de la creación de nuevos delitos tributarios, el concepto central de la ley en esta parte es ciertamente la factura falsa. De esta manera, que podemos decir que el objetivo fundamental de este nuevo delito es: Sancionar la emisión y circulación de facturas falsas.

Prescribe el artículo 97 N° 4 inciso 5°: *“El que maliciosamente confeccione, venda o facilite, a cualquier titulo, guías de despacho, facturas, notas de debito, notas de crédito o boletas, falsas, con o sin timbre del Servicio, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en este numero, será sancionado con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo y con multa de hasta 40 unidades tributarias anuales”*.

- a) La Acción.

La conducta que sanciona, en este caso se expresa a través de 3 verbos rectores: Confeccionar, Vender o Facilitar. Analicemos cada una de estas conductas:

La palabra **confeccionar** significa según el Diccionario de la RAE, “hacer determinadas cosas materiales, especialmente compuestas, como licores, dulces, venenos, prendas de vestir, etc...” Una sentencia del Tribunal del Juicio Oral en lo Penal de Ovalle, de fecha 18 de Marzo de 2005, en su considerando 9º, expresa “El termino “confeccionar”, que menciona el tipo legal, implica la realización material de las facturas falsas...”<sup>134</sup>.

**Vender** significa “traspasar o entregar a otro un acosa por el precio convenido”, Zavala, sostiene “se debe entender esta conducta como la transferencia de dominio de dichos documentos”<sup>135</sup>.

**Facilitar** significa según el Diccionario de la RAE “... Hacer fácil o posible la ejecución de algo o la consecución de un fin...Proporcionar o entregar”. La facilitación de facturas falsas, implica, por tanto, toda forma de entrega de documentos distinta de la venta. En definitiva, aquí se pretende sancionar la circulación de las facturas falsas desde su nacimiento hasta su entrega al contribuyente, independientemente de la contabilización del documento.

El proyecto de ley, además agregaba el verbo rector **tener**, sin embargo, durante la tramitación de la ley, se elimino dicho verbo, ya que se entendió que aludía a quien recibe el documento falso, lo que podría haber afectado los comerciantes que reciben tales documentos y carecen de los elementos de juicio para comprobar la falsedad o autenticidad de los mismos, además, de tratarse de conductas distintas, no obstante, lo cual se sancionaba de la misma manera, a quien participaba del trafico de estos documentos y quien recibía el documento.<sup>136</sup>

---

<sup>134</sup> Sentencia (Causa RUC N° 021000024-8, RIT N° 6-2005) citada por UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 32.

<sup>135</sup> ZAVALA. Ob. ya citada. Pág. 86.

<sup>136</sup> ZAVALA sobre la eliminación de esta conducta de la norma, agrega que fue en la Comisión de Constitución, Legislación, Reglamento y Justicia del Senado en donde se abordó el punto. En sesión de 3 de Abril de 2001, consta que: “... En el seno de la Comisión se manifestaron dudas respecto de la profusión de verbos rectores (confeccionar, vender, facilitar y tener), porque aunque es razonable que se intente cubrir todas las hipótesis que en la práctica se producen en el objeto de evadir el pago del impuesto, se da un mismo tratamiento a conductas que son objetivamente distintas. Si bien los primeros tres verbos- confeccionar, vender y facilitar- apuntan precisamente a atacar a las organizaciones que falsifican facturas u otros documentos tributarios enunciados en la disposición, el cuarto verbo-tener en su poder- alude quién recibe el documento falso. La inclusión de esta otra conducta podría afectar a muchos comerciantes que reciben tales documentos y carecen de los elementos de juicio para comprobar la falsedad o autenticidad.

Esta inquietud no se subsana por completo con la inclusión en el tipo penal de un elemento subjetivo, como es la voz “maliciosamente”, referido a todas las conductas, tanto porque, de por si, es

En cuanto a las modalidades de la acción, es decir, a la forma, lugar y tiempo en que se debe realizar la acción, cabe destacar, que la confección, venta o facilitación de los documentos tributarios enunciados por la norma, puede realizarse a cualquier título, ya sea a título oneroso o gratuito. Sin embargo, cabe destacar que la venta por su propia definición siempre será título oneroso, a diferencia de las restantes acciones que pueden ser indistintamente a título oneroso o gratuito.

#### b) La Conducta Típica.

Los elementos o requisitos de esta conducta son:

1. Que se confeccione, venda o facilite los documentos señalados en la norma.

En este caso, la acción de confeccionar, vender o facilitar, que ya definimos en el punto anterior, debe recaer sobre un objeto claramente predeterminado por el legislador, que son las guías de despacho, notas de débito, notas de crédito, facturas o boletas, es decir la acción típica no puede recaer sobre ningún otro documento.

2. Que los documentos sobre los cuales recae la acción sean falsos.

Documento falso, es aquel que contiene datos o antecedentes que faltan a la verdad, distorsionando la realidad.

La falsedad podrá ser material o bien ideológica.

Documento falso materialmente, es aquel que se encuentra físicamente adulterado o modificado en sus elementos objetivos o sus subjetivos.

Documento falso ideológicamente, es aquel que no se encuentra adulterado físicamente, pero contiene datos ficticios o inexistentes en relación con los sujetos u operaciones de que da cuenta o que en el se contienen.

---

*difícil demostrar; como por lo complejo de configurarlo respecto de quien recibe las facturas y por ello las tiene en su poder.*

*Sobre el particular, el señor Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos expreso que lo esencial de propuesta es la sanción de las conductas consistentes en “confeccionar”, “vender” y “facilitar” los documentos tributarios a que se refiere la norma.*

Estos documentos según la redacción de la norma podrán contar o no con el timbre del Servicio. Según Zavala<sup>137</sup>, lo anterior significa que la Administración Pública también puede ser víctima de estas conductas y que en caso alguno, constituye inexistencia del tipo penal el que la factura falsa este timbrada. Sin embargo, en opinión del Servicio de Impuestos Internos, la circunstancia de no estar autorizado el documento es indiciario de falsedad.

Como ejemplos de facturas falsas, tenemos los siguientes: La que imita una factura; la que siendo auténtica es adulterada, la que da cuenta de una operación inexistente; la que contiene timbre falsificado del Servicio; la que es emitida por quien no tiene iniciación de actividades; la que siendo de compra es emitida en base a una guía de despacho falsa; la que tiene el RUT, nombre y domicilio de otra persona; la que indica guías despacho inexistentes; la que indica un comprador inexistente; la que contiene datos esenciales no coincidentes con el resto de los ejemplares de la misma; aquellas respecto de las cuales existe aviso de extravió, encontrándose sin emitir por parte de su titular; aquellas manejadas por una persona distinta del contribuyente que figura emitiendo la factura.

No obstante los ejemplos anteriores, cabe destacar que según las instrucciones impartidas por el Servicio hay ciertas circunstancias que impiden presumir, por si solas la calificación de una factura como falsa:

- No ser ubicado el presunto emisor del documento en el domicilio indicado en este.
- Ser no concurrente alas notificaciones del servicio.
- Encontrarse observado negativamente en los sistemas informáticos del SII.

3. Que el objeto de las acciones sea cometer o posibilitar la comisión de los delitos previstos en el artículo 97 N° 4 del Código Tributario.

La incorporación de este elemento subjetivo, significa que no basta con la realización objetiva de la descripción típica, sino además, se requiere que concurra en el sujeto activo del delito el propósito de cometer o posibilitar la comisión de un delito

---

<sup>137</sup> ZAVALA. Ob. ya citada. Pág. 87.

tributario, cuestión que significa una mayor exigencia probatoria. En opinión de Ugalde<sup>138</sup>, sino se acredita que tal ha sido el objeto de las maniobras, no existe delito.

Para el autor Zavala<sup>139</sup>, las conductas descritas deben tener como objetivo cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en el artículo 97 N° 4, in dependientemente de que dichos ilícitos se consuman. Por lo que se puede decir, que el tipo se consuma cuando se realiza cualquiera de las conductas descritas, siempre que se acredite la finalidad de la conducta, esto es para que se cometan o posibilite la comisión de algún delito tributario.<sup>140</sup>.

#### 4. Que exista malicia en la realización de estas acciones.

Exige el legislador que las conductas descritas se realicen “maliciosamente”, de tal manera que el sujeto activo del delito, debe tener conocimiento que esta confeccionando, vendiendo o facilitando, ya sea a título gratuito u oneroso, un documento falso, que contiene física o ideológicamente elementos falsos y que no obstante haberse representado tales hechos persiste y decide consumir su acción.

Estimamos que se requiere dolo específico, y por consiguiente el agente del delito, debe actuar a sabiendas de la falsedad de los documentos tributarios que señala la norma, con conciencia de la ilegitimidad del acto y de sus consecuencias, con el propósito definido de defraudar al Fisco. No debemos olvidar que este punto se exige un elemento subjetivo adicional, consistente en que la acción se ejecute con el fin de cometer o posibilitar la comisión de algún delito tributario.

---

<sup>138</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 32.

<sup>139</sup> ZAVALA. Ob. ya citada. Pág. 90.

<sup>140</sup> En este sentido es ilustrativa la sentencia (Causa RUC N° 021000024-8, RIT N° 6-2005) citada por UGALDE. Ob. ya citada. Pág.33, que establece en su considerando 12° “(...) *Que el delito por el cual el Ministerio Publico y el Servicio de Impuestos Internos sostuvieron sus acusaciones, requiere para su configuración que se ejecute una acción consistente en confeccionar, vender o facilitar, en forma maliciosa, a cualquier título, guías de despacho, facturas, notas debito, notas de crédito o boletas, falsas, con o sin timbre del Servicio, con la finalidad de cometer alguno de los tres delitos que castiga el N° 4 del artículo 97 del Código Tributario en sus demás incisos o hace posible su ejecución; probándose la concurrencia copulativa de los siguientes elementos objetivos: a) La acción típica, que puede consistir en la confección, venta y/o la facilitación, a cualquier título, de documentación tributaria; b) Estas conductas deben recaer sobre facturas, boletas, guías de despacho, notas de crédito o de debito, sin necesidad que estos documentos es encuentren timbrados por el Servicio de Impuestos Internos, y c) La documentación forjada, vendida o facilitada, deber ser falsa, falsedad que puede ser tanto material, alterándose el sentido del documento mismo en su corporeidad físico, o ideológica, haciendo constar en el documento cosas falsas o mentirosas, usando formas aparentemente reales o auténticas...*”

A continuación se consignaran algunos pasajes de la jurisprudencia chilena, con respecto al llamado “dolo específico” en el delito tributario<sup>141</sup>:

- Sentencia de Corte Suprema, dictada conociendo un recurso de casación en el fondo, el 3 de mayo de 2005, autos Rol N° 30-03, señala que “... esta Corte comparte la opinión de quienes sustentan que la inclusión de la expresión “maliciosamente” en la norma recién transcrita (inciso 2° N° 4 artículo 97) implica una exigencia de dolo directo por parte del sujeto activo, elemento que debe ser probado, sin que sea posible aplicar la presunción de voluntariedad del artículo 1° del Código Penal, y que implica esencialmente una determinada dirección de intención en orden a eludir el pago de los impuestos a que el Fisco tiene derecho (Vallejos Castro, Eduardo, La Prueba en el Delito Tributario. Editorial Jurídico- Tributaria S.A., Pág. 330; Radovic Schoepen, Angela, Sistema Sancionatorio Tributario, Editorial Jurídica de Chile, 1994, Pág. 59...)”.

- Sentencia de la Corte de Apelaciones de San Miguel, dictada el 26 de Agosto de 1997, autos Rol N° 521-96, señala, que: “... la expresión “maliciosamente que utiliza el legislador al describir en el artículo 97 N° 4 del Código Tributario las infracciones imputadas al contribuyente supone en este la concurrencia de un ingrediente psicológico que va mas allá de la simple voluntad de obtener un beneficio patrimonial del que no era legítimo acreedor; con desmedro del interés fiscal; y exige en el agente una disposición anímica especial, que se manifiesta en un propósito meditado y reflexivo, orientado hacia una finalidad precisamente ilegítima: defraudar al patrimonio del Fisco; seguido de la ejecución de maniobras idóneas a la consecución de tal objetivo, impregnadas de un sello ostensiblemente ilícito...”

- Sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago, dictada el 2 de septiembre de 1997, autos Rol N° 4023-96, se establece que: “... En la imputación del artículo 97 N° 7 del Código Tributario se exige que exista un dolo específico constituido por el adverbio “maliciosamente” respecto de las declaraciones incompletas de impuestos hechas por el contribuyente y que, siendo el dolo característico de dicha infracción, debe ser probado por la parte acusadora, dado que no se trata de dolo común y corriente del artículo 1° del Código Penal, según ha determinado la jurisprudencia...”.

El autor ya citado, concluye que de la jurisprudencia de nuestros tribunales de justicia, se desprende que en el caso del inciso final del N° 4 del artículo 97, que se esta

---

<sup>141</sup> Jurisprudencia citada por el autor ZAVALA. Ob. ya citada. Págs. 93, 94, 95 y 96.

en presencia de una exigencia adicional en cuanto al dolo, esto es, que se debe acreditar por actos positivos del imputado que la conducta que realiza, y conoce en cuanto a su antijuridicidad, esta dirigida a alcanzar el resultado esperado, esto es que, estos documentos falsos permitan cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en el N° 4 del artículo 97<sup>142</sup>.

c) Los Sujetos.

El sujeto pasivo es el Fisco de Chile.

Sujeto activo del delito, puede ser cualquiera persona, por consiguiente, podrá serlo el contribuyente, un contador o un tercero. Se trata de un delito de sujeto indeterminado por cuanto el inciso final del N° 4 no exige ninguna calidad especial en el sujeto. Sin embargo, cabe hacer presente que de acuerdo a la experiencia, por regla general quien habitualmente cometerá este delito serán los terceros que no reúnen la calidad de contribuyentes.

Sobre este punto, cabe hacer una reflexión, por cuanto este delito de venta confección o facilitación de documentación falsa, requiere que haga con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en el N° 4 del artículo 97. Así es posible, que el sujeto activo del delito sea el contribuyente, quien puede cometer los delitos de los incisos primero, segundo y tercero del N° 4 del artículo 97, o bien puede ser sujeto activo un tercero quien puede facilitar su comisión. Sin embargo se debe tener presente el inciso cuarto del N° 4 del artículo 97, que establece, que si como medio para cometer los delitos previstos en los incisos anteriores, se hubiese hecho uso malicioso de facturas u otros documentos falsos, fraudulentos o adulterados, se aplicara la pena mayor asignada al delito mas grave.

d) Penalidad

El Código Tributaria sanciona este tipo con una pena privativa de libertad y con una pena pecuniaria:

---

<sup>142</sup> ZAVALA. Ob. ya citada. Pág. 97.

Pena privativa de libertad: presidio menor en sus grados medio a máximo, es decir, una pena, desde 541 días a 5 años.

Pena Pecuniaria: multa de hasta 40 unidades tributarias anuales.

## **7. OTROS DELITOS RELACIONADOS CON LAS FACTURAS FALSAS.**

### **7.1. Falsificación o uso doloso de facturas falsas en que puede incurrir el Contador.**

Se trata este delito de un tipo especial que se contiene el artículo 100 del Código Tributario, el que prescribe *“El contador que al confeccionar o firmar cualquier declaración o balance o que como encargado de la contabilidad de un contribuyente incurriere en falsedad o actos dolosos, será sancionado con multa de una a diez unidades tributarias anuales y podrá ser castigado con presidio menor en sus grados medio o máximo, según la gravedad de la infracción, a menos que le correspondiere una pena mayor como coparticipe del delito del contribuyente, en cuyo caso se aplicara esta ultima. Además se oficiará al Colegio de Contadores para los efectos de las sanciones que procedan”*.

La conducta típica que se sanciona es incurrir en falsedad o actos dolosos al confeccionar o firmar una declaración o balance.

Este tipo penal se relaciona con los delitos objetos de este trabajo y particularmente con el contemplado en el inciso final del Art. 97 N° 4, puesto que es posible que el contador realice las falsedades u otros actos dolosos utilizando facturas falsas, siendo posible que el contador se transforme en coparticipe del contribuyente a quien le presta sus servicios profesionales en algún delito de carácter tributario. Entonces la conducta del contador puede resultar cubierta tanto por el Art. 100, como por la figura del delito tributario que se configura.

Pensamos que la solución a este punto la da el propio Art. 100, al señalar que se aplicara la figura que esta sancionada con mayor pena, luego de haberse determinado las penas que corresponderían por separado en ambas figuras

Sobre este delito señala el autor Alex Van Weezel, que se trata de uno de los casos mas extremos de violación al principio de tipicidad que conoce nuestro ordenamiento jurídico, puesto que la norma no contiene una cláusula analógica, ni se halla precedida de otros ejemplos, los “actos dolosos” no pueden consistir en falsedades de cualquier tipo, pues tales se encuentran expresa y especialmente sancionadas en el mismo precepto. De modo que se trata simplemente de “otros” actos, cualesquiera que sean, que puedan afectar al interés fiscal<sup>143</sup>.

Sujeto activo del delito, es solo el contador encargado de la contabilidad de un contribuyente.

El inciso segundo, contiene una presunción que exime de responsabilidad al contador, si existe en los libros de contabilidad, o al termino de cada ejercicio, la declaración firmada del contribuyente, dejando constancia de que los asientos corresponden a datos que este ha proporcionados como fidedignos.

## **7.2. Falsificación de Instrumento Privado.**

Se trata de un delito que corresponde a las figuras de estafas del Código Penal, con las cuales se encuentra relacionada, a través de la exigencia común del perjuicio y la defraudación, por lo que se dice que es un delito que atenta contra el patrimonio entendido como bien jurídico.

A este respecto el artículo 197 inciso 1° del Código Penal establece que: *“El que con perjuicio de tercero, cometiere en instrumento privado alguna de las falsedades designadas en el artículo 193, sufrirá las penas de presidio menor en cualquiera de sus grados y multa de once a quince unidades tributarias mensuales, o solo la primera de ellas según las circunstancias”*.

Este delito puede cometerlo cualquier persona, por lo que se trata de un delito de sujeto activo indeterminado.

El verbo rector de la conducta esta constituido por falsificar un instrumento privado no mercantil.

Dice la doctrina al respecto que se trata de una estafa por medio de falsificación de instrumento privado<sup>144</sup>. El engaño consiste en la falsificación y las formas que puede adoptar son las del artículo 193 del Código Penal (que son las de los instrumentos

---

<sup>143</sup> VAN WEEZEL. Ob. ya citada. Pág. 55.

<sup>144</sup> MATUS ACUÑA. Ob. ya citada. Pág. 172.

públicos) y se trata de una estafa, pues aunque operen los mecanismos propios de la falsificación documental, la ley exige el perjuicio, y que ese perjuicio haya sido querido por el autor de la falsificación como resultado de la misma, que no es otra cosa que un medio para engañar a otra (persona).

El perjuicio exigido por el tipo no necesariamente debe causarse en la víctima sino que basta que se produzca respecto de cualquier persona, esta exigencia a su vez determina que se trate de un delito de resultado, porque mientras dicho daño no se provoque el delito no está consumado.

Cabe aclarar que solo es posible la falsificación material y no la ideológica de los instrumentos privados, por cuanto los particulares no se encuentran obligados decir la verdad por el ordenamiento jurídico.

El inciso segundo del artículo en comento, contiene la *falsificación de documento privado mercantil*, que es justamente el tipo que se relaciona con las facturas falsas, señala: “*Si tales falsedades se hubieran cometido en letras de cambio u otra clase de documentos mercantiles, se castigara a los culpables con presidio menor en su grado máximo y multa de dieciséis a veinte unidades tributarias mensuales, o solo con la primera de estas penas atendidas las circunstancias*”.

Cabe señalar que la única diferencia con el inciso primero es la agravación de la pena atendida la naturaleza del instrumento respecto del cual recae la conducta delictiva, que son mercantiles, por lo que el bien jurídico protegido sería la seguridad en el tráfico de dichos instrumentos y también la buena fe.

Se dice por los autores que: “... el Código dio tratamiento especial y más estricto a esta clase de documentos, lo que significa que les reconoció una mayor eficacia jurídica que la que posee el resto de los instrumentos privados; de otro lado, la denominación mercantil alude a aquellos que dan cuenta de un acto de comercio. La determinación de si un criterio de los particulares, por las consecuencias penales que trae aparejada; necesariamente ha de concluirse que por el principio de legalidad debe limitarse su alcance a aquellos dando cuenta de un acto comercial, hayan sido regladas y consideradas como tales por las leyes mercantiles.”<sup>145</sup>

Según el artículo 198 del Código Penal ha de castigarse como si fuera autor de falsedad al que maliciosamente hiciera uso de los instrumentos falsos a que se refiere el artículo anterior. Se dice que se trata de una regla que castiga el agotamiento del delito

---

<sup>145</sup> GARRIDO MONTT. Citado por ZAVALA. Ob. ya citada. Pág. 13.

principal, la falsificación, y que, por lo mismo, no es aplicable al autor del delito de falsedad, para quien representa un típico acto posterior copenado. En cambio si es aplicable a quien no ha participado en la falsificación en carácter de autor o cómplice.<sup>146</sup>

Se exige en este tipo del artículo 198, atendida la redacción dolo directo y debe probarse la falsedad del instrumento.

La conducta de falsificación de una factura, podrá presentarse en concurso con alguna de estas figuras, pero este punto lo veremos al tratar justamente de los concursos de delitos tributarios relacionados con el uso de facturas falsas y otros delitos, adelantando que tales conflictos se resuelven generalmente luz del principio de especialidad.

## **8. RESPONSABILIDAD, COMUNICABILIDAD Y CONCURSO EN EL USO DE FACTURAS FALSAS**

### **8.1. Sujeto activo y participación criminal.**

A continuación nos avocaremos a analizar el problema del sujeto activo de los delitos tributarios del artículo 97 N° 4 del Código del ramo, delitos todos relacionados con las facturas falsas.

La responsabilidad es la consecuencia que normalmente deriva de la comisión de una infracción o de un delito y que consiste en el deber jurídico que incumbe al individuo imputable de someterse a las consecuencias jurídicas del hecho realizado<sup>147</sup>.

El asunto adquiere importancia en el ámbito tributario, por cuanto en la práctica se dan situaciones de participación que generan controversias, así si un sujeto que confecciona facturas, las vende o las facilita y aquellas no son utilizadas por ningún contribuyente, dicha conducta ¿deberá quedar impune?, o bien quien ejecuta la conducta es un contador, no un contribuyente; existen en la práctica conjuntos de individuos, que operan una verdadera mafia de facturas falsas, organizaciones, en que no todos los intervinientes ostentan la calidad de contribuyentes. Es decir se trata del problema de la calidad de delitos especiales que ostentarían los delitos tributarios y de la comunicabilidad o incommunicabilidad de las exigencias personales del tipo.

---

<sup>146</sup> MATUS ACUÑA. Ob. ya citada. Pág. 232.

<sup>147</sup> RADOVIC SCHOEPEN, ANGELA. Ob. ya citada. Pág.79.

Según se desprende de los tres primeros incisos del artículo 97 N° 4, su comisión se encuentra restringida a ciertas y determinadas personas, que por estar vinculadas a la obligación tributaria, son las únicas que están en posición de incurrir en las conductas fraudulentas de que se trata.<sup>148</sup> Esta postura postula que estas personas, son los denominados sujetos del impuesto, aquellas que de acuerdo a la ley, son las obligadas a pagar determinadas sumas de dinero por concepto de impuestos. Se trata de los llamados “contribuyentes”, quienes tendrán la calida de tal, en la medida que estén afectados por un determinado impuesto. Por este motivo una persona que no tenga la calidad de contribuyente no podrá ser sujeto activo de estos delitos. Distinta es la situación del inciso final del N° 4 del artículo 97, por cuanto de su redacción se desprende que podrá ser cometido por cualquiera persona, aun mas, la mayoría de las veces serán terceros quienes vendan, confeccionen o faciliten facturas u otros documentos falsos a los contribuyentes.

Ahora bien el artículo fundamental y que determina la responsabilidad por los ilícitos tributarios es el artículo 99 del Código Tributario, el que dispone que:

*“Las sanciones corporales y los apremios en su caso, se aplicaran a quien debió cumplir la obligación y, tratándose de personas jurídicas, a los gerentes, administradores o a quienes hagan las veces de estos y a los socios a quienes corresponda dicho cumplimiento”.*

La interpretación acerca del verdadero sentido y alcance de la norma ha dado origen a una intensa discusión doctrinaria. Por un lado tenemos la interpretación del Servicio de Impuestos Internos, que es interesante respecto de las personas jurídicas y, que se encuentra en la Circular N° 54 de 18 de agosto de 1980, en donde se comenta “Por su parte, este nuevo texto del artículo 99 evitara, que tratándose de personas jurídicas, cuando se trate de delitos por acción, se excusen los representantes de ellas invocando el inciso 2° del artículo 39 del Código de Procedimiento Penal, que señala a la letra “por las personas jurídicas responden los que hayan intervenido en el hecho punible”, como era de ordinaria ocurrencia en los procesos por delitos tributarios. Es decir con la nueva redacción del precepto **son penalmente responsables los**

---

<sup>148</sup> RAMIREZ, PABLO. *Delitos tributarios del artículo 97 N° 4 del código Tributario*. Memoria de Prueba para optar al grado de licenciado en ciencias jurídicas de la Pontificia Universidad Católica. 2000.

**representantes de las personas jurídicas aunque no hayan intervenido personalmente en los delitos tributarios”.**

Sobre esta “especial” interpretación del artículo 99 del Servicio, pensamos y concordamos con el autor Ugalde Prieto<sup>149</sup>, en cuanto a que: “Esta tesis es INCEPTABLE, por cuanto implica que los delitos tributarios, cuando se cometen por una persona jurídica, serían de RESPONSABILIDAD OBJETIVA, lo que choca con el principio general que gobierna el Derecho Penal, donde los casos de responsabilidad objetiva son excepcionalísimos y solamente tiene lugar a propósito de los llamados delitos de peligro...” Agrega el autor en comentario: “Es decir, para que exista responsabilidad penal no basta con el texto del artículo 99 del Código Tributario, su texto debe relacionarse con el tipo penal de que se trata y con las demás normas atinentes, para luego establecer si en el inculcado o imputado se dan todos los elementos que componen el concepto de dolo, que en este caso generalmente consiste en la intención positiva de burlar impuestos”.

Comentando la misma interpretación de Servicio de Impuestos Internos, don Eduardo Vallejos, señala: “Si se interpreta este artículo 99 en el sentido que todo administrador debe responder de los delitos que ocurran en el quehacer de la sociedad, 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 “dolo” o “malicia”, y los administradores sociales, a quienes solo habría que probarles el hechos de ser tales (responsabilidad objetiva penal), lo cual repugna a los principios de la lógica mas elemental”<sup>150</sup>.

Hay en este punto una cuestión mas que dilucidar, en cuanto a la responsabilidad del receptor de la factura por conductas del emisor de la misma, el tema es relevante, pues resulta que el sujeto que recibe la factura no participa en la confección de la misma y pierde el crédito de la misma, y quien si la confecciona ha incurrido en situaciones que implican que la factura es no fidedigna.

De la Circular N° 60 se desprende que para el SII no es relevante a quien es imputable el vicio para establecer la pérdida del crédito fiscal. Sin embargo la tendencia

---

<sup>149</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 128.

<sup>150</sup> VALLEJOS CASTRO, EDUARDO. La prueba en el delito tributario. Editorial Jurídico. Pág. 386. Citado por RAMIREZ. Ob. ya citada. Pág.143.

de los tribunales en esta materia es absolver al receptor de la factura de conductas imputables solo al emisor<sup>151</sup>.

## **8.2. Comunicabilidad o Incomunicabilidad de las Circunstancias Personales del Tipo.**

Como podemos ver, de la redacción de la norma del artículo 99, se puede señalar que la ley penal hace responsables de los delitos tributarios a quienes deben cumplir la obligación tributaria, sería este obligado el contribuyente, pero el problema comienza cuando intervienen en el actuar del agente otras personas o extraños a la obligación tributaria, respecto de los cuales cabe determinar si se les comunica o no la calidad de contribuyente que exige el delito tributario.

Nos encontramos por tanto ante la disyuntiva de determinar si los delitos tributarios constituyen hipótesis de delitos comunes, como lo ha estimado nuestra doctrina mayoritaria, o bien se trata de un delito especial, y acá las divergencias surgen, sobre si es un delito especial propio o un delito especial impropio; o bien constituyen como lo señala la moderna doctrina de la mano de Roxin y Jakobs, delitos de infracción de deber.

Sabemos<sup>152</sup> que, en relación con el sujeto activo, los delitos suelen clasificarse en dos categorías: delitos de sujeto indiferente y delitos especiales. Y que, respecto de los segundos, se acostumbra a distinguir entre delitos especiales propios e impropios. Son delitos especiales propios, aquellos en los cuales la calidad especial requerida por el tipo es determinante de su ilicitud, de manera que si no concurre esta exigencia, el hecho simplemente no es castigado. Son delitos especiales impropios, en cambio, aquello en los cuales la calidad especial exigida por el tipo no es determinante de la ilicitud, sino de una agravación o de una atenuación del trato penal, de manera que si no concurre dicha exigencia, el hecho de todo modos es sancionado, pero a un título distinto (de conformidad con un tipo paralelo mas severo o mas benigno que aquel cuya exigencia no se cumple). El problema se presenta cuando en la realización de un hecho interviene dos o mas individuos, y este delito exige determinadas características en el

---

<sup>151</sup> SOTO. Ob. ya citada. Pág. 203. Quien además cita numerosa jurisprudencia de nuestros tribunales en este sentido.

<sup>152</sup> Nociones tomadas de los Apuntes de clases de la cátedra de Derecho Penal, dictada por el profesor RODRIGUEZ COLLAO, LUIS, de la Universidad de Valparaíso.

sujeto activo, que se presentan en solo uno de ellos, surge la duda de determinar cual es el trato penal a que queda sometida la persona que no reúne la calida especial exigida por el tipo: si se le comunica la calidad que si se da en otro de los intervinientes o no se le comunica dicha calidad.

En nuestra doctrina penal chilena, la solución mayoritaria,( aunque el tema en actualidad tiene nuevos matices que mas adelante examinaremos), ha sido resolver el conflicto a la luz del articulo 64 del Código Penal, que se refiere específicamente al tema de la comunicabilidad de las circunstancias modificatorias de responsabilidad (atenuantes y agravantes). Sobre esta base la posición mayoritaria distingue entre delitos especiales propios e impropios:

\* Respecto de los delitos especiales impropios, procede castigar al sujeto cualificado según el tipo especial, y al sujeto no cualificado según el tipo paralelo correspondiente.

\* Respecto de los delitos especiales propios, procede castigar al sujeto no cualificado según por el mismo titulo que resulte aplicable al sujeto cualificado.

Esta posición se funda en que la limitación contemplada en el articulo 64 no es aplicable respecto de esta clase de delitos, porque ella se refiere exclusivamente a las circunstancias modificatorias de responsabilidad y no a los elementos del tipo, y en el caso de los delitos especiales propios la calidad especial exigida por el tipo no es determinante de una agravación o de una atenuación, sino la ilicitud de la conducta.

Este es el planteamiento de la dogmática penal, respecto a la comunicabilidad de las circunstancias personales del tipo.

En materia penal tributaria, hay diversas posturas frente al tema, así se ha señalado, que la tesis del delito común parece ser la mas acertada, puesto que la expresión “contribuyente”, no designaría ningún estatus distinto de la condición de ciudadano, puesto que la obligación tributaria, no seria mas que la obligación común de contribuir mediante aportes de dinero al funcionamiento del aparato estatal, del cual todo ciudadano se beneficia.<sup>153</sup>

---

<sup>153</sup> VAN WEZEL. Ob. ya citada Pág. Agrega el autor, que: “La norma del articulo 99, es ciertamente correcta: como el derecho penal es personalísimo, se entiende que solo quien puede ser sujeto pasivo de la pena, es decir “quien debió cumplir la obligación”, puede ser destinatario de la norma de comportamiento, esto es, realizar la conducta típica. Pero ocurre que la mayoría de los tipos penales del Código Tributario no contiene una referencia a una obligación tributaria especifica cuyo incumplimiento se encuentre penalmente sancionado, sino que se sancionan la lesión o puesta en peligro de la Hacienda Publica en cualquiera de las formas escritas, y por tanto se hallan desvinculados de la calidad de “contribuyente” del sujeto activo”. Como argumento adicional a favor de su postura señala: “A las consideraciones anteriores se suma un argumento sistemático de importancia no menor: respecto de delito

Existen otros autores nacionales que también se inclinan por esta postura<sup>154</sup>: “Entre ellos Dumay, para quien no constituye requisito para que se configuren los delitos tributarios que el infractor posea una calidad especial, lo que, según este autor, quedaría demostrado desde que el Código Tributario tipifica estos delitos en forma impersonal, esto es, prescindiendo de nombrar al contribuyente, criterio que aparecería reforzado, por el hecho de que el único delito especial propio que contempla el Código Tributario, es el del artículo 100, en el cual el autor de dicho delito debe poseer necesariamente la calidad de contador. Otro autor nacional que se inclina por esta tesis, es Vallejos, quien anota que sostener que nos encontramos ante delitos especiales, significaría asumir la doctrina de la incomunicabilidad de tal requisito para las personas que participen en el hecho delictuoso a título de coautor, cómplice o encubridor, debiendo aplicárseles a estos últimos una figura penal residual de estafa al fisco del artículo 473 del Código Penal”.

Frente a la teoría que considera al delito fiscal como delito común, encontramos a la doctrina extranjera, quien estima que se tratarían de delitos especiales propios y, en general, el común denominador de los argumentos dados para apoyar esta tesis, radica en que los tipos penales tributarios, se remiten a la normativa tributaria, esto es a la relación jurídica tributaria subyacente. Los delitos tributarios sancionan precisamente el incumplimiento de obligaciones tributarias, sea el incumplimiento de la obligación tributaria principal, o el incumplimiento de obligaciones tributarias accesorias, como lo hacen los artículos 97 número 4 inciso 1° y 97 número 5 ambos de nuestro Código Tributario. Consecuencia de esto, es que el sujeto activo de los delitos tributarios debe ser determinado en función de la obligación tributaria cuyo incumplimiento es sancionado penalmente, -en la descripción típica del injusto-.

Que el delito tributario constituya en delito especial, trae consecuencias, así en los delitos especiales impropios, procede sancionar a los intervinientes en quienes no concurre la cualificación, conforme al tipo penal base, tal como se verificaría, con

---

tributario proceden acuerdos reparatorios como salida alternativa en el proceso penal (Art. 162 inc. 2° CT), lo que al menos sitúa a estos delitos en la cercanía de los que atentan contra bienes jurídicos “disponibles” de carácter patrimonial (...). De modo que por un lado, no procede buscar un “tipo genérico” para sancionar a los intervinientes en el hecho que no revisten la calidad de contribuyente- la cualidad personal recombina a todos los intervinientes en la medida en lo que son-, pero, por otro, solo este podría ser sancionado con la pena prevista para el autor en la figura correspondiente de Código Tributario”

<sup>154</sup> IDWA ISSA, MARCELO. *El sujeto activo en los delitos tributarios y los problemas relativos a la participación criminal*. Pol. Crim. N° 3. 2007. [www.politicacriminal.cl](http://www.politicacriminal.cl). Artículo extraído de la página web [www.derechotributario.cl](http://www.derechotributario.cl).

independencia de cualquier calificación personal en uno de los intervinientes. Tratándose de los delitos especiales propios, se aplica a todos los partícipes la única figura que entraría en consideración, el delito especial. Sin embargo, se dice: que esta solución no es del todo satisfactoria, por cuanto, en ausencia del estatus de sujeto activo cualificado el hecho ni siquiera es punible, y a veces se termina sancionando el extraneus en forma mas intensa que en los casos en que la cualificación personal constituye solo una circunstancia agravante y por otra parte, la solución arroja al ciudadano corriente en una situación cualificada de deber y lo nivela, por ejemplo, con el juez que prevarica o con el funcionario que malversa fondos a su cargo<sup>155</sup>.

La moderna doctrina por su parte sostiene que los delitos fiscales, corresponderían materialmente a un delito de infracción deber, argumentando que la conducta desplegada por el obligado tributario, no se trataría de un acto de organización de su propia esfera, sino de vinculación de la esfera individual con otra -la constituida por la Hacienda Pública. De esta manera, el delito se construiría esencialmente sobre la base de un deber extrapenal específico, que consistiría en el deber de contribuir al sistema de recaudación fiscal<sup>156</sup>.

La categoría de delitos de infracción de deber, como se sabe, es una formulación creada por Roxin. Mediante esta nueva clasificación, dicho autor expresa que en ciertos tipos penales no sería el dominio del hecho lo que fundamenta la autoría, sino la infracción de un deber especial extrapenal y el autor en esta clase de delitos sólo sería quien infringe un determinado deber que le incumbe velar, independientemente de que el sujeto domine el hecho o no, de modo que sobre quien no recae dicho deber aun cuando domine el curso del suceso, sólo responderá como partícipe<sup>157</sup>.

Sin embargo esta postura es criticada, argumentando principalmente, que tanto el deber de contribuir a las cargas públicas, como el deber de contribuir con el sistema de recaudación fiscal, no son deberes exclusivos del obligado tributario, sino que de todas las personas en general, por lo que no existiría un estatus especial de sujeto activo con deberes espacialísimos. Esta postura, lleva a la incomunicabilidad de la calidad de contribuyente, de modo que quien no es obligado, pero toma parte en el hecho de quien si lo es, nunca podrá ser interviniente en el delito tributario (ni siquiera inductor o

---

<sup>155</sup> VAN WEZEL. Ob. ya citada. Pág. 115.

<sup>156</sup> IDWA ISSA. Ob. ya citada. Pág. 8.

<sup>157</sup> IDWA ISSA. Ob. ya citada. Pág. 4.

cómplice), sin perjuicio de que su conducta se pueda subsumir en un tipo penal común<sup>158</sup>.

### **8.3. Toma de Postura.**

Nuestra toma de postura al respecto, se inclina por estimar que los delitos tributarios relacionados con el uso de facturas falsas, y que son principalmente el tipo consagrado en el artículo 97 N° 4 inciso final (confección, venta o facilitación de facturas falsas para la comisión de los delitos de los incisos primero, segundo y tercero), y la agravante especial del artículo 97 N° 4 inciso 4°, estos es la utilización de facturas falsas como medio de ejecución de los delitos tributarios, y que son el objeto de estudio de este trabajo, constituyen delitos especiales impropios, especiales por que su comisión esta restringida a determinadas personas (los contribuyentes), e impropios, ya que se trata de tipos penales, cuyo disvalor se encuentra sancionado con otras figuras del Código Penal, que serian las falsedades documentales y las figuras de estafas.

Lo anterior significa, que si un extraneus no posee la cualificación de contribuyente deberá ser sancionado de acuerdo a la figura no calificada del Código Penal que corresponda, es decir, no se comunican las exigencias personales de tipo por tratarse de un delito especial impropio.

Esta categoría de delito especial, del delito tributario, implica también, que solo podrán verificarse hipótesis de autoría, descartándose las instituciones de la complicidad y el encubrimiento, siendo sancionados cómplices y encubridores conforme a otras figuras penales.

Luego para que se configuren las figuras del artículo 97 N° 4, será necesario que el contribuyente tome parte inmediata en la ejecución del hecho, de acuerdo al artículo 15 N° 1 del Código Penal, es decir se requiere que el contribuyente los ejecute por si mismo para que lleguen a configurarse, si se realiza cualquiera otra forma de autoría del artículo 15 del Código Penal, se configurarían solo alguna de las defraudaciones genéricas establecidas en el Código Penal.

---

<sup>158</sup> VAN WEZEL. Ob. ya citada. Pág. 116.

#### 8.4. Concurso en el uso de Facturas Falsas.

Se trata este punto de determinar el delito o delitos por los cuales se sancionara al sujeto activo. En materia penal generalmente el sujeto realiza un hecho que configura una conducta delictiva, lo cual no ofrece mayor dificultad. Sin embargo en materia tributaria suelen darse hipótesis mas complejas, en donde un mismo sujeto ejecuta un a conducta que aparece captada por dos o mas tipos, o bien realiza mas de un delito para alcanzar la conducta deseada, nos encontramos así con hipótesis de delito continuado, reiteración de delitos, concurso material, concurso ideal y concurso aparente de leyes penales.

##### 8.4.1. El concurso real o material.

Podemos señalar que hay concurso real o material de delitos cuando los diversos delitos imputados a un solo individuo tienen su origen en hechos también diversos e independientes, ninguno de los cuales ha sido objeto de juzgamiento.<sup>159</sup>

Corresponde determinar entonces que ocurre si el sujeto activo que incurre en algún tipo penal relacionado con el uso de facturas falsas lo hace en forma reiterada.

El artículo pertinente del Código Tributario en esta materia es el artículo 112, el que expresa:

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

*Sin perjuicio de lo dispuesto en el numero 10 del articulo 97, en los demás casos de infracciones a las leyes tributarias, sancionadas con pena corporal, se entenderá que existe reiteración cuando se incurra en cualquiera de ellas en mas de un ejercicio comercial anual”*

Por tanto no hay reiteración cuando se incurre en varios delitos tributarios en menos de un ejercicio comercial anual. Así la solución adoptada por la ley tributaria es la regla de la acumulación jurídica de las penas, que constituye una excepción a la regla

---

<sup>159</sup> Nociones tomadas de los apuntes de la cátedra de Derecho Penal dictada por el profesor RODRIGUEZ COLLAO, LUIS, en la Universidad de Valparaíso.

general del artículo 74 del Código Penal, que consagra la acumulación aritmética de las penas.

Este tratamiento del Código Tributaria a la reiteración, ha sido criticada por la doctrina, y se ha dicho que: "...dada la naturaleza de los delitos tributarios, puesto que alguno de ellos pueden cometerse mensualmente, el texto de esta norma produce un efecto que no deja de ser importante, y a veces injusto, ya que si los delitos se cometen mensualmente, durante todo un año comercial, no hay reiteración, sino un delito continuado. En cambio si se cometen en el mes de diciembre de un año comercial y en el mes de enero del año siguiente, hay reiteración..."<sup>160</sup>

La referencia de la norma al artículo 351 del Código Procesal Penal, hace resultar que si la regla de la acumulación material de las penas es más conveniente para el imputado, se aplicara esta última en vez de la acumulación jurídica.

#### 8.4.2. El concurso ideal y aparente de leyes penales.

Se denomina concurso ideal de delitos a la situación contemplada en el artículo 75 del Código Penal, esto es, aquella en que un solo hecho configura dos o más delitos. El mismo artículo señala que en este caso se impondrá la pena mayor asignada al delito más grave.

Tratándose de los delitos del artículo 97 N°4 del Código Tributario, resulta difícil que se configure alguna hipótesis de concurso ideal, lo que si se dan son casos del llamado concurso aparente de leyes penales.

Se llama concurso aparente de leyes penales a la situación que se produce cuando, pese a configurar uno o más hechos las hipótesis de dos o más figuras penales, una sola de estas es suficiente para aprehender el disvalor de todos ellos. En verdad, en el concurso aparente no hay pluralidad de delitos, sino uno solo, razón por la cual no debiera hablarse de concurso. Este concurso aparente se soluciona mediante tres principios: principio de la especialidad, de la subsidiaridad y el de la consunción o absorción.

En materia penal tributaria, las situaciones de concursos aparentes se solucionan en base al principio de la especialidad, no significa este principio más que la aplicación de un criterio general de interpretación: la ley especial deroga a la general.

---

<sup>160</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 66.

Sobre la aplicación de este principio en materia tributaria, concordamos con lo expresado por Ugalde, quien expresa: “Dado que los delitos tributarios, especialmente los previstos en el artículo 97 N° 4, contienen un núcleo central al cual se le van agregando circunstancias que desplazan la tipicidad de una figura a otra, los temas de concurso aparente generalmente se resolverán por el principio de la especialidad.

Por, ejemplo si un contribuyente incorpora facturas falsas en su libro de contabilidad y, por esa vía, aumenta indebidamente sus créditos fiscales en el IVA, esta presentando una declaración maliciosamente falsa, delito sancionado en el inciso primero del referido número. Así mismo está incurriendo en el inciso segundo del N° 4. Este problema se soluciona por la vía de aplicar el principio de la especialidad, conforme al cual el delito del inciso primero cede a favor del delito del inciso segundo, ya que esta última norma abarca solo parte de las conductas descritas en el inciso primero y las describe en forma circunstanciada”<sup>161</sup>.

#### 8.4.3. Concurso con otros delitos.

Puede ocurrir que en este ámbito una conducta de uso de facturas falsas sea captada por figuras consagradas en el Código Penal u otros delitos del Código del ramo.

- Concurso con el delito del artículo 100 del Código Tributario:

El artículo 100 sanciona al contador en encargado de la contabilidad de un contribuyente que incurre en falsedad o actos dolosos al confeccionar o firmar una declaración o balance. Surge de estas expresiones usadas por la ley “incurrir en falsedad o actos dolosos” la posibilidad que realice dichas conductas usando facturas falsas, configurando así el tipo del artículo 97 N° 4 inciso final.

Puede ocurrir entonces que la conducta del contador que usa facturas falsas genere un concurso. Sin embargo es la misma norma del artículo 100 la que da la solución en este caso, pues, dispone, que si tal ocurre se aplicara la figura que este sancionada con una pena mayor.

---

<sup>161</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 71.

Esta solución del artículo 100 para determinar la pena aplicable, sin duda resulta más beneficiosa para el contador si se le compara con la regla general del artículo 75 del Código Penal, en virtud de la cual se debería aplicar la pena mayor asignada al delito más grave<sup>162</sup>.

- Concurso con el delito de falsificación de instrumento privado mercantil.

El Código Penal en su artículo 197 inciso segundo que sanciona al que con perjuicio de terceros hubiese falsificado un instrumento privado mercantil, como una letra de cambio. Puede ocurrir, atendido que las facturas tienen la naturaleza jurídica de documento mercantil, que se confeccione una factura falsa sin la finalidad de facilitar la perpetración de los delitos del inciso primero, segundo y tercero del artículo 97 N° 4 del Código Tributario, o sin que se este en presencia de la utilización de dichas facturas como medio para la ejecución de esos delitos. Es decir puede ocurrir que la conducta solo consista en confeccionar una factura y que esta conducta cause perjuicio a un tercero. En tal evento dicha conducta no queda comprendida dentro de los delitos del artículo 97, sino que será captada por el tipo del artículo 197 del Código Penal, evitando así la impunidad del autor. Así por lo demás lo ha resuelto la jurisprudencia<sup>163</sup>.

- Concurso con las figuras de estafa del Código Penal.

El artículo 473 del Código Penal contiene la figura central del párrafo correspondiente a las “estafas y otros engaños” donde están presentes todos los elementos objetivos y exigencias típicas de las defraudaciones. La conducta consiste en defraudar a otro usando cualquier engaño que no se halle expresado en los artículos anteriores.

En este sentido también será frecuente el concurso aparente de leyes penales con la figura básica de estafa que se contiene en el artículo 473 del CP, que se resolverá conforme al principio de especialidad.

En este sentido se puede señalar el parecido que existe entre la tipificación de los delitos del artículo 97 N° 4 del CT, donde el legislador ejemplifica las conductas

---

<sup>162</sup> RAMIREZ. Ob. ya citada. Pág. 152.

<sup>163</sup>En este sentido véase la sentencia dictada el 24 de octubre de 2006, por la Segunda sala Penal de la Corte Suprema, autos Rol N° 1466-2005.

delictivas mas frecuentes, para concluir con la figura genérica. Cabe recordar además que antiguamente las conductas del artículo 97 N° 4 inciso 1°, se sancionaban con las penas del artículo 467 del Código Penal, del mismo modo como ocurre con el artículo 468 el CP.

De las estafas contempladas en el Código Penal también podrá presentarse en concurso la del artículo 470 N° 8 del CP y el concurso será con la figura del artículo 97 N° 4 inciso 3°, que corresponde a la obtención indebida de devoluciones de impuesto. Como consecuencia se puede afirmar que el delito del artículo 470 N° 8 del CP constituye la figura básica por la cual será sancionado el extraneus que eventualmente participe en la comisión del ilícito del artículo 97 N° 4 inciso 3°<sup>164</sup>. Cabe recordar que esta figura del 470 N° 8 del CP fue introducida al Código por el D.L N° 3.443 de 1980.

Ahora bien, los extraneus que participen en los demás delitos del artículo 97 N° 4 del CT, serán sancionados por la figura de estafa genérica del artículo 473 del CP

## **9. CIRCUNSTANCIAS MODIFICATORIAS DE RESPONSABILIDAD PENAL**

### **9.1. Circunstancias eximentes y atenuantes de la responsabilidad.**

A continuación haremos un breve análisis de las circunstancias modificatorias de la responsabilidad en materia penal tributaria, por cuanto el Código Tributario ha consagrado en forma expresa determinadas circunstancias eximentes y atenuantes, sin perjuicio que en la materia pueda que también operen las causales genéricas establecidas en el Código Penal, en virtud de la aplicación supletoria del derecho común al derecho tributario consagrada en el artículo 2° de Código del ramo<sup>165</sup>.

El Código Tributario consagra una eximente o atenuante especial en su artículo 110, donde señala que podrá constituir causal de exención de responsabilidad la causal eximente del artículo 10 N° 12 del Código Penal (incurrir en alguna omisión, hallándose impedido por causa legítima o insuperable), o en su defecto la atenuante del N°1 del artículo 11 de ese Código, la circunstancia que el infractor de escasos recursos

---

<sup>164</sup> RAMIREZ. Ob. ya citada. Pág. 154.

<sup>165</sup> KOGAN. Ob. ya citada. Pág. 73.

pecuniarios, por su insuficiente ilustración o por alguna causa justificada, haga presumir que ha tenido un conocimiento imperfecto del alcance de las normas infringidas.

Se dice que el artículo 110 constituye un reconocimiento legal del error de prohibición u error de derecho en materia tributaria y que le permite al juez presumir la buena fe del infractor, lo que puede traducirse en una pena atenuada. Esta situación es bastante común en los procesos tributarios relacionados con las facturas falsas, donde generalmente los afectados no conocen el alcance de las normas sobre contabilidad. En este caso el tribunal apreciará en conciencia los hechos constitutivos de la causal eximente o atenuante<sup>166</sup>. Se ha dicho también, que esta excepción a la presunción de conocimiento de la ley, encuentra su justificación en materia tributaria por la extrema complejidad y tecnicismo de sus normas, que pueden inducir fácilmente a un error involuntario<sup>167</sup>.

Por otro lado el mismo Código Tributaria consagra un atenuante especial en el artículo 111 inciso 1° en cuanto señala que: “En los procesos criminales generados por infracción a las normas tributarias, la circunstancia del que el hecho punible no haya acarreado perjuicio al interés fiscal, como también el haberse pagado el impuesto debido, sus intereses y sanciones pecuniarias, serán causales atenuantes de responsabilidad penal”.

Se dice que esta atenuante consiste en que el hecho punible no haya acarreado perjuicio al interés fiscal, lo que por regla general incluirá el hecho de haberse pagado el impuesto debido junto con sus intereses. Cuando se han pagado el impuesto y los intereses, constituye también circunstancia atenuante el hecho de que además se hayan pagado las sanciones pecuniarias<sup>168</sup>.

## **9.2. Circunstancias agravantes de responsabilidad.**

En este punto debemos tener en consideración al artículo 107 del Código Tributario. Este artículo en sus N° 1 y 2, se refiere a la reincidencia por el delincuente, sin embargo su aplicación queda restringida para ser aplicada solo dentro de los límites de la pena señalada al delito.

---

<sup>166</sup> RAMIREZ. Ob. ya citada. Pág. 128.

<sup>167</sup> SILVA, ANA. *Delitos del artículo 97 N°4 del Código Tributario*. Memoria de Prueba para optar al grado de licenciado en ciencias jurídicas de la Universidad Adolfo Ibáñez. 2001. Pág. 175.

<sup>168</sup> VAN WEEZEL. Ob. ya citada. Pág. 98.

El N° 5 del artículo 107 dispone que tribunal debe tomar en consideración para aplicar sanciones de cualquier naturaleza “el perjuicio fiscal que pudiere derivarse de la infracción”, es decir el monto del perjuicio o la cuantía de la evasión que provoca el delito, y en base a este antecedente se determinara la sanción aplicable con mayor o menor rigurosidad, pero siempre dentro de los márgenes que la ley señala para la pena asignada al delito. En consecuencia esta circunstancia puede operar indistintamente como atenuante o como agravante<sup>169</sup>.

Otra agravante tipificada en el Código Tributario, es la del artículo 111, que dispone: “*Constituirá circunstancia agravante de responsabilidad penal que el delincuente haya utilizado para la comisión del hecho punible, asesoría tributaria, documentación falsa, fraudulenta o adulterada o se haya concertado con otros para realizarlo*”.

Pensamos que esta agravante a veces no podrá tener aplicación por violar el principio “non bis in idem”, por cuanto estos mismos hechos constitutivos de la agravante son a la vez un elemento que debe concurrir para la configuración de algunos delitos tributarios relacionados con el uso de facturas falsas.

Al respecto concordamos con Ugalde el que sostiene que: “la circunstancia de haber cometido el ilícito utilizando documentación falsa, fraudulenta o adulterada, respecto del delio tipificado en el inciso 2° del numeral cuarto del artículo 97 del Código Tributario, no debiera tener el carácter de agravante, ello en atención a lo dispuesto en el artículo 63 del Código Penal, norma que estable que no producen el efecto de aumentar la pena aquellas circunstancias agravantes de tal manera inherentes al delito que sin la concurrencia de ellas no puede cometerse. Ello, en cuanto la conducta de aumentar indebidamente el crédito fiscal se realiza registrando facturas falsas”<sup>170</sup>

Sobre esta agravante específica del Código Tributario cabe señalar, que ella es aplicable a todos los delitos tributarios y no ha de confundirse con la norma contenida en el inciso 4° del Artículo 97 N° 4, aplicable solo a las figuras de dicho artículo.

Al respecto ha dicho la jurisprudencia: “El uso malicioso de facturas falsas no importa un medio para cometer el delito del inciso 2° del N° 4 del artículo 97 del Código

---

<sup>169</sup> RAMIREZ. Ob. ya citada. Pág. 135.

<sup>170</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 134.

Tributario, sino que constituye el delito en sí mismo, sin que corresponda castigar conjuntamente el mismo hecho a título principal y accesorio". (Considerando 11º)<sup>171</sup>.

## **10. PENALIDAD DE LOS DELITOS RELACIONADOS CON FACTURAS FALSAS.**

En este punto primeramente señalaremos los principales delitos relacionados con las facturas falsas y su correspondiente sanción, para luego señalar las características principales de estas penalidades y terminar con un juicio crítico respecto de la entidad o gravedad de tales penas.

1. Uso de facturas utilizadas en operaciones anteriores. Delito tributario establecido en el artículo 97 N° 4 inciso 1°.

Pena de simple delito:

Multa: 50 % a 300% del impuesto eludido.

Presidio menor en su grado medio (541 días a 3 años) a máximo (3 años 1 día a 5 años).

2. Contribuyentes del IVA que realicen maliciosamente cualquiera maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos que tengan derecho a hacer valer. Delito tributario contemplado en el artículo 97 N° 4 inciso 2°.

Pena de Crimen:

Multa: 100% a 300% del monto de lo defraudado.

Presidio menor en su grado máximo (3 años 1 día 5 años) a mayor en su grado mínimo (5 años y 1 día a 10 años).

3. Simulación de una operación tributaria para obtener devoluciones de impuestos que no correspondan. Delito tributario contemplado en artículo 97 N° 4 inciso 3°.

Pena de Crimen:

---

<sup>171</sup> En autos rol N° 59.754-97, en Gaceta Jurídica N° 225, de 2 de marzo de 1999.

Multa: 100 % a 400 % del monto defraudado.

Presidio menor en su grado máximo (3 años y 1 día a 5 años) a mayor en su grado medio (10 años y 1 día a 15 años).

Agravante: Si para cometer los delitos anteriores se hubiere hecho uso malicioso de facturas falsas se aplica la pena mayor asignada al delito mas grave.

4. El que maliciosamente confeccione, venda o facilite la venta de facturas falsas con o sin timbre del SII, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos anteriores. Delito tributario contemplado en el artículo 97 N° 4 inciso 5°.

Pena de simple delito:

Multa: Hasta 40 UTA.

Presidio menor en su grado medio (541 días a 3 años) a máximo (3 años y 1 día a 5 años).

Según las penalidades de los delitos tributarios señalados precedentemente, se pueden agrupar los delitos establecidos en inciso 1° por tener una sanción común; luego el legislador sanciona en forma separada, agravando la pena, el delito contenido en el inciso 2°. El inciso 3° contiene el delito con la sanción mas alta del artículo tratado y de la legislación tributaria actual.

El delito del inciso primero, se caracteriza por tener asignada una pena de carácter copulativo, al amenazar la ley la ejecución del delito con dos penas que el tribunal debe imponer conjuntamente. Sin embargo cabe recordar que si el Director Nacional del SII decide no interponer la correspondiente querrela o denuncia ante la Fiscalía, absteniéndose de ejercer la acción penal, corresponderá aplicar en tal caso solamente la pena de multa con arreglo al Procedimiento General para la aplicación de sanciones del artículo 161 del CT. Por otra parte, se trata este delito según la gravedad de su penalidad de un simple delito, la pena es de carácter privativa de libertad y pecuniaria y admite fraccionamiento por tratarse de una pena divisible.

El delito del inciso segundo se encuentra sancionado estructuralmente de la misma manera que el anterior. La única diferencia es que el marco penal va aumentando, alcanzando la gravedad de crimen. También la pena de multa se ve elevada en su monto, abarcando del 100 % al 300% de lo defraudado.

El delito del inciso tercero se caracteriza por tener asignada la pena mas severa que contempla el Código Tributario, teniendo así el carácter de crimen. La estructura de la penalidad es la misma que los delitos anteriores.

El delito del inciso quinto, que fue introducido al Código por la Ley N° 19.738 de 19 de junio de 2001, sobre combate a la evasión, tiene asignada según su gravedad una pena de simple delito y una multa hasta 40 UTA.

La doctrina nacional ha afirmado el carácter penal de las sanciones establecidas para los delitos tributarios desde el momento que se entrega la aplicación de estas a la justicia del crimen<sup>172</sup>.

El artículo 105 del CT establece en su inciso 1° que “Las sanciones pecuniarias serán aplicadas por el Servicio de acuerdo con el procedimiento que corresponda del Libro Tercero, excepto en aquellos casos en que de conformidad al presente Código sean de la competencia de la justicia ordinaria civil”.

Ahora bien, la sanción que en concreto va a sufrir el condenado por algún delito tributario, además de estar determinada por la pena asignada al delito por la ley, va a depender del grado de desarrollo o ejecución en que se encuentre el hecho punible, la clase de intervención que le ha correspondido al delinciente en el delito y de las circunstancias modificatorias de responsabilidad penal que resulten aplicables al caso concreto, ya sean las del Código Penal o las especiales del Código Tributario.

Como ya lo adelantamos, queremos referirnos por ultimo en este punto a la evidente severidad de las penas establecidas especialmente si se comparan con las contenidas en el Código Penal en relación con el delito de estafa.

En efecto, la pena corporal establecida para el delito del inciso primero del artículo 97 N° 4 del CT, es equivalente a los tramos más altos del artículo 467 del CP que tipifica un tipo de estafa.

Debemos señalar que las penalidades que actualmente poseen los delitos tributarios referidos, fueron producto de la dictación del Decreto Ley N° 3.443 de 2 de Julio 1980, que aumento considerablemente las penas de dichos delitos. La Circular N° 54 del 18 de Agosto de 1980, sobre Modificaciones introducidas al Código Tributario por el D.L N° 3.443, explica el alcance general de las modificaciones señalando, “*De las disposiciones legales transcritas precedentemente cabe colegir que el objetivo*

---

<sup>172</sup> RAMIREZ. Ob. ya citada. Pág. 171.

*principal que persigue el legislador al introducir las modificaciones de que tratan, consiste, indudablemente, en sancionar en forma drástica y ejemplarizadora ciertas actuaciones delictuales realizadas por individuos inescrupulosos que, aprovechándose de la existencia de normas legales que contemplan beneficios, bonificaciones u otras prestaciones a favor de determinadas personas o contribuyentes, obtuvieron dolosamente beneficios pecuniarios cuantiosos en perjuicio del Fisco. Ello, evidentemente, con el propósito de impedir que estos graves hechos, de conocimiento publico, vuelvan a repetirse. Para estos efectos se aumentan las multas y penas corporales establecidas para determinados delitos tributarios, se amplía el alcance de algunas disposiciones, se crean agravantes de responsabilidad penal, se autoriza al Director del Servicio para tomar conocimiento del sumario en causas en que se investiguen delitos comunes y que se estime fundadamente que se ha cometido algún delito tributario, se aumenta el monto de la fianza en la excarcelación y en casos graves se exige caución especial.*

*También se coordina y fija el alcance de la norma sobre el no pago oportuno de impuestos sujetos a retención contenidas en DL N° 825, de 1974, y se agrega un N° 8 al artículo 470 del Código Penal en el que se consideran estafadores comunes a los que fraudulentamente obtuvieran de las instituciones que se indican, remuneraciones, bonificaciones, subsidios etc.”<sup>173</sup>*

Como podemos apreciar el aumento de las penalidades de los delitos tributarios por el D.L N° 3.443, es considerable especialmente si se toma en cuenta que son iguales o superiores a las penas establecidas para los delitos mas importantes en cuanto al bien jurídico protegido, como lo son la violación, mutilaciones lesiones simplemente graves y robo con sorpresa. En cuanto a las devoluciones obtenidas fraudulentamente, su penalidad es comparable a la del homicidio simple y el infanticidio.

Sobre la justificación de este elevado castigo, se dice que este radica en la importancia recaudatoria que presenta el IVA, constituyéndose como la principal fuente de recursos para el Fisco en materia de tributos. Además de la importancia económica que presenta el IVA, no es menos trascendente el hecho que la forma de comisión del delito implica no solo una falta de pago de impuestos adeudados personalmente sino que el autor se apropia de impuestos pagados por terceros<sup>174</sup>.

---

<sup>173</sup> CIRCULAR N° 54 del SII.

<sup>174</sup> RAMIREZ. Ob. ya citada. Pág. 173.

Con respecto a la penalidad del delito del inciso tercero del artículo 97 N° 4, la elevada sanción obedece a la finalidad de prevenir delitos similares que motivaron la creación del tipo penal y en tal caso se dice que existe un mayor perjuicio para las arcas fiscales con relación a los incisos anteriores que solo provocan un lucro cesante, a diferencia de este caso en que el Estado hace desembolsos privándose de los fondos de que disponía<sup>175</sup>.

Como vemos la justificación de la pena para estos delitos, se hace radicar en criterios de prevención general, que estimamos aberrantes dentro de un sistema penal de un Estado Democrático, teniendo especial consideración que frente a conductas similares que igualmente vulneran el patrimonio, como lo es la estafa, la pena asignada es muy inferior, sin que podamos explicarnos la diferencia que hace el legislador para sancionar los atentados contra la propiedad particular y la propiedad fiscal.

Como sabemos la potestad punitiva la detenta el Estado<sup>176</sup>, potestad que justifica su existencia en la necesidad de proteger los bienes jurídicos esenciales para la convivencia social, frente a los ataques que los miembros de esta puedan dirigirles. Es por lo anterior que las opiniones doctrinales coinciden en que el derecho penal cumple dos funciones: una de protección o tutela de aquellos intereses que son necesarios para la existencia individual y para la convivencia social; y una función de motivación de las conductas de los ciudadanos.

En este sentido, precisamente, es misión del derecho penal constituir el elemento formalizador del ejercicio del poder punitivo del Estado y procurar que las normas que rigen su actuación protejan de la mejor manera posible a los individuos, frente a las posibles arbitrariedades, y aun errores, que puede llevar aparejada su materialización a cargo de los órganos del poder público.

Siendo así, cuando el poder punitivo establece figuras penales debe tipificarlas con la mayor claridad y precisión posibles y la sanción debe ser la adecuada para cada hecho delictivo, respetando entre otros, el principio *ultima ratio* y de proporcionalidad.

Es conveniente en este tema tener claro los conceptos de penalidad y de pena. Siguiendo a don Manuel de Rivacoba y Rivacoba por penalidad se debe entender la amenaza penal, esto es, la pena abstracta con la que cada hipótesis delictiva se halla conminada en la ley y que se aplicara y hará efectiva concretamente en y para cada caso

---

<sup>175</sup> RAMIREZ. Ob. ya citada. Pág. 173.

<sup>176</sup> Nociones tomadas de los apuntes de la Cátedra de Derecho Penal dictada por el profesor RODRIGUEZ COLLAO, LUIS, de la Universidad de Valparaíso.

particular en que la hipótesis se actualice, pasando de ser un mero supuesto legal a ser una realidad humana y social.

La pena, es algo mas concreto. La sanción, toda sanción, la sanción de cualquier tipo, no es sino la consecuencia normativa del incumplimiento de un deber; y, por lo tanto, la pena, como sanción jurídica que es, la especie mas grave y de carácter público, de que disponga el respectivo ordenamiento jurídico, ha de ser consecuencia del incumplimiento de un deber, o sea, en su caso, de un acto de la mayor intensidad antijurídica en el ordenamiento de que se trate, de un delito<sup>177</sup>.

Respecto de las funciones de la pena hay distintos criterios que proponen funciones también distintas, en términos generales, y por no ser el objeto principal de esta trabajo, podemos señalar dos: el criterio retributivo y el criterio preventivista

El criterio de la prevención tiene dos variantes:

- a. La prevención general: En general las teorías preventivistas siguen una concepción relativa de la pena, donde la pena ha de imponerse en atención a los beneficios que pueda reportar su aplicación y, específicamente considerando su utilidad como factor preventivo de la delincuencia. La prevención general pone su énfasis en la función que ejercen las sanciones penales como factor inhibitorio de las tendencias delictivas que se observa en el cuerpo social. Se entiende la pena como un medio para la obtención de fines útiles, su función seria la de proteger a la sociedad.

Como la prevención general se proyecta hacia un momento anterior a la comisión del delito, la pena se entiende como un medio al servicio de un fin y se justifica, porque su imposición hace que la generalidad de los ciudadanos desista o se abstenga de cometer hechos punibles.

Como pudimos apreciar la dictación del DL N° 3.443 se baso en criterios de prevención general, pues su cometido fue desalentar en la población la ejecución de delitos tributarios.

Se critica esta doctrina, por cuanto se dice que discurre entre dos ideas: la utilización del miedo y la consideración de la racionalidad del hombre. La primera lleva implícito el riesgo de que el Estado dirija la conciencia colectiva, incurriendo en actitudes propias de los totalitarismos y, la segunda, supone reconocer la capacidad absolutamente

---

<sup>177</sup> RIVACOBAY RIVACOBAY, MANUEL. *Hacia una nueva concepción de la pena*. Editorial Grijley. Año 1995. Pág. 45.

racional de el hombre, lo cual, en concepto de un importante sector de la doctrina, es una ficción al igual que el libre albedrío.

Se señala, asimismo que el criterio de prevención general rebaja al hombre a la condición de mero instrumento para la consecución de objetivos sociales, degradándolo en su dignidad. En otras palabras su postura se reduce a la intimidación y procura por medio de la pena que otros no delincan, desembocando en el terrorismo penal<sup>178</sup>.

Desde un punto de vista político-criminal, se sostiene que las ideologías preventistas conducen a la imposición de penas desproporcionadas y a la hipertrofia legislativa.

En este sentido la idea de la prevención general suele conducir a una agravación incesante de las penas- lo que comprobamos en materia penal tributaria- puesto que se supone que mientras las penas revistan mayor gravedad, mas eficaces serán los efectos preventivos, lo que a su vez se traduce en una dificultad insalvable para la idea preventivista, la de determinar el limite de la gravedad de la pena en relación con su eficacia.

- b. La prevención especial: Al igual el criterio de la prevención general, el de la prevención especial, asigna a las sanciones penales la función de evitar la comisión de delitos, proponiendo que tal cometido ha de lograrse a través de la actuación sobre un individuo concreto- el propio delincuente- procurando impedir que en el futuro reincida en la ejecución de conductas delictivas.

Algunos mecanismos preventivo-especiales son: la admonición o intimidación individual; la enmienda, corrección o readaptación social del autor de un delito o el aseguramiento o inocuización del delincuente

Es un planteamiento que ha tenido acogida en algunos sistemas penales, sin embargo se dice que con los nombres de reeducación, resocialización, readaptación, reincorporación o inserción social del condenado u otros semejantes, concluyendo como obligado corolario en la noción de tratamiento, con su sofisticada apariencia de altruismo y filantropía, constituye el peligro mas temible y refinado de nuestros días en el ámbito de lo penal para la libertad y dignidad del hombre<sup>179</sup>.

Se sostiene también, que en cuanto lleva implícita la idea de sometimiento, puede conducir a una peligrosa manipulación de la conciencia individual, de lo cual se sigue

---

<sup>178</sup> RIVACOBIA Y RIVACOBIA, MANUEL DE. *Configuración y Desconfiguración de la pena. Violencia y Justicia. Textos escogidos por sus alumnos*. Editorial Universidad de Valparaíso. Año 2002. Pág. 51.

<sup>179</sup> RIVACOBIA Y RIVACOBIA. Ob. ya citada. Pág. 51.

que es muy difícil llevar a cabo un programa resocializador sin lesionar los fundamentos de una sociedad pluralista y democrática.

- c. La retribución: La idea de la retribución como justificación de la pena, viene desde antiguo, sin embargo desde el punto de vista jurídico, se dice que retribución es la desaprobación o desvaloración pública, que se expresa o, quizá mejor, se concreta en la pena, de los actos de mas grave trascendencia social, es decir, los actos de significación mas grave para la comunidad por atentar de manera insoportable contra su existencia u organización o contra los bienes con arreglo al desarrollo cultural y el sistema de valores dominantes en el cuerpo social estima mas importantes y dignos, por ello, de la protección jurídica mas eficaz<sup>180</sup>.

Así entendida la retribución, sin embargo suele confundírsele con la venganza, el sadismo, la expiación y el talión. No obstante, la pena, de acuerdo con el pensamiento retributivo contemporáneo, si bien, sigue siendo compensación, no obedece ya a la idea de reacción frente a un mal o a la de restablecimiento del orden jurídico quebrantado, sino a la de retribuir o compensar lo injusto y la culpabilidad inherentes al delito.

El concepto de retribución va insoslayablemente unido a las ideas de libertad, culpabilidad y responsabilidad del ser humano. Para el pensamiento retributivo, la culpabilidad supone la libertad de las personas y encuentra en esta ultima uno de sus principales fundamentos.

De hecho, las nociones de culpabilidad y proporcionalidad, en tanto que garantías universalmente reconocidas, deben en gran medida al retribucionismo su desarrollo e incorporación en los sistemas jurídicos contemporáneos.

Sobre esta doctrina nos señala Rivacoba y Rivacoba, “La idea retributiva, empero, nace y se perfila y expande *pari passu* con la conciencia, mas o menos lucida y exigente, de la dignidad humana...Ella es una idea-fuerza de la civilización y constituye la idea central del Derecho punitivo”<sup>181</sup>.

Reseñados ya las principales teorías que explican el fundamente de la pena, estimamos estar en condiciones de dar nuestra opinión al respecto y con relación a la

---

<sup>180</sup> RIVACOBAY RIVACOBAY. Ob. ya citada. Pág. 87.

<sup>181</sup> RIVACOBAY RIVACOBAY. Ob. ya citada. Pág. 89.

incomprensible severidad de las penalidades que acompañan a los delitos tributarios, y que es el tema de este punto de nuestra obra.

Estimamos que establecer penas, y como fue el caso del DL N° 3.443 aumentar la gravedad de las ya existentes, como medio para desalentar conductas delictivas futuras, es decir, utilizar la pena como medio para fines extrínsecos su propia entidad, termina siempre en la utilización de la persona humana, del individuo como medio para fines ajenos asimismo, con el consiguiente desprecio de su dignidad.

En este sentido compartimos y adherimos a la idea defendida y exaltada por el profesor de nuestra casa de estudios don Manuel de Rivacoba y Rivacoba, la retribución. En efecto solo la tendencia retribucionista de la pena, es respetuosa y compatible con un Estado de Derecho, donde reina la libertad y la democracia. Por ello es que la retribución supone la antijuridicidad y la culpabilidad para sancionar las conductas que estimen atentan contra el orden jurídico imperante.

Por lo anterior, esto es que la retribución supone la idea de antijuridicidad y culpabilidad, es que estimamos que la principal consecuencia que surge de formar un sistema penal basado en la idea de retribución es la proporcionalidad entre la pena y el delito. Pensamos se alcanza la pena justa. Solo cuando hay una ofensa a los bienes jurídicos proclamados por una comunidad y tal ofensa lesiona o menoscaba estos intereses hay antijuridicidad y procede sancionar el hecho delictivo.

Solo así podemos comprender la proporcionalidad entre el delito y la pena. En este sentido la pena de los delitos tributarios debe reflejar el disvalor de la conducta ejecutada al guardar la debida proporción con el bien jurídico protegido, en este caso ello no ocurre, debido a que si bien estos delitos lesionan la integridad del patrimonio fiscal su sanción alcanzan la misma gravedad que infracciones que vulneran, la vida, la integridad corporal y libertad sexual, produciéndose así un desequilibrio entre las penalidades existentes.

De otra parte, el aumentar la gravedad de las penas de los delitos tributarios para desalentar el delito y la evasión, no ha tenido mayor éxito en la sociedad, puesto que dicha idea preventiva debió ser complementada en el año 2001 con la Ley N° 19.738 sobre combate a la evasión, es decir el delito tributario no dejó de ser ejecutado, como lo pensó el legislador de la época, en otras palabras la idea de prevención general no produjo su efecto de intimidar a la población. Por otra parte la idea de la prevención general positiva, esto es, aquella que postula que la comisión de delitos se previene reforzando la confianza y adhesión social en el complejo normativo y el sistema de

valores que lo informa, tampoco ha tenido efectos, puesto que el conjunto de normas que constituyen el sistema tributario chileno, significa una maraña legislativa incomprensible para el contribuyente común, quien ve en el órgano encargado de los impuestos en Chile- el SII- como a un ente poderoso y celoso de los recursos del Estado.

En este sentido, el bien jurídico protegido por estos delitos, no es para la sociedad de una entidad que merezca tal gravedad en sus penas. Pensamos que la reprobación ética social del delito tributario es menor que aquella que tiene el delito común y por lo tanto la gravedad de las penas, no se justifica, mas aun si se piensa que llevar a estos condenados a la cárcel no soluciona en modo alguno el problema de la prevención.

Todo lo cual nos demuestra que la prevención general como criterio para agravar las penas de los delitos tributarios, ha generado dos de sus indeseables consecuencias: la desproporción de las penas y la hipertrofia legislativa.

## **CAPITULO IV.**

### **PROCEDIMIENTO ORDINARIO PARA SANCIONAR LOS DELITOS TRIBUTARIOS RELACIONADOS CON FACTURAS FALSAS**

Como lo señaláramos en reiteradas ocasiones a lo largo de este trabajo, la factura falsa es un medio que usa para cometer el delito tributario, frecuentemente se simulan compras, utilizando facturas falsas, las cuales se incluyen en la contabilidad del contribuyente y le permiten a este pagar un impuesto menor. Luego resulta que este impuesto evadido, el impuesto al valor agregado, es el impuesto de mayor recaudación para el Fisco de Chile, respecto del cual el instrumento que con mayor frecuencia se utiliza para evadirlo es la factura falsa, sin perjuicio de tener presente además la incidencia que tiene este tipo de documento falso en los impuestos a la renta.

En cuanto al procedimiento aplicable a los delitos relacionados con el uso de facturas falsas y que son los del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario, este se divide en dos etapas, claramente diferenciados por el órgano que los ejecuta.

La primera se lleva a cabo en el Departamento de Investigación de Delitos Tributarios, organismo dependiente del SII, el cual esta encargado de la investigación administrativa de hechos que puedan constituir delitos sancionados con pena corporal. Su función es indagar irregularidades e investigarlas en la medida que tengan la potencialidad de constituir un delito tributario, jugando un rol fundamental en relación con el proceso criminal futuro<sup>182</sup>.

La segunda etapa, es la etapa judicial, que tiene lugar en el evento que el Director Nacional del SII decida ejercer la correspondiente acción penal elevando los antecedentes a la justicia del crimen, en el evento que en la etapa administrativa se hayan reunido los antecedentes suficientes.

Sin embargo si los hechos investigados no son suficientes para hacer prosperar la acción penal, el Director puede obtenerse de ejercer dicha acción sancionando la conducta de acuerdo al procedimiento general de aplicación de sanciones del artículo 161 del Código Tributario.

Sobre esta facultad del Director Nacional del SII, de la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias el artículo 162 del Código Tributario

---

<sup>182</sup> SILVA. Ob. ya citada. Pág. 184.

faculta al Director para deducir la correspondiente querrela o denuncia ante la justicia del crimen o requerir para este mismo efecto al Consejo de Defensa del Estado.

Sobre esta misión del SII, señala Kogan: “A fin de posibilitar el cumplimiento de las referidas funciones, el legislador lo ha dotado de las atribuciones necesarias para el establecimiento de los hechos que constituirán el fundamento de la acción penal. De esta manera la etapa previa de investigación administrativa de los aludidos hechos punibles permite que las querellas se deduzcan en forma responsable y con antecedentes y pruebas que a juicio del Servicio sean suficientes para que prospere la acción”<sup>183</sup>.

## **1. LA RECOPIACION DE ANTECEDENTES**

Dispone el artículo 162 inciso tercero del Código Tributario que corresponde al Director Nacional del SII, tratándose de posibles casos de delito tributario, la facultad de interponer la correspondiente querrela o denuncia, o bien, perseguir la sanción pecuniaria con arreglo al procedimiento general de reclamaciones.

Para que el Director Nacional pueda su decisión el mismo Código dispone en el artículo 161 N° 10 de una serie de facultades a este funcionario, que le permiten tomar conocimiento de hecho, y efectuar un estudio de las circunstancias para adoptar en definitiva su decisión.

En virtud de esta atribución el SII procede, cuando se encuentre ante una irregularidad, a efectuar: la “recopilación de antecedentes”, que consiste o significa la búsqueda detallada orientada a reunir toda la evidencia pertinente a fin de probar la existencia de una violación a las normas legales vigentes o bien, a fin de llegar a la conclusión de que dicha violación no ha existido. Es decir, en esta etapa se obtiene la evidencia que probara la existencia o no de la irregularidad tributaria. Es este trabajo de fiscalización una base fundamental para ganar o perder un juicio por delito tributario.

El antecedente inmediato de esta etapa de recopilación de antecedentes lo constituía la denominada “Investigación Administrativa de Delitos Tributarios”, según la expresión formulada en el antiguo artículo 95 del Código Tributario o simplemente “Investigación Previa”, según lo dispone el propio artículo 161 N° 10. Así bajo la vigencia del C de PP de 1906, los delitos tributarios eran investigados

---

<sup>183</sup> KOGAN. Ob. ya citada. Pág. 131.

administrativamente, en forma previa al inicio de un sumario criminal, por funcionarios fiscalizadores del Servicio, bajo la tuición del Director Nacional<sup>184</sup>.

Sin embargo desde la entrada en vigencia de la Reforma Procesal Penal, el Servicio ya no dirige ninguna investigación, sino que solo “recopila antecedentes”, y esto por la necesidad de mantener las facultades del SII, pero armonizadas con la disposición del artículo 80 A de la Constitución, que otorga al Ministerio Público la dirección exclusiva de la investigación de los hechos que revistan la caracteres de delito<sup>185</sup>.

Se señala que esta etapa de recopilación es netamente administrativa, sin que exista controversia alguna entre las partes; incluso no es necesario notificar al contribuyente el cual ignora completamente la circunstancia de haber iniciado una investigación en su contra, ni se señalan plazos ni procedimientos para llevarlo a cabo.<sup>186</sup>

Cabe destacar que en esta etapa el Servicio, igualmente goza de facultades fiscalizadoras, entre ellas destaca la facultad contenida en el artículo 65 del Código Tributario, consistente en la tasación de oficio, sin necesidad de citar previamente al contribuyente, en los casos de hechos previstos en el artículo 97 N°4, del monto de las ventas u operaciones gravadas las cuales han sido objetos de evasión y sobre las cuales deberá pagarse el impuesto y multas<sup>187</sup>.

### **1.1. Atribuciones del Servicio de Impuestos Internos.**

Las facultades especiales de que dispone el SII en esta etapa de recopilación de antecedentes son:

- 1) Aposición de sellos e incautación de los libros de contabilidad y demás documentos relacionados. Se encuentra regulado en el artículo 161 N° 10 del Código Tributario: puede ser ordenada por el Director para ser cumplidas en el lugar en que se encuentren o puedan encontrarse los libros de contabilidad y documentos de que se trata, aunque no sea el domicilio del presunto infractor.

---

<sup>184</sup> ALVARADO ROBLES, JORGE. *Los delitos tributarios ante la reforma procesal penal*. Memoria de Prueba para optar al grado de licenciado en Ciencias Jurídicas de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. 2004. Pág. 90

<sup>185</sup> ALVARADO. Ob. ya citada. Pág. 90.

<sup>186</sup> SILVA. Ob. ya citada. Pág. 186.

<sup>187</sup> KOGAN. Ob. ya citada. Pág. 139.

- 2) La facultad de examinar inventarios, balances, libros de contabilidad y documentos del contribuyente con la finalidad de permitir la obtención de información relacionada con los elementos que deban servir de base para la determinación del impuesto o con otros puntos que figuren o debieran figurar en la declaración (artículo 60 CT).
- 3) La facultad de requerir declaración jurada por escrito o de citar a prestar declaración (artículos 34 y 60 inciso 8 ° CT).
- 4) La facultad de requerir apremios, a fin de asegurar la comparencia ante el Servicio (artículo 95 CT).

El estudio detallado de cada una de estas facultades, escapa de los límites de nuestro estudio, sin embargo no podemos dejar de referirnos a las actuales críticas de que han sido objeto estas facultades especiales del Servicio, que se enmarcan dentro de la etapa de investigación administrativa y ello fundamentalmente por cuanto, a luz de los principios de la reforma procesal penal, serian atentatorios de los derechos de las personas investigadas por presuntos delitos tributarios.

## **1.2. Críticas de la doctrina a las normas sobre recopilación de antecedentes.**

Sabemos que en virtud de la Ley N° 19.806 adecuatoria del nuevo sistema procesal penal, el artículo 161 N° 10 del CT, que establecía la “Investigación administrativa de Delitos tributarios”, instauró la institución de la “Recopilación de Antecedentes”, etapa administrativa destinada a proporcionar al Director Nacional los antecedentes de hecho que requiere para hacer uso de la facultad que le concede el artículo 162 y dentro de esta etapa podrá el Servicio hacer uso de todas las facultades ya numeradas para la consecución de ese fin. En este contexto la Doctrina estima que esta modificación de la norma, no es más que el encubrimiento de una investigación criminal practicada por el Servicio y que no se ajusta a la Constitución ni es acorde con el espíritu garantista del Código Procesal Penal<sup>188</sup>.

---

<sup>188</sup> ALVARADO. Ob. ya citada. Pág. 104.

Según los artículos 80 A de la Constitución y 9 del Código Procesal Penal, el único organismo público en Chile facultado para dirigir una investigación criminal es el Ministerio Público, sin perjuicio de que, cuando se trate de actuaciones, que priven, restrinjan o perturben tales derechos, cualquiera sea su titular, deberá contar con una autorización judicial<sup>189</sup>.

Señala la doctrina que este imperativo constitucional, en materia tributaria no se respeta, pues de acuerdo al artículo 161 N° 10 inciso 2° del CT, el Director Nacional del Servicio-discrecionalmente y sin control judicial previo- puede ordenar la aposición de sellos y cerraduras, la incautación de los libros de contabilidad y los demás documentos relacionados con el giro del negocio del presunto infractor, durante la denominada RECOPIACION DE ANTECEDENTES que allí regula<sup>190</sup>. Ello según el nuevo texto del Código Tributario que resulta de la Ley N° 19.806. Por consiguiente esta institución de la recopilación de antecedentes sería contraria a nuestra Constitución Política.

Nos dicen los autores que la incompatibilidad de estas atribuciones con los principios informativos del ordenamiento procesal penal salta a la vista, puesto que: "... el Código Tributario no contiene norma alguna sobre esta etapa del procedimiento, es decir, no se prevén plazos ni notificaciones, ni se asegura en modo alguno la bilateralidad de la audiencia. La investigación puede prolongarse durante años y la circunstancia de que un contribuyente este sometido a investigación trae consigo la restricción de una serie de derechos conferidos por la ley y la Constitución: se dificulta la devolución IVA a los exportadores; se hace improcedente la aplicación de las normas de incentivo al cumplimiento tributario ( Ley N° 18.320); no tiene lugar, por disposición del Servicio, la condonación de sanciones pecuniarias conforme al artículo 106; el contribuyente sometido a investigación que desea salir del país debe previamente obtener un certificado del Servicio que de cuenta de que ha otorgado caución suficiente, etc."<sup>191</sup>

Por tanto, al parecer las facultades con que cuenta al Servicio son las propias de un organismo que realiza una investigación criminal, cuestión que contradice el artículo 80 A de la Constitución, lo que implica, no solo una alteración grave en el orden jurídico, sino que una profunda afectación de los derechos de los contribuyentes, quienes son afectados por una verdadera investigación criminal, sin poder hacer valer, al

---

<sup>189</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 81.

<sup>190</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 82.

<sup>191</sup> VAN WEEZEL. Ob. ya citada. Pág. 158.

menos en principio, los derechos que el CPP consagra desde la primera actuación del procedimiento dirigido en contra del imputado<sup>192</sup>.

Sin embargo, es preciso no olvidar, que si bien durante esta etapa de recopilación efectuada por el Servicio se pueden afectar los derechos de las personas investigadas, a la luz de las normas y principios que informan la manera en que se rinde y aporta la prueba al juicio oral, estas pruebas obtenidas por el Servicio serán declaradas prueba ilícitas, adoleciendo tales diligencias investigativas de nulidad<sup>193</sup>.

Es así como en materia procesal penal tenemos el artículo 276 inciso 3° del CPP, que obliga a los jueces a excluir las pruebas obtenidas con inobservancias de las garantías fundamentales.

Sobre este asunto de la prueba ilícita nos señala un autor: “Como se puede apreciar no es posible al interprete fingir la no existencia de las atribuciones contenidas en el artículo 161 N° 10, pero las normas procesales señaladas proporcionan una serie de instrumentos no solo correctivos sino, en razón de su existencia, también preventivos de posibles abusos, bajo la condición de que la jurisprudencia los utilice”<sup>194</sup>

Por tanto dentro de la etapa de recopilación de antecedentes, el Servicio no puede desarrollar actividades que impliquen la dirección de la investigación. Tampoco puede realizar actuaciones que no estén expresamente permitidas por la ley. Y la prueba que así obtenga, en el marco del proceso penal será ilícita, puesto que según el CPP, la realización de cualquier gestión que implique la privación del ejercicio de los derechos garantidos por la Constitución, requieren de autorización judicial previa otorgada por el Juez de Garantía.

Sobre estas consideraciones, personalmente, concordamos plenamente con la postura de la doctrina chilena, sin embargo estimamos que el mantenimiento que hizo el legislador de estas facultades investigadoras y fiscalizadoras en manos del Servicio, se debió al hecho que es precisamente este ente público, por su carácter especializado, el organismo técnico mas idóneo para la labor de fiscalización tratándose del cumplimiento de la normativa tributaria. Por otro lado la labor que hoy en día cumple el Ministerio Público, esta absolutamente sobrecargada y, si a este funcionario agregáramos además la labor de fiscalizador de los delitos tributarios, sin la cooperación técnica del Servicio, dicha labor resultara completamente ineficiente.

---

<sup>192</sup> ALVARADO. Ob. ya citada. Pág. 104.

<sup>193</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 88.

<sup>194</sup> VAN WEEZEL. Ob. ya citada. Pág. 160.

### **1.3. Fuentes de Información.**

Dentro de la etapa de recopilación de antecedentes que realiza el Servicio, sin perjuicio de los alcances respecto al respecto de los derechos de las personas investigadas relacionados con la Constitución Política, el Servicio, en la practica, lleva a cabo una serie de actuaciones, dentro de estas podemos nombrar a las siguientes:

1. Notificaciones: se encuentran reguladas en el artículo 11 y siguientes del CT. Las notificaciones pueden ser personales, por cedula o por carta certificada enviada al domicilio del interesado, salvo que una disposición expresa ordene otra forma de notificación.
2. Declaraciones: se encuentran reguladas en los artículos 29 y siguientes del CT.
3. Verificaciones: se encuentran tratadas en el Titulo IV del Párrafo I del CT, referente a las medidas especiales de fiscalización y dentro de estas se encuentra el examen y secreto de las declaraciones y la facultad de tasar; todas se ubican en los artículos 59 y siguientes del CT.
4. Certificaciones: durante toda la recopilación de antecedentes es necesario un a verificación de los mismos, por lo que se solicita a las respectivas Unidades del Servicio, certificaciones tanto del contribuyente fiscalizado como proveedores o terceros relacionados.

Dentro de la etapa de recopilación de antecedentes, es posible también que el SII, recabe información de fuentes internas o externas al SII.

El articulo 87 del Código Tributario obliga a los funcionarios fiscales, semifiscales, de instituciones fiscales y semifiscales de administración autónoma y municipales y a las autoridades en general, a proporcionar al SII, todos los datos y antecedentes que este soliste para la fiscalización de los impuestos. El artículo 60, al final de primer inciso, dice que con el objeto de verificar la exactitud de las declaraciones o de obtener información, el Servicio, puede examinar los libros y documentos de las personas obligadas a retener un impuesto. También puede pedir declaración jurada por escrito o citar a toda persona domiciliado dentro de la jurisdicción de la oficina que la cite, para que concurra a declarar bajo juramento, sobre hechos, datos o antecedentes de cualquiera naturaleza relacionados con terceras personas. Están exceptuadas de esta

obligación los comuneros en caso de sucesión por causa de muerte o comunidades, siempre que sean ciertos parientes, cónyuge, adoptante o adoptado de dichos terceros. También lo están las personas obligadas a guardar el secreto profesional (inciso 8° del artículo 60)<sup>195</sup>.

A continuación mencionaremos las fuentes internas y externas al Servicio de quienes se puede obtener antecedentes:

#### A) Fuentes Internas de Información.

1. Direcciones Regionales del SII: en las Direcciones Regionales y en las unidades es posible obtener información y documentos relativos al: timbraje, iniciación de actividades, cambios de domicilio, apertura y cierre de sucursales, verificación de créditos fiscales verificación de actividad y domicilio.
2. Unidad de Control de Documentos: se obtiene el original y fotocopia autenticada de los formularios 22 y 29.
3. Central de Timbraje: se obtienen las certificaciones de timbraje.
4. Oficina de Fiscalización de Comercio exterior: se obtiene información sobre devoluciones IVA exportadores.
5. Departamento Informática Fiscalización: se obtiene las cartillas de inversiones,, vector del contribuyente, situación del contribuyente ante el SII y detalles de las declaraciones de IVA y Renta.
6. Departamento de Avaluaciones: se obtiene el registro de propiedades por domicilio.
7. Departamento de Investigación de delitos Tributarios: encontramos el sistema de control de expedientes y antecedentes de fiscalizaciones anteriores.

---

<sup>195</sup> UGALDE, estima que esta facultad del SII, sería contraria al Constitución y al CPP y ello fundamentalmente, por cuanto en ningún caso, puede el futuro inculpado prestar declaración bajo juramento, ya ello se encuentra prohibido por el artículo 19 N° 7 letra f de la CP; asimismo, no se establece la obligación que tiene el imputado de ser interrogado solo cuando se encuentre en compañía de su defensor, así lo dispone el artículo 91 del CPP... indefinitiva, estima que en caso del que el SII cite aun contribuyente y lo interrogue en relación con hechos que podrían tener el carácter de ilícitos tributarios, sancionados con pena corporal y de multa, este tiene derecho de abstenerse de contestar las preguntas de los fiscalizadores del referido organismo.

## B) Fuentes de Información Externas.

1. Servicio de Registro Civil: pueden obtenerse antecedentes personales del contribuyente tales como la identificación de la persona, el domicilio, fotografías, el estado civil. También puede obtenerse información del Registro de Vehículos Motorizados.
2. Servicio Electoral: puede consultarse el domicilio del contribuyente.
3. Policía de Investigaciones y Carabineros: estas instituciones tienen registros de las salidas y entradas al país, y del lugar de destino de los viajeros. También conocen de posibles arraigos y antecedentes penales.
4. Superintendencia de Bancos: puede ofrecer información sobre los Bancos en que el contribuyente tiene cuentas y sobre préstamos bancarios.
5. Superintendencia de valores y Seguros: tiene los estados financieros de las instituciones que supervisa, conoce a sus representantes legales, los miembros del Directorio, los accionistas y el patrimonio social.
6. Dicom: tiene información sobre operaciones de comercio internacional, juicios, sociedades e informes comerciales.
7. Banco Central: conoce importaciones, exportaciones, retornos y autorizaciones de créditos.
8. Conservador de Bienes Raíces: lleva el registro de las propiedades a nombre del contribuyente y de sus prohibiciones y transferencias del dominio.
9. Registro De Comercio: es posible conseguir de este Registro información sobre las sociedades.
10. Tesorería General de la Republica: de este organismo se puede obtener: declaraciones de impuestos y rectificatorias (Formulario 29) hasta el 31 de Diciembre de 1996; declaraciones juradas y expedientes de solicitudes de devoluciones de impuestos; declaraciones de impuestos y rectificatorias (Formulario 22) hasta año tributario 1997; antecedentes de la Cuenta Única de los contribuyentes.
11. Servicio Nacional de Aduanas: es posible obtener información sobre litigios del contribuyente con Aduanas, sobre su domicilio y sobre exportaciones e importaciones que haya hecho.

12. Corredores de Bolsa: pueden otorgar información sobre adquisiciones de acciones.
13. Bancos: llevan registros de las cuentas corrientes, de ahorro, tarjetas de crédito, préstamos y domicilio del contribuyente. El artículo 61 del CT dice que salvo disposición en contrario, los preceptos del Código no modifican normas sobre la reserva de la cuenta corriente bancaria.

#### **1.4. Conclusión de la Recopilación de Antecedentes.**

La etapa de recopilación de antecedentes concluye con un informe y un cuaderno de pruebas, que recomienda o no el ejercicio de la acción penal por parte del Director Nacional.

El Informe, es elaborado por funcionarios del Servicio y consiste en la recopilación de toda la información contable- tributaria; finaliza con la conclusión a que se llega después de haber recopilado todos los antecedentes y de haber hechos un análisis de los mismos. El informe, contendrá: una identificación del contribuyente fiscalizado, un detalle de las irregularidades, la determinación del perjuicio fiscal, as conclusiones y un detalle de los documentos que se acompañan.

El Cuaderno de Pruebas es una carpeta o archivador que contiene todos los documentos recopilados que sirvieron para probar las irregularidades cometidas entre ellos, se pueden mencionar: certificaciones, declaraciones juradas y declaraciones de impuestos. Debe ir foliado en cada una de sus hojas y dentera tener un índice.

## **2. PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACION DE LAS CIRCULARES 60 Y 78.**

El motivo de la dictación de estas dos circulares relacionadas con las facturas falsas, ha sido la constatación emperica de que el delito mas cometido por los delincuentes tributarios, es de evasión del IVA, por medio de la utilización de facturas falsas. En este sentido el Servicio ha estimado la necesidad de atacar la factura falsa, por constituir el principal elemento de promoción de la evasión tributaria, para lo cual se crearon nuevos delitos tributario en el año 2001, por la ley N° 19.738, los que

constituyen un valiosa herramienta para perseguir las conductas socialmente dañosas que importan la utilización y el tráfico de facturas para evadir impuestos. Ahora bien, la persecución penal de estos nuevos delitos importa por parte del SII, un importante esfuerzo para detectar las facturas falsas y establecer vías que permitan regular las alternativas que se deben seguir, toda vez que se detecta una factura falsa. En este sentido, las Circulares que establecen los procedimientos de fiscalización, son una importante herramienta de combate a la evasión tributaria, por cuanto, expresan la parte administrativa uno de los objetivos de plan de echa contra la evasión de una manera concreta, orgánica y sistemática.

En este sentido, resulta relevante destacar la que la Circular N° 60, es el ultimo eslabón en la cadena que ha desplegado el Fisco de Chile para combatir la evasión tributaria, atacando de esta manera una importante fuente de evasión, cual es, la utilización de facturas falsas, sin embargo, dichos procedimientos se completan con el soporte tecnológico que ha implementado el SII, par estos fines, el que se manifiesta con el sistema de control de expediente (SCE).

A continuación destacaremos solo los casos en que son aplicables las respectivas Circulares N° 60 y N° 78, sin adentramos en el procedimiento en particular, por ser estas Circulares de fácil comprensión y estar redactadas en forma sistemáticas.

**Circular N° 78 de 1997:** Se aplica a investigaciones iniciadas en unidades regionales en las que se detecten irregularidades susceptibles de ser sancionadas con pena corporal de acuerdo al artículo 97 N° 4 y N° 5 y al artículo 100 del Código Tributario, en especial cuando los documentos auditados presenten las irregularidades señaladas en la Circular N° 59 de 17 de Octubre de 1996.

**Circular N° 60 de 2001:** Su procedimiento se aplica cuando se detectan facturas falsas y no corresponde ejercer, en principio, una acción para perseguir la aplicación de sanciones por delito tributario.

Hay que señalar, que sin embargo, ambos procedimientos se topan de la siguiente manera: La Circular N° 60 establece el procedimiento que se debe seguir siempre en el caso en que un funcionario del SII detecte una factura falsa. Si los hechos

revisten finalmente la gravedad suficiente para perseguir la aplicación de sanciones por delito tributario, se aplicara el procedimiento de la Circular N° 78.

### **3. EJERCICIO DE LA ACCION PENAL, INVESTIGACION Y JUZGAMIENTO.**

#### **3.1. Naturaleza Jurídica y Ejercicio de la Acción Penal.**

Una vez finalizada la etapa de recopilación de antecedentes, el Director Nacional del SII, deberá decidirse por alguna de estas opciones:

- a) El ejercicio de la acción penal por medio de la correspondiente denuncia o querella.
- b) La remisión de los antecedentes al Director Regional, para la aplicación de la sanción pecuniaria.

La norma fundamental en esta materia, el artículo 162 del CT, señala en su inciso primero que: *“Las investigaciones de los hechos constitutivos de delitos tributarios sancionados con pena corporal solo podrán ser iniciadas por denuncia o querella del Servicio. Con todo la querella también podrá ser presentada por el Consejo de defensa del Estado, a requerimiento del Director”*.

En este sentido se puede decir, que este artículo 162 constituye una excepción a los artículos 53 y 172 del CPP, pues la investigación de hechos que revisten caracteres de delito tributario, solo puede ser iniciada por denuncia o querella del SII, o por querella del Consejo de Defensa del Estado a requerimiento del SII. Sobre esto la Corte Suprema ha dicho en sentencia de 27 de Enero de 1988: *“La norma del artículo 162 del Código Tributario fija un requisito de procesabilidad en el sentido que los juicios criminales por delitos sancionados con pena corporal solo pueden ser iniciados por querella o denuncia del Servicio de Impuestos Internos o del Consejo de Defensa del Estado, a requerimiento del Director. Tal disposición, por reglar normas de procedimiento, es de orden publico, por lo que su omisión determina la nulidad absoluta del proceso*

correspondiente, por aplicación de las artículos 84 inciso 3° del Código de Procedimiento Civil y 43 del Código de Procedimiento Penal”<sup>196</sup>.

Se establece por tanto una facultad exclusiva del Director Nacional para decidir si interpone o no la acción penal. Se dice, que esta es una facultad concedida por el legislador por razones de política fiscal, debido a que corresponde al SII determinar, discrecionalmente, los casos en que la aplicación de la pena corporal a un hecho que reviste caracteres de delito tributario es necesaria para asegurar la eficacia y cumplimiento de la normativa tributaria. Además, corresponde a este organismo fijar los criterios de oportunidad bajo los cuales la aplicación de dicha pena por los hechos constitutivos de delito puede ser renunciada, limitando su acción, en dicho caso, a la aplicación de la pena pecuniaria asignada por la ley al delito<sup>197</sup>.

El alcance de esta facultad, entonces será que no todo hecho delictivo será sometido al conocimiento del Ministerio Público para que proceda a su investigación, haciéndose imposible, de este modo, la aplicación de la pena corporal. El Director del SII, renuncia a la aplicación de la pena corporal, en uso de esta facultad especial, pero no deja de perseguir la responsabilidad penal del contribuyente infractor, pues se aplicara en este caso la sanción pecuniaria asignada al hecho.

En el caso de los delitos tributarios, entonces, la acción penal se ejerce exclusiva y discrecionalmente por el Director Nacional, lo que deriva en una limitación a la actividad del Ministerio Público, impidiéndole iniciar de oficio la investigación, constituyendo una excepción al principio de la oficialidad<sup>198</sup>.

En cuanto a la **naturaleza jurídica de la acción penal**, hay diversas opiniones de la Doctrina, así para Dumay y Kogan la naturaleza de la acción es mixta, por cuanto esta entregado su ejercicio al libre arbitrio del Director, pero una vez iniciado el procedimiento, sigue el juez de oficio la tramitación sin que pueda desistirse de la continuación del juicio al titular de la acción penal<sup>199</sup>.

Ugalde y Rodríguez en su obra “Delito Tributario y Reforma Procesal Penal”, señalan que se trata de una ACCION PUBLICA PREVIA INSTANCIA PARTICULAR, según lo dispuesto en el artículo 54 del CPP, por cuanto en el CPP, se contemplan solo tres tipos de acciones, y estos delitos de acción penal publica previa

---

<sup>196</sup> En Gaceta Jurídica N° 91. Año 1988. Pág. 92. citado por VAN WEEZEL. Ob. ya citada. Pág. 165.

<sup>197</sup> ALVARADO. Ob. ya citada. Pág. 149.

<sup>198</sup> ALVARADO. Ob. ya citada. Pág. 155.

<sup>199</sup> DUMAY. Ob. ya citada. Pág. 294; KOGAN. Ob. ya citada. Pág. 151.

instancia particular estarían definidos en el inciso 1° del artículo 54 del CPP, que señala “En los delitos de acción pública previa instancia particular no podrá procederse de oficio sin que, a lo menos, el ofendido por el delito hubiere denunciado el hecho a la justicia, al ministerio público o a la policía”. Fundamentan los autores de la siguiente manera: “Ahora bien, como de acuerdo al inciso 1° del artículo 108 del CPP: “Para los efectos de este Código, se considera víctima al ofendido del delito” y conforme al inciso 2° del nuevo texto del artículo del artículo 162 del Código Tributario: “El denunciante o querellante ejercerá los derechos de la víctima, de conformidad al Código Procesal Penal”, es que debemos concluir que estamos frente a uno de estos delitos”<sup>200</sup>.

Se dice también que se trata de un acción penal pública, aunque se halla sometida a un regla especial, la iniciativa exclusiva del Servicio.<sup>201</sup> Así lo ha afirmado el Fiscal Nacional en su Oficio N° 296 de 20 de junio de 2002, que ilustra modificaciones dispuestas por la Ley 19.806 al Código Tributario, a la LOC del Servicio y a la Ley del IVA, expresa que el ejercicio de la acción penal por delitos tributarios por el Director “pasa a constituir un requisito previo de perseguibilidad para la actuación del Ministerio Público, la que solo se podrá iniciar por denuncia o querrela del Servicio. En otros términos, la acción por delitos tributarios se ha asimilado a la acción pública previa instancia particular que consagra el artículo 54 del CPP. Se trata de una simple asimilación para estos efectos, porque en derecho, la acción penal por delitos tributarios es claramente un acción penal pública”.

Estimamos que no se trata de acción de naturaleza mixta, por cuanto el procedimiento penal tributario es susceptible de terminar por desistimiento del Servicio, cuestión que no ocurre en aquellos delitos de acción penal mixta y mas bien, y para ser concordantes con los principios del nuevo procedimiento penal chileno se trataría de un acción penal pública previa instancia particular, concordamos plenamente con la posición de Ugalde.

### **3.2. Investigación del Delito Tributario relacionado con las Facturas Falsas.**

El principio general en esta materia es que la investigación de un hecho que reviste caracteres de delito puede iniciarse de oficio por el Ministerio Público, según lo dispone el artículo 172 del CPP. Sin embargo, ya sabemos que en materia penal tributaria, la

---

<sup>200</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 104.

<sup>201</sup> VAN WEEZEL. Ob. ya citada. Pág. 166.

acción penal por delitos tributarios debe iniciarse por denuncia o querrela del SII o del Consejo de Defensa del Estado, a requerimiento del Director<sup>202</sup>.

El denunciante solo podrá ser el Servicio y solamente podrá querrellarse el Servicio o el Consejo de Defensa, a requerimiento del SII.

La querrela se presentara por el SII, o por el Consejo de Defensa del Estado, a requerimiento del Director, por escrito ante el Juez de Garantía y deberá cumplir con los requisitos del artículo 113 del CPP. Una vez que la querrela es declarada admisible por el Juez de Garantía, el querellante puede ejercer todos los derechos que contempla el Código Procesal Penal y conforme al artículo 12 del mismo Código, será considerado interviniente en el procedimiento.

La etapa de investigación, constituye una fase administrativa y desformalizada, y que no necesariamente va a terminar en un juicio criminal, por la existencia de las salidas alternativas, y principalmente porque uno de los objetivos del establecimiento de esta fase, es la eficacia de la investigación que significa, que solo se llevaran a juicio los casos viables.

La etapa de de investigación penal preparatoria del juicio oral queda entregada a los Fiscales del Ministerio Publico quienes dirigirán la investigación y la coordinaran con los agentes de la Policía y otros organismos especializados. En materia tributaria, los antecedentes que serán el fundamento directo del delito, son recabados por un organismo especializado, dado el carácter técnico de la materia; que es la Brigada de Delitos Económicos (BRIDEC) en coordinación con el SII, a través de un procedimiento interno<sup>203</sup>.

La etapa de investigación del delito tributario, hoy esta en manos del Ministerio Publico y en este sentido los plazos de duración de la investigación, están establecidos en la ley, y el plazo máximo es de dos años.

### **3.3. Desarrollo de la Investigación.**

En cuanto al desarrollo de la investigación el articulo 180 del CPP dispone que los fiscales dirigirán la investigación y podrán realizar por si mismos o encomendar a la policía todas las diligencias de investigación que consideraren conducentes al

---

<sup>202</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 99.

<sup>203</sup> FUENTES CORDOVA, MARIA LORETO. *El delito tributario y su situación en el nuevo proceso penal*. Ponencia efectuada en el XIV Congreso Latino americano de Derecho Penal y Criminología. Escuela de Derecho. Universidad de Valparaíso. Año 2002. Pág. 455.

esclarecimiento de los hechos, dentro de las 24 horas siguientes a que tomaren conocimiento de su ocurrencia, pudiendo exigir información a toda persona o funcionario. Dicho plazo se contara, desde que el juez de garantía le remita al Ministerio Público la querrela criminal presentada por el SII o por el Consejo de Defensa del Estado a requerimiento de Director y, en el caso de denuncia, desde que ella se realiza por el SII ante el mismo Ministerio Público o, en su caso, desde que se remite a dicho ministerio en el evento del inciso 2° del artículo 173 del CPP<sup>204</sup>.

Durante el desarrollo de la investigación el imputado tiene algunos derechos que puede hacer valer. Señalados en los artículos 7 y 8 del CPP:

- Derecho a examinar los registros y documentos.
- Derecho a proponer diligencias de investigación.
- Derecho a solicitar que sea declarada la nulidad de las diligencias que sean realizadas sin autorización judicial previa. Entre las medidas que requieren autorización judicial previa, se encuentran: la citación compulsiva, pruebas caligráficas, entrada y registro de lugares cerrados, incautación de objetos y documentos, retención e incautación de correspondencia, copia de comunicaciones o transmisiones, interceptación de comunicaciones telefónicas, entre otras.

Sobre esta posibilidad de solicitar la declaración de nulidad de ciertas diligencias adoptadas por los fiscales, el autor Ugalde<sup>205</sup>, se pregunta, acerca de si procede también esta solicitud, respecto de las diligencias investigativas practicadas por el SII en la fase de Recopilación de Antecedentes, por cuanto estas son acompañadas a la querrela o denuncia interpuesta y siempre son obtenidas sin autorización judicial previa. La cuestión no es menor, sin embargo estimamos que en virtud del inciso 3° del artículo 276 del CPP, la parte afectada podría solicitar al Juez de Garantía su exclusión del proceso penal, cuando se han realizado con inobservancia de las garantías fundamentales.

---

<sup>204</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 113.

<sup>205</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 115.

## 4. SALIDAS ALTERNATIVAS

Las salidas alternativas constituyen nuevas formas determinar los juicios y que fueron introducidas al CPP, con la finalidad de ofrecer otras salidas, aparte de la sentencia definitiva y que cumplen la misma finalidad de esta. Se dice que estas medidas “constituyen un reconocimiento en el proceso penal del principio de oportunidad, en que el Estado renuncia a la pretensión punitiva en función de la necesidad de racionalizar los recursos estatales destinados a las funciones de persecución penal”<sup>206</sup> Dentro de estas tenemos a la suspensión condicional del procedimiento y los acuerdos reparatorios. Ambas clases de salidas alternativas proceden en los delitos tributarios.

Junto estas figuras tenemos otras que cumplen igual finalidad que dichas salidas y reguladas en el CPP: son el Principio de oportunidad y el Archivo Provisional de los antecedentes.

### 4.1. La suspensión condicional del procedimiento

Esta salida alternativa procede de acuerdo a las reglas generales del CPP, no estableciendo para esta materia ningún requisito especial en la legislación tributaria.

El Código de Procedimiento Penal rige en los artículos 237 y siguientes esta materia. La aprobación de la solicitud de suspensión condicional del procedimiento requiere de la concurrencia del acuerdo del imputado, lo que constituye una cautela legal prevista a favor de los intereses del imputado. Es importante señalar que entre las condiciones que el juez puede imponer al imputado se halla la de pagar una determinada suma a la víctima a título de indemnización de perjuicios, cuyo monto resulta en la práctica de un acuerdo entre el Fiscal y el imputado<sup>207</sup>. El SII, puede asistir a la audiencia respectiva, asimismo podrá no conformarse con la suma acordada y podrá apelar de la resolución que se pronuncia sobre la suspensión condicional.

Se ha señalado que la suspensión condicional constituye una salida alternativa de contenido aflictivo para el imputado, en cuanto significa el cumplimiento de determinadas condiciones que implican la restricción de derechos<sup>208</sup>.

---

<sup>206</sup> ALVARADO. Ob. ya citada. Pág. 285.

<sup>207</sup> VAN WEEZEL. Ob. ya citada. Pág. 171.

<sup>208</sup> ALVARADO. Ob. ya citada. Pág. 289.

En materia penal tributaria puede ocurrir que el querellante, SII, en cierto modo influya para que el imputado acepte la suspensión, y así obtenga la satisfacción de su interés pecuniario, ante la eventualidad de exclusión de la prueba recabada en la recopilación de antecedentes.

Esta institución en materia tributaria, también merece comentarios, en lo referido a las condiciones que se imponen al imputado, particularmente la señalada en la letra e) del artículo 238 del CPP. Al respecto pensamos que estas sumas de dinero que el imputado puede pagar a la víctima (SII) a título de indemnización, no pueden permitir a la víctima (SII) la satisfacción de la pena de multa impuesta por el delito y tampoco puede significar la satisfacción de los intereses civiles ligados al delito tributario, puesto que en materia tributaria, el cobro civil de los impuestos no tiene cabida en el proceso penal y se realiza exclusivamente en sede administrativa.

En cuanto a los efectos, la suspensión condicional no extingue las acciones civiles y transcurrido el plazo de suspensión se extingue la acción penal.

#### **4.2. Los acuerdos reparatorios.**

Los acuerdos reparatorios se definen como, convenios que pueden celebrarse entre víctima e imputado destinados a reparar los perjuicios ocasionados por el hecho delictivo y que deben ser aprobados por el juez de garantía<sup>209</sup>.

Se pueden acordar cuando se trate de delitos que afecten a bienes jurídicos disponibles de carácter patrimonial o cuando el hecho consista en lesiones menos graves o se trate de un delito culposo. Requieren asimismo aprobación por parte del juez de garantía.

Producen efectos penales: la extinción de la responsabilidad penal del imputado, debiendo el tribunal sobreseer (total o parcial) definitivamente la causa; efectos civiles: una vez ejecutoriada la resolución que acepta el acuerdo, se puede exigir su cumplimiento de conformidad a los artículos 233 y siguientes del CPC ante el Juez de Garantía.

Respecto de estos acuerdos el Código Tributario contempla una exigencia adicional, en el inciso 2° del artículo 162, al disponer que: “En todo caso, los acuerdos reparatorios que celebre, conforme al artículo 241 del Código Procesal Penal, no podrán

---

<sup>209</sup> Nociones tomadas de los apuntes de clases de la cátedra de Derecho Procesal, impartida por el profesor BALBONTIN. Universidad de Valparaíso. Año 2004.

contemplar el pago de un cantidad de dinero inferior al mínimo de la pena pecuniaria, sin perjuicio del pago del impuesto adeudado y los reajustes intereses penales que procedan de acuerdo al artículo 53 de este Código”.

Como se puede apreciar, el contenido de estos acuerdos es doblemente excepcional en relación con las reglas generales establecidas en el CPP para esta materia, ya que establece que el contenido de los acuerdos en materia tributaria, debe necesariamente ser de carácter pecuniaria, estableciendo además un monto mínimo, a diferencia de las reglas generales, en que el acuerdo reparatorio puede consistir en cualquiera prestación que las partes acuerden; y además porque la existencia de este acuerdo, no releva al imputado de pagar el impuesto adeudado con los intereses y reajustes legales, lo cual es, desde todo punto de vista, lógico, atendido que la teoría mayoritaria sostiene que el bien jurídico protegido es la integridad del patrimonio fiscal, el que no podría verse afectado por el contenido del acuerdo<sup>210</sup>.

Sobre los acuerdos reparatorios el SII, en la Circular N° 40, ha entendido que “ los acuerdos reparatorios por delitos tributarios son independientes de la obligación del contribuyente imputado de pagar el impuesto adeudado con los reajustes e interese legales, con lo cual se excluye del ámbito de aplicación de este tipo de acuerdos, las sumas adeudadas por concepto de impuestos, los que, conforme con la Constitución Política de la republica solo pueden suprimirse, reducirse o condonarse por ley, y las sumas correspondientes a reajustes e intereses penales que proceden de acuerdo al artículo 53 del Código Tributario”.

No obstante que el artículo 162 parece ser una clara, en la práctica esta institución puede resultar de difícil aplicación en aquellos casos en que la ley sancione el ilícito tributario con pena de multa indeterminada, correspondiente aun porcentaje de los impuestos evadidos. Sin embargo, se sostiene que la disposición legal comentada deja al arbitrio del SII la determinación del requisito mínimo para la procedencia del acuerdo y será este organismo quien en definitiva y mediante la determinación del monto de lo defraudado o de los impuestos evadidos, quién fije unilateralmente las condiciones mínimas del acuerdo, lo que constituye una fuerte limitación de la voluntad del imputado<sup>211</sup>.

---

<sup>210</sup> FUENTES. Ob. ya citada. Pág. 458.

<sup>211</sup> ALVARADO. Ob. ya citada. Pág. 299.

Estas dos salidas alternativas: acuerdos reparatorios y suspensión condicional del procedimiento, pueden acordarse en cualquier estado de la investigación, después de formalizada esta y hasta el cierre de la misma. Después del cierre de la investigación solo podrán proponerse y discutirse en la audiencia de preparación del juicio oral.

#### **4.3. El Principio de Oportunidad.**

Se encuentra regulado en el artículo 170 del Código Procesal Penal, y consiste en la facultad del fiscal de no iniciar una investigación o de abandonar una ya iniciada cuando constate que se trata de un hecho que no compromete gravemente el interés público y la pena asignada al delito no sea superior a presidio menor en su grado mínimo.

Se señala que tratándose de delitos previstos en el Código tributario, la aplicación de este principio, solo entra en consideración en el caso de los artículos 97 N° 23 inciso 2° (intervención en delitos sobre iniciación de actividades) y 97 N° 26 del CT (abastecimiento clandestino de gas). En todos los demás casos la pena mínima excede de presidio menor en su grado mínimo<sup>212</sup>.

#### **4.4. El Archivo Provisional de los Antecedentes.**

Se encuentra regulado en los artículos 167 y 169 del CPP y consiste en la facultad que se le confiere al Fiscal para archivar provisionalmente una investigación cuando estima que los antecedentes con que cuenta no le permiten desarrollar actividades investigativas que le sirvan para esclarecer los hechos.

En materia tributaria, su aplicación es nula o escasa, por cuanto al presentar querrela o denuncia el Director acompaña la recopilación de antecedentes.

### **5. LAS MEDIDAS CAUTELARES**

Sobre estas medidas, señala Ugalde, que son la gran novedad en el nuevo sistema, por cuanto dejan de ser un efecto casi automático de la dictación de al auto de procesamiento del antiguo sistema procesal, resolución que desaparece, pasando a

---

<sup>212</sup> VAN WEEZEL Ob. ya citada. Pág. 170.

constituir medidas excepcionales cuya procedencia y necesidad se debe demostrar en cada caso por el fiscal<sup>213</sup>.

En efecto dichas medidas tienen un par de finalidades específicas<sup>214</sup>:

- Tener a disposición del Tribunal al imputado al momento que sea necesario para cumplir la condena si la sentencia fuese condenatoria.
- Tener a disposición del Tribunal y del órgano investigador al imputado para los efectos de la realización de diligencias de investigación.

El CPP regula a estas medidas en los Títulos V (Medidas Cautelares Personales) y VI (Medidas Cautelares Reales) del Libro I, del artículo 122 del CPP se desprende que las medidas cautelares personales solo serán impuestas cuando fueren absolutamente indispensables para asegurar la realización de los fines del procedimiento. Se caracterizan por estar diseñadas bajo tres presupuestos: excepcionalidad, provisionalidad y jurisdiccionalidad.

En materia de delitos tributarios, por regla general, a las medidas cautelares se les aplican las disposiciones del CPP, con la sola modificación establecida por el inciso 2° del artículo 163 del Código Tributario, de acuerdo a la redacción dada por la ley N° 19.806, y que se refiere a la caución en la libertad provisional de los imputados por delitos tributarios, lo cual se condice con los principios informadores del nuevo proceso.

Sobre el particular cabe señalar que el artículo 140 letra c) del CPP, señala los casos en que el tribunal puede decretar la prisión preventiva del imputado, que sea indispensable para el éxito de diligencias precisas y determinadas de investigación o que la libertad del imputado sea considerada peligrosa para la seguridad del ofendido o de la sociedad.

Sin perjuicio de este artículo el 146 del mismo cuerpo legal, establece *“Cuando la prisión preventiva hubiere sido o debiere ser impuesta para garantizar la comparecencia del imputado en el juicio y a la eventual ejecución de la pena, el tribunal podrá autorizar su reemplazo por una caución económica suficiente, cuyo monto fijara.*

---

<sup>213</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 118.

<sup>214</sup> Nociones tomadas de los apuntes de la cátedra de Derecho Procesal dictada por el profesor BALBONTIN.

*La caución podrá consistir en el deposito por el imputado u otra persona de dinero o valores, la constitución de prendas o hipotecas de una o mas personas idóneas calificad por el tribunal”.*

Sobre el reemplazo de la prisión preventiva por una caución el Código Tributario dispone en el inciso 2° del artículo 163, que *“Si en los procedimientos penales que se sigan por los mismos delitos, procediere la prisión preventiva, para determinar en su caso la suficiencia de la caución económica que la reemplazara, el Tribunal tomara especialmente en consideración el hecho de que el perjuicio fiscal se derive de impuestos sujeto a retención o recargo o devoluciones de tributos, el monto actualizado, conforme al artículo 53 de este Código, de lo evadido o de lo indebidamente obtenido, y la capacidad económica que tuviere el imputado”.*

Se dice que esta modificación constituye un gran avance en lo que dice relación con el respeto de las garantías constitucionales en materia de delitos tributarios ya que en el antiguo sistema procesal penal la libertad provisional en materia de delitos tributarios, siempre implicaba el pago de una fianza y en algunos casos inclusive su monto quedaba entregado a la determinación del propio SII<sup>215</sup>. Además este nuevo inciso 2° del artículo 163 del CT, solo viene en señalarle al Tribunal que la fijación de la caución debe hacerse sobre la base de los criterios que dispone la ley especial.

Por consiguiente en todos los demás casos, es decir, siempre que la prisión preventiva no tiene como único objeto garantizar la comparecencia del imputado al juicio y la eventual ejecución de la pena, rigen las reglas generales de los artículos 139 y siguientes del CPP<sup>216</sup>. Es decir los imputados por delitos tributarios tienen derecho a la libertad personal y a la seguridad individual y, por tanto, la prisión preventiva solo procede cuando las demás medidas cautelares personales fueren insuficientes para asegurar las finalidades del procedimiento y se acrediten los presupuestos establecidos en el artículo 140 inciso 1° del CPP<sup>217</sup>.

---

<sup>215</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 121.

<sup>216</sup> VAN WEEZEL. Ob. ya citada. Pág. 173.

<sup>217</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 121.

## 6. FORMALIZACION DE LA INVESTIGACION

La formalización de la investigación conforme al artículo 229 del CPP, es la comunicación que el Fiscal efectúa al imputado, en presencia del juez de garantía, de que desarrolla actualmente una investigación en su contra respecto de uno o mas delitos determinados. Ella constituye un requisito esencial para solicitar la prisión preventiva.

En cuanto a los efectos que produce, se desprende del artículo 233 del CPP:

- Suspende el curso de la prescripción de la acción penal.
- Corre el plazo del artículo 247, plazo para agotar o cerrar la investigación, que es de dos años.
- El Ministerio Publico pierde la facultad de archivar provisionalmente los antecedentes.

En materia penal tributaria se aplican las reglas generales del Código Procesal Penal. Con todo, cabe destacar que esta fase se puede dar la figura del “Juicio Inmediato” del artículo 235 del CPP, en caso que el Fiscal considere que tiene los antecedentes suficientes para sostener con éxito su acusación contra el imputado en el Juicio Oral, solicita al juez de garantía que esta audiencia de formalización se transforme en una audiencia de preparación del juicio oral. Si el juez de garantía lo acoge, el fiscal debe formular de inmediato su acusación y ofrecer sus pruebas. En lo demás esta figura transcurre al igual que una preparatoria normal.

Transcurrida la fase de investigación, una vez agotada la labor del fiscal y cuando este estima que ya se ha conformado todo el cuadro del hecho investigado y la persona involucrada, como autor, cómplice o encubridor, el fiscal puede cerrar la investigación, así lo dispone el artículo 248 del CPP, sin embargo transcurrido 2 años desde la formalización debe proceder al cierre de la investigación y tiene un plazo de 10 días para formular su acusación.

Cerrada la investigación, el fiscal puede:

- Sobreseer definitiva o temporalmente la causa.
- Comunicar la decisión de no haberse reunido antecedentes y de no perseverar en el procedimiento.
- Formular acusación.

Nos señala Ugalde respecto a esta fase de cierre de la investigación, que: “el cambio legal conduce aun efectivo respeto de las garantías constitucionales de los contribuyentes imputados por delitos tributarios, ya que los sumarios del antiguo sistema excedían- con mucho- de los dos años de duración, fundamentalmente por la actuación de la parte querellante”<sup>218</sup>.

## **7. PREPARACION DEL JUICIO ORAL**

La fase de preparación del juicio oral, comienza con la presentación de la acusación, acto por el cual, por regla general adopta o efectúa el fiscal cuando toma la decisión acerca de que con los antecedentes recabados durante la investigación podrá sostener con viabilidad la pretensión punitiva del Estado que representa dentro del proceso.

La Acusación, se desprende del artículo 259 del CPP, que establece los requisitos que debe cumplir, es un acto procesal escrito cumplido ante el juez de garantía, por el que se imputa uno o mas delitos específicos a personas determinadas, señalando su participación en el mismo, las circunstancias modificatorias de la responsabilidad penal y la pena que debe ser aplicada. Un tema relevante de la acusación es la exigencia impuesta por el artículo 259 del CPP, en relación a la congruencia, por cuanto la acusación, solo puede versar sobre aquellos hechos materia de la formalización de la investigación y aquellas personas respecto de las cuales se formalizo la investigación.

Los partes legitimadas para presentar acusación son el Fiscal y el Querellante. Con respecto al querellante, tiene 3 opciones para acusar:

- El artículo 261 del CPP, según el cual hasta 15 días antes de la fecha que fije el juez para celebrar la audiencia de preparación de juicio oral, tiene derecho a presentar su propia acusación o bien puede optar por adherirse a la acusación del fiscal.
- Puede también acusar en las dos hipótesis de forzamiento de la acusación según el artículo 258.
- Cuando el fiscal manifiesta su intención de no perseverar en el procedimiento, el querellante puede solicitar autorización al juez de garantía para presentar su propia acusación.

---

<sup>218</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 123.

## 7.1. Derechos del Querellante.

De al artículo 361 se desprende, en consecuencia, que el querellante, como máximo 15 días antes de la fecha fijada para la audiencia de preparación del juicio oral, puede:

- Adherir a la acusación presentada por el fiscal o presentar su propia acusación.
- Señalar los vicios o defectos formales de que adoleciere el escrito de acusación, requiriendo su corrección.
- Ofrecer las pruebas que estime necesarias para sustentar su acusación, en los mismos términos del artículo 259. .
- Deducir demanda civil si procediere. En materia tributaria, procede, por cuanto, la ley permite que la acción civil solo sea planteada por la víctima contra el imputado y, sabemos que el SII tendrá los derechos de víctima en el proceso.

Sobre este punto es conveniente hacer presente que con el nuevo sistema procesal penal han desaparecido una serie de privilegios especiales a favor del SII que facilitaban su actuación en el proceso penal frente a la del procesado contribuyente, ya que actualmente dichas disposiciones se estiman contrarios a la garantía del debido proceso.

Sin embargo el actual sistema procesal e reconoce al SII querellante la calidad de VICTIMA y así el inciso 2° del artículo 162 establece que “El denunciante o querellante ejercerá los derechos de la víctima, de conformidad al Código Procesal Penal”. Así, se dice que el reconocimiento de la calidad de víctima en el proceso penal responde a la necesidad de establecer garantías que le brinden protección y que le permitan promover sus derechos concretos en el proceso, en definitiva se le permite intervenir en el curso mismo de la investigación y en el propio juicio oral. Se le confiere la garantía de ejercer control sobre el procedimiento y el derecho a constituirse en querellante y en este sentido esta facultado para forzar la acusación o bien sostener acusación particular.

Ahora este rol de víctima del SII, ha sido objeto de comentario, pues se dice que el SII no es un simple particular que toma de su cargo la persecución, sino que es un organismo de la administración activa del Estado, con fuerte influencia del poder

ejecutivo, lo que importa desde esta perspectiva, un fuerte conflicto para el principio de separación de poderes<sup>219</sup>.

## **7.2. Facultades del Acusado.**

Del artículo 263 se desprende que debe ser notificado con 10 días de anticipación de la audiencia y hasta la víspera de la misma podrá presentar defensas.

Estas defensas, en definitiva son:

- Señalar los defectos o vicios formales que estime adolece el escrito de acusación, requiriendo su corrección.
- Deducir excepciones previas y especiales: incompetencia del juez de garantía; litispendencia; cosa juzgada: falta de autorización para proceder criminalmente cuando la Constitución o la ley lo exigieran; extinción de la responsabilidad penal. Las excepciones de extinción de la responsabilidad y cosa juzgada, pueden plantearse por la defensa para ser resueltas en la audiencia de preparación o bien pueden dejarse para ser discutidas en el juicio oral.
- Exponer los argumentos de defensa, penal y/o civil, que considere necesarios y señalar los medios de prueba cuyo examen en el juicio oral solicitare.

## **7.3. Celebración de la Audiencia de Preparación.**

Conforme al artículo 266 del CPP, la audiencia de preparación será dirigida por el juez de garantía, quien la dirigirá en su integridad, se desarrollará oralmente y durante su realización no se admitirá la presentación de escritos. Es decir, esta audiencia se rige por los principios de oralidad e inmediación.

Destaca que se requiere la presencia del fiscal y del defensor, como un requisito de validez de la audiencia.

Los objetivos de esta audiencia son:

- Objetivo Saneador: En ella se van a debatir los defectos formales de la acusación y demanda civil. Asimismo se debatirán y resolverán las

---

<sup>219</sup> ALVARADO. Ob. ya citada. Pág. 235.

excepciones de previo y especial pronunciamiento. Artículos 270 y 271 del CPP.

- Objetivo Conciliador: Significa que si se ha ejercido la acción civil el juez de garantía esta obligado a llamar a conciliación. Artículo 273 del CPP. Si no se produjere conciliación, el juez resolverá en la misma audiencia las solicitudes de medidas cautelares reales que la víctima, en este caso el SII o el Consejo de Defensa del Estado, hubiere formulado al deducir su demanda civil
- Objetivo Agilizador: El Código Procesal Penal expresamente autoriza al juez de garantía para unir varias acusaciones o para separa acusaciones presentadas en forma conjunta. Artículo 274 del CPP.
- Objetivo Probatorio: En esta audiencia se debaten una serie de cuestiones que tiene que ver con la prueba que se aportara al juicio oral, a partir del principio que dice, que todos los hechos que quedarán establecidos en la sentencia solo podrán ser acreditados con los medios que las partes hayan aportado en la audiencia de juicio oral.

En este sentido, se debate en esta audiencia acerca de los medios de prueba ofrecidos por los intervinientes y el Código permite que en esta fase las partes formulen las observaciones que les merezcan las pruebas ofrecidas por los otros intervinientes.

Es novedoso en relación con la prueba, el artículo 272, llamado “Exclusión de prueba para el juicio oral”, que le permite al juez de garantía, en virtud del debate que se ha dado entre los intervinientes, decidir si admite o no los medios de prueba ofrecidos.

Se dice que el mecanismo de exclusión de pruebas en el proceso penal cumple una doble finalidad: Una estrictamente procesal, que dice relación con la determinación de procedencia de prueba en el juicio y otra de carácter material, que tiene que ver con la protección de las garantías procesales y derechos fundamentales de las personas contra quienes se dirige al pretensión punitiva del Estado<sup>220</sup>.

---

<sup>220</sup> ALVARADO. Ob. ya citada. Pág. 311.

Los motivos para excluir prueba son: impertinencia de los medios probatorios; aquellas que tengan por objeto probar hechos públicos y notorios; testigos y documentos que sean excesivos en términos que tomen demasiado tiempo; medios que provengan de diligencias viciadas de nulidad y aquellas obtenidas con inobservancia de las garantías fundamentales.

Conforme al artículo 275 del CPP, durante la audiencia, el fiscal, el querellante, si lo hubiere y el imputado podrán solicitar en conjunto al juez de garantía que de por acreditados ciertos hechos, que no podrán ser discutidos en el juicio oral. Se trata de las llamadas Convenciones Probatorias, que en definitiva permiten excluir aquellos hechos sustanciales y pertinentes para la resolución del litigio sobre los cuales no existe controversia entre los intervinientes en el procedimiento, y que, en el ejercicio pleno de sus derechos, aceptan excluir de la prueba que se debe producir en la audiencia de juicio oral<sup>221</sup>.

Al término de esta audiencia el juez de garantía dictara el auto de apertura del juicio oral. Esta resolución deberá indicar las menciones del artículo 277 del CPC. Una vez dictada esta resolución el juez deberá remitir el auto al tribunal de juicio oral que corresponda en el plazo de 48 horas desde su notificación y ordenara poner a disposición del tribunal del juicio oral a las personas sometidas a medidas cautelares.

En materia penal tributaria, el principal problema relacionada con la actividad probatoria de las partes, y que se inicia en esta etapa del procedimiento donde existe la exclusión de la prueba ilícita, y que le permite al juez de garantía excluir todos aquellos medios probatorios obtenidos con infracción de las garantías constitucionales, se refiere al valor de la prueba obtenida en la etapa de “Recopilación de Antecedentes”, pues en esta etapa administrativa se llevan a cabo diligencias sin autorización judicial previa y aun mas el SII suele usar sus facultades especiales a fin de asegurar e incautar la documentación tributaria del contribuyente.

Al respecto concordamos con la doctrina mayoritaria en que toda esta prueba obtenida por el querellante SII, y de la que pretensa hacer uso o bien la fiscalia, como medio de prueba en el juicio oral, deberán ser excluidos por el tribunal y toda aquella que sea una consecuencia de la misma.

---

<sup>221</sup> ALVARADO. Ob. ya citada. Pág. 310.

En síntesis, podemos señalar que los fines de esta audiencia preparatoria son:

- Oír una síntesis de las presentaciones de fondo de los intervinientes.
- Oír una exposición de los principales aspectos de la defensa, incluida la contestación de la demanda civil.
- Corregir de inmediato, si es posible, los defectos formales de las presentaciones de los actores.
- Debatir y resolver las excepciones.
- Debatir y resolver sobre las pruebas ofrecidas.
- Debatir sobre una posible conciliación de acciones civiles.
- Resolver sobre un a acumulación o desacumulación de acusaciones.
- Dictar el auto de apertura del juicio oral.
- Transformarse en juicio oral, si se aplicare el procedimiento abreviado.

## **8. EL JUICIO ORAL**

Para comenzar este punto, es relevante destacar que esta fase del procedimiento se encuentra regida por los importantes principios de:

- Principio de Oralidad.
- Principio de Publicidad.
- Principio de la Continuidad.
- Presencia ininterrumpida de los Jueces y el Fiscal.
- Presencia de Acusado.
- Presencia del Defensor.

### **8.1. Desarrollo del juicio Oral.**

La audiencia se inicia con la verificación por parte del Presidente de la sala de los que deben estar presentes y personas que deban comparecer. A continuación se presentan los alegatos de apertura, alegatos de clausura, replicas, descargos del imputado, deliberación por parte del tribunal y finaliza con la dictación de la sentencia absolutoria o condenatoria, sin perjuicio que se fija una fecha posterior para la lectura de la sentencia.

Se prohíbe en esta audiencia, leer registros o documentos, presentar pruebas provenientes de actuaciones anuladas o en cuya obtención se hubieren vulnerado los

derechos esenciales, invocar, leer o presentar como prueba antecedentes relativos a la suspensión condicional del procedimiento, acuerdos reparatorios o procedimiento abreviado.

## **8.2. La Prueba en el Delito Tributario.**

Sabemos que en el proceso penal, el tema de la prueba es determinante para la existencia del delito y para acreditar la participación en el. En el delito tributario particularmente es de suma importancia la recopilación de antecedentes y pruebas que se efectúa previamente al juicio, etapa en la cual el fiscalizador es un actor fundamental. Por esta razón es importante conocer los medios probatorios y su valor, a fin de que al recopilación de antecedentes y aun más la investigación desplegada por el fiscal, sirvan para sostener con éxito la pretensión punitiva del Estado.

Por otra parte, según lo establecido por el artículo 297 del CPP, el tribunal deberá hacerse cargo en su fundamentación de toda prueba producida, incluso aquella que hubiere desestimado, indicando, en tal caso, las razones que haya tenido para ello. La sentencia deberá contener el señalamiento de el o de los medios de prueba mediante los cuales se dieron por acreditados cada uno de los hechos y circunstancias que se dieron por aprobados.

La Prueba del delito tributario se rige por las normas generales del Código Procesal Penal. Sin embargo las particularidades propias de la obligación tributaria introducen cambios conceptuales que el juez del crimen no está en condiciones de resolver.

La circunstancia que el actual proceso penal chileno, se base en el sistema acusatorio, hace que destaquemos las siguientes características:

- El Juez permanece inactivo, es un verdadero duelo entre acusador y acusado, el juez no tiene poderes discrecionales ni siquiera de iniciativa propia para generar medios de prueba. El juicio genera siempre una relación contradictoria entre acusador y acusado, lo que uno afirma y otro niega.
- En cuanto a la formalidad, todos los actos se sustentan en el Principio de la Oralidad.
- De lo anterior se desprenden los principios de la Concentración e Inmediación.

- Los objetivos del proceso son obtener la verdad procesal, en base a la confrontación de pruebas rendidas por las partes en el juicio oral.
- En cuanto al sistema probatorio, el principio es el de la “libre valoración de la prueba”; la libertad en cuanto a los medios de prueba respecto de las facultades del juez para su valoración, que en el Código Procesal Penal se manifiesta por la libre apreciación de la prueba, guiada por máximas de experiencia, el razonamiento lógico y conocimientos científicamente afianzados.
- En cuanto la etapa mas relevante del proceso, prevalece el juicio oral.
- En cuanto al derecho a defensa, reconoce en todas las etapas el pleno ejercicio del derecho a defensa, el imputado es un sujeto de garantías penales, y tiene este el derecho a acceder a toda la investigación fiscal.
- En cuanto a la presunción de inocencia el imputado debe ser tratado como inocente durante todo el proceso.
- En el Código procesal Penal desaparece el auto de procesamiento, en todo caso la parte acusadora debe probar su imputación de culpabilidad.
- Investigación exclusiva a cargo del Ministerio Publico.
- Control de la investigación en el Juez de Garantía.
- El juzgamiento recae en el Tribunal Oral.

En todo caso, ni aun el sistema acusatorio as puro se ha librado de algún electo del inquisitorio, puesto que cuando se ignora quien es el culpable de un hecho deberá realizarse una labor de investigación previa, que es inquisitoria.

Carrara dice que este sistema representa la máxima garantía para el acusado, pero deja en grave peligro la tutela del derecho y solo es posible admitirlo en un pueblo eminentemente educado en las virtudes cívicas.

### **8.3. Objeto de la Prueba.**

En un juicio, por medio de la prueba, una parte intentará convencer al juez de la existencia de un delito y de la responsabilidad penal que cabe a determinada persona por su participación en el y la otra parte se propondrá lo contrario. El Código de Procedimiento Penal, al respecto separaba los conceptos de “cuerpo del delito” o “hecho punible” y participación” para efectos de la prueba.

El Código Procesal penal no hace la distinción, sino que simplemente dice que todos los hechos y circunstancias pertinentes para la adecuada solución del caso sometido a enjuiciamiento podrán ser probados por cualquier medio producido e incorporado en conformidad a la ley.

Entonces, de conformidad al nuevo proceso penal, todos los hechos pueden ser probados por cualquier medio, producido e incorporado en conformidad a la ley; la prueba que sirva de base a la sentencia se rendirá durante la audiencia de juicio oral: la prueba se valora libremente, pero no se pueden contradecir los principios de la lógica, las máximas de experiencia y los conocimientos científicamente afianzados. El tribunal por su parte, debe hacerse cargo en la sentencia de toda la prueba producida, incluso la desestimada (artículos 295 a 297 del CPP)<sup>222</sup>.

Respecto a la prueba del dolo, es necesario hacer algunas consideraciones, porque en el caso de los delitos tributarios adquiere especial relevancia el dolo como objeto de la prueba. El dolo podía probarse en el sistema inquisitorio por medio de la confesión y de las presunciones, porque al ser un elemento de índole subjetiva, la prueba testifical, el informe de peritos, los instrumentos y la inspección personal solo servirán para establecer hechos que sirvan de base para presumirlo, toda vez, que la prueba del dolo es de carácter fragmentario, es decir se acredita generalmente por los distintos medio de prueba.

Los Tribunales de Justicia, han estimado en ciertas ocasiones, la prueba de la reiteración de ciertas conductas, del monto elevado involucrado en ellas y de la posesión de un título profesional que permita presumir el conocimiento de las obligaciones tributarias, permiten dar por acreditado el dolo. Como ejemplo citamos parte del texto de una sentencia dictada por la Corte Suprema de fecha 10 de junio de 1999, al conocer la casación de oficio de una sentencia de la Corte de Apelaciones de Antofagasta, en el cual se aprecia cuales hechos probados permiten presumir el dolo del procesado: "...la existencia de 71 facturas de 27 proveedores irregulares, cuatro de ellos inexistentes, uno de ellos fallecido entes de la venta que se le atribuye, lo que permitió declarar y pagar impuestos inferiores a los que correspondía, ocasionando un perjuicio fiscal, actualizado a febrero de 1992, ascendente a \$15.851.312, como se dijo, por concepto de Impuesto alas Ventas y Servicios y un impuesto neto de \$12.819.328 por impuesto a la renta...".

---

<sup>222</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 130.

Otros hechos que probados podrían permitir presumir el dolo son, por ejemplo, los siguientes:

- El hecho de mantener el contribuyente libros extracontables, en que se lleve el control efectivo del movimiento comercial, que contenga datos diferentes a los contenidos en los libros de contabilidad que utiliza como base para su declaración tributaria.
- El aumento ficticio de costos o simulación de costos inexistentes.
- La existencia de inversiones desproporcionadas en relación con los ingresos declarados.

#### **8.4. El Peso de la Prueba.**

Cuando hablamos de peso de la prueba, conocida también como carga de la prueba y el onus probandis, nos estamos refiriendo aun tema fundamental en el ámbito de la prueba y que consiste en determinar que sujeto le corresponde o esta obligado a probar. El peso de la prueba no recae sobre el querellado, sino que corresponderá probar al Ministerio Publico y al querellante.

El fundamento teórico de esta obligación se encuentra en que, en materia penal rige el “Principio de Presunción de Inocencia”, es decir, ninguna persona será considerada culpable ni tratada como tal, en tanto no fuere condenada por una sentencia firme.

En este sentido en materia penal tributaria, resulta importante tener presente que no rige el artículo 21 inciso 1° del Código Tributario, que dispone que corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios de prueba que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para el, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir de base par el calculo del impuesto.

En consecuencia, si el SII, en un proceso de auditoria detecta irregularidades constitutivas de delitos tributarios y pretende a través de su Director ejercer la acción penal, debe necesariamente contar con las pruebas que permitan acreditar dichas irregularidades, no basta con sospechar e impugnar las operaciones del contribuyente, esperando que este pruebe que son regulares.

El autor Alex Van Weezel, en su reciente obra “Delitos Tributarios”<sup>223</sup> sobre este tema de la carga de la prueba, señala que en la etapa administrativa, de determinación de la obligación tributaria rige el principio *in dubio pro fisco*, lo que se confirma por la existencia del artículo 21 del CT. Este principio, señala: “sin embargo no tiene aplicación en el proceso penal, pues en un Estado de Derecho no procede la imposición de sanciones penales cuando los presupuestos de su imposición no constan fehacientemente. La vigencia en Chile de este aspecto del Estado de Derecho se deduce tanto del Art. 19 N° 3 de la CPR como del Art. 19 N° 7 CPR, así como del principio recogido en el Art. 340 CPP (el Tribunal debe adquirir una convicción “mas allá de toda duda razonable” acerca de que se ha cometido el hecho y que de que el condenado ha tenido en el una participación punible). Aunque ningún proceso penal es una contienda entre partes, sino realización del derecho objetivo, y por lo tanto en estricto rigor no conoce el concepto de “carga de la prueba” en el sentido del proceso civil, puede sostenerse de modo impropio pero gráfico que la vigencia del Estado de Derecho se expresa, en el proceso penal, en un traspaso del *onus probandi* a los órganos del Estado, con la consecuencia de que si la *questio facti* no se halla del todo esclarecida, tal circunstancia beneficia al sujeto pasivo de una eventual sanción: *in dubio pro reo*”.

### **8.5. La Prueba en el Proceso Penal.**

Aunque en el transcurso de este trabajo ya nos hemos referido a las características del nuevo proceso penal chileno, señalaremos otras importantes y novedosas características del mismo relativas al sistema probatorio.

El Código Procesal Penal divide básicamente el procedimiento penal en tres etapas: investigación, etapa intermedia y el juicio oral y público.

- Etapa de Investigación: En esta etapa se lleva a cabo la investigación de los hechos delictivos denunciados, o que hayan sido objeto de una querrela por parte del SII y la participación que le ha cabido en ellos al imputado, tal tarea se encomienda a los Fiscales del Ministerio Público, en forma exclusiva. Ellos deberán preparar además, la acusación en base a las pruebas o evidencias que se reúnan. En esta etapa se considera

---

<sup>223</sup> VAN WEEZEL. Ob. ya citada. Pág. 185.

también la intervención del juez de garantía, a quien se encomienda la función constitucional y jurisdiccional de cautelar y proteger las garantías individuales del imputado y demás intervinientes.

- Etapa Intermedia: Con la acusación que formule el fiscal se da paso a una audiencia que debe celebrarse ante el juez de garantía, llamada audiencia preparatoria del juicio oral. La consecuencia más importante que tiene la formulación de cargos que hace el fiscal son: permitir el control judicial de la misma, dar pie a la formalización de la defensa y, en su caso, preparar la realización del juicio oral, fijando su contenido y los medios de prueba que serán admitidos al mismo. El juez de garantía deberá proceder a la preparación del juicio oral, fijando el tribunal competente que deberá conocer de él, su objeto, las personas que deban intervenir y la determinación de las pruebas que deberá producirse sobre la base de los ofrecimientos formulados por las partes, todo ello por medio de una resolución llamada auto de apertura del juicio oral.
- Juicio Oral: Constituye el eje del nuevo sistema, esta constituido por la garantía del juicio previo, es decir, la realización de un juicio público ante un tribunal imparcial. Elemento integrante de esta garantía es el método oral, que impide las mediaciones o delegaciones y ante un tribunal colegiado de tres miembros, frente al cual debe efectuarse la acusación y producirse las pruebas en una o varias audiencias orales, que deberán desarrollarse en forma continua y con presencia permanente del fiscal, del imputado y de su defensor.

El Código Procesal Penal regula detalladamente el orden y la forma en que debe producirse la prueba, poniendo énfasis en la percepción directa de la misma, solo por excepción admite la lectura de un acta en la que conste su producción con anterioridad.

Se propone inconsecuencia, el sistema de la LIBERTAD PROBATORIA en cuanto a la introducción de los medios al juicio, incluyendo como tales todos aquellos

mecanismos modernos por medio de los cuales resulta posible hacer constar los hechos de manera confiable. Se abandona así el sistema de la prueba legal.

Como una reforma importante, son las nuevas reglas aplicables en el nuevo sistema a la prueba de Testimonial y Pericial, a las que nos referiremos a continuación:

Reglas comunes especiales en relación a Testigos y Peritos:

- Los testigos están autorizados para negarse a declarar cuando puedan verse comprometidos en el hecho o en hechos distintos o cuando puedan involucrar a determinados parientes. Artículo 302 CPP.
- No hay testigos ni peritos inhábiles, se les puede interrogar directamente para establecer su credibilidad, imparcialidad o idoneidad.
- Los testigos menores de edad se interrogan sin juramento y solo los puede interrogar el presidente de la sala.
- El Ministerio Público debe adoptar medidas de protección a testigos y peritos.

Respecto de lo TESTIGOS, se contemplan una serie de normas sobre su declaración en el juicio oral y las medidas de protección que se les aseguran (artículos 298 a 313 del CPP). Ya señalamos que actualmente no existen los testigos inhábiles, lo que implica una autorización general para declarar que posee especial importancia en materia tributaria, donde los testigos con frecuencia están vinculados al imputado o al Servicio. En concreto, será lo normal que los funcionarios del SII que participaron en la recopilación de antecedentes declaren como testigos en el juicio oral<sup>224</sup>. En este sentido, un cambio importante fue la eliminación del artículo 86 del CT, del carácter de ministros de fe de los funcionarios del Servicio para los efectos del proceso penal. Sobre esta prueba el artículo 163 inc. 1° del CT que “Cuando el Director del Servicio debiere prestar declaración en un proceso penal por delito tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 300 y 301 del CPP”. Tratándose de delitos tributarios, el Director Nacional es considerado en su calidad como una de aquellas autoridades que no están obligadas a comparecer al juicio, debiendo declarar en conformidad con lo preceptuado en la letra c) del artículo 301, vale decir, en audiencia efectuada en su domicilio o en lugar en que ejerciere sus funciones.

---

<sup>224</sup> VAN WEEZEL. Ob. ya citada. Pág. 188.

Se señala que debido al sistema de la libertad probatoria, todos los testigos son hábiles para declarar en juicio (artículo 309 del CPP), y que en materia tributaria esta disposición es relevante, donde en muchas ocasiones los testigos están relacionados con los intervinientes, sea el imputado (empleados, contadores), sea con el SII (funcionarios fiscalizadores) y sus declaraciones podrán practicarse, pero el interviniente interesado, mediante su conainterrogatorio, podrá hacer presente las circunstancias que, en atención a las máximas de experiencia, restaran credibilidad al testigo para su valoración por el tribunal<sup>225</sup>.

Respecto a la prueba PERICIAL, se establecen reglas especiales en los artículos 314 a 322. Cabe destacar como primer punto que actualmente no existe una lista de peritos oficiales, así las partes pueden elegir libremente a sus peritos, acreditando ante el tribunal su idoneidad profesional para ejercer el cargo.

En materia penal tributaria, el informe de peritos procederá siempre, ya que para acreditar los hechos o circunstancias relevantes para la causa se requerirán conocimientos especiales de una ciencia, arte u oficio. Entonces uno de los medios de prueba mas importantes es precisamente el informe de peritos, en este sentido los cambios mas relevantes a esta prueba son:

- No existe una lista de peritos oficiales (Artículo 314 del CPP).
- Los peritos deben concurrir a la audiencia del juicio oral. Señala Ugalde sobre esta norma, artículo 329 del CPP: “Esta es quizás, la mas relevante de las innovaciones que introduce el Código Procesal Penal, la que aplicada al campo de los delitos tributarios conduce a que los funcionarios del Servicio de impuestos Internos (u otras personas) que emitan los informes que presente la parte querellante en este tipo de procesos deberán concurrir a la audiencia del juicio oral, donde podrán ser interrogados por los abogados del imputado. En cambio, en el antiguo sistema, estos funcionarios simplemente concurrían a ratificar el informe durante el sumario, sin que existiera posibilidad de contrainterrogarlos”<sup>226</sup>.
- Los informes contables emitidos por los funcionarios del SII, realizados durante la antigua investigación administrativa- hoy recopilación de

---

<sup>225</sup> ALVARADO. Ob. ya citada. Pág. 317.

<sup>226</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 132.

antecedentes, en consecuencia, pierden su calidad de informes de peritos. La autentica prueba consiste en la declaración personal del funcionario en calidad de perito judicial oral<sup>227</sup>.

- Los funcionarios del SII, no pueden ser catalogados como miembros de los organismos técnicos que prestan auxilio a la función investigadora del Ministerio Público en los asuntos criminales, según se desprende del artículo 321 del CPP, pues no existe ninguna norma que les asigne tal calidad.

En cuanto a la CLASE DE PRUEBAS que deben realizarse, ellas dependerán de la naturaleza y circunstancias del delito cometido, como dice el artículo 180 del CPP, serán “las pertinentes y útiles al esclarecimiento y averiguación del hecho”, “de las circunstancias relevantes para la aplicación de la ley penal” y de aquellas que “sirven para verificar la responsabilidad de los partícipes”.

Con este objeto, los fiscales podrán exigir información a toda persona o funcionario público, los que no podrán excusarse de proporcionarla, salvo los casos expresamente exceptuados por la ley.

El inciso 1° del artículo 187 del CPP, dispone que los objetos, documentos e instrumentos de cualquier clase que parecieren haber servido o haber estado destinados a la comisión del hecho gravado, o los que de él provinieren, o los pudieren servir como medio de prueba, así como los que se encontraren en el sitio del suceso serán recogidos, identificados y guardados bajo sello.

En cuanto a la VALORACION DE LA PRUEBA, se consagra en el Código Procesal Penal como un principio rector del procedimiento, el de la LIBRE VALORACION DE LA PRUEBA, esto significa que los hechos pueden ser probados en el juicio oral por cualquier medio producido e incorporado en conformidad a la ley, de acuerdo al artículo 295 del CPP. La valoración de la prueba será libre, aunque ciñéndose a los principios de la lógica, a las máximas de experiencia y a los conocimientos científicamente afianzados, se exige, en todo al juez que explique las razones para aceptar o desechar las pruebas producidas.

Señalan los autores, que en concreto, existe libertad probatoria para introducir como prueba cualquier elemento que sirva para acreditar la veracidad de los hechos que

---

<sup>227</sup> VAN WEEZEL. Ob. ya citada. Pág. 189.

se discuten, cualquiera sea su origen, siempre que en su obtención no se hayan contravenido las garantías constitucionales y aquellas que proviene de actuaciones o diligencias que hubieren sido declaradas nulas<sup>228</sup>. Se señala también que el tribunal deberá hacerse cargo en su fundamentación de toda la prueba rendida por las partes, incluso aquella que desestimare, caso en que deberá indicar las razones que hubiere tenido en cuenta para ello. La valoración de la prueba en la sentencia deberá señalar en o los medios de prueba mediante los cuales se dieron por acreditados cada uno de los hechos y circunstancias que se dieron por probados. Esta fundamentación deberá permitir la reproducción del razonamiento utilizado para alcanzar las conclusiones a que llegare la sentencia<sup>229</sup>.

## 9. FALLO

Rendida la prueba en el juicio oral y una vez oídos a los intervinientes, el tribunal declarara cerrado el debate y los miembros del mismo pasaran a deliberar en privado, sin interrumpirse la audiencia y debe dentro de un breve plazo emitir un pronunciamiento acerca de la absolución o condena del imputado. Excepcionalmente este pronunciamiento puede emitirse dentro de las 24 horas siguientes cuando: el proceso ha sido complejo o cuando ha durado más de un audiencia. Así se desprende del artículo 339 CPP.

En relación a su contenido, este pronunciamiento debe referirse a cada uno de los delitos de la acusación, indicándose en cada caso cuales son los principales fundamentos del tribunal para llegar a la decisión e indicara los principales fundamentos para tomar en consideración las circunstancias modificatorias de responsabilidad que se relacionen con el hecho punible.

En definitiva se exige el cumplimiento del principio de congruencia entre acusación y sentencia, pero este principio es sin perjuicio de la facultad del tribunal realizar una libre apreciación jurídica del hecho punible, así puede ocurrir en materia penal tributaria

---

<sup>228</sup> UGALDE. Ob. ya citada. Pág. 78. Este autor, destaca que el Mensaje del nuevo Código Procesal Penal, en el se señala como una de las características propias del nuevo sistema: “la adopción del sistema de la libertad probatoria en cuanto a la introducción de los medios al juicio, haciéndose expresa mención a la posibilidad de que se utilicen como medios de prueba todos aquellos mecanismos modernos por medio de los cuales resulta posible hacer constar hechos de manera confiable”.

<sup>229</sup> ALVARADO. Ob. ya citada. Pág. 321.

que el tribunal del juicio oral entienda que los hechos no constituyen delito tributario y no obstante condene al imputado por alguna figura del derecho penal común, como la falsificación de instrumento privado. Por tanto, se dice que el tribunal no se encuentra vinculado a la calificación jurídica de la acusación, antes bien, tiene el deber de examinar el hecho, por si mismo, desde todos los puntos de vista jurídicos concurrentes<sup>230</sup>.

Sobre la sentencia que se dicte en materia penal tributaria hay dos cuestiones que merecen comentario:

- La supresión por parte de la Ley N° 19.806 de la norma de la letra j) del artículo 163 del CT, según la cual la sentencia condenatoria debía señalar el monto de los impuestos cuya evasión se hubiere acreditado en el juicio criminal y ciertas condiciones para el otorgamiento de la remisión condicional de la pena (pago de los impuestos, multas y costas en el plazo de seis meses desde que la sentencia ha quedado ejecutoriada). En el nuevo sistema desaparecen estas exigencias de la sentencia condenatoria en los delitos tributarios. Sin embargo, la sentencia condenatoria con frecuencia contendrá un pronunciamiento respecto al monto del tributo evadido, ello por cuanto varios de los delitos del CT contemplan la aplicación de penas corporales y pecuniarias en forma copulativa y la imposición de la multa en relación con el monto del tributo eludido o que se trata de evadir. Se dice, que en estos casos “resulta evidente que la determinación de la pena no es posible sin un pronunciamiento al respecto”<sup>231</sup> Por ello resulta importante obtener un pronunciamiento de la administración tributaria anterior a la sentencia que se dicte en sede penal.
- En materia penal tributaria el inciso 5° del artículo 162 del CT, establece que la interposición de la acción penal o denuncia administrativa no impide al Servicio proseguir los trámites inherentes a la determinación de los impuestos adeudados; igualmente no inhibe al director regional para conocer o continuar conociendo y fallar la reclamación

---

<sup>230</sup> ALVARADO. Ob. ya citada. Pág. 325.

<sup>231</sup> VAN WEEZEL. Ob. ya citada. Pág. 191.

correspondiente. La redacción de esta norma fue una modificación introducida al CT por la Ley N° 19.506, y a primera vista parece que contradice a los artículos 179 y 180 del Código de Procedimiento Civil, en cuanto a los efectos de la cosa juzgada penal en materia civil. Sin embargo la interpretación correcta sería de la Corte de Apelaciones de San Miguel en sentencia de de 14 de enero del 2000, de donde se infiere que el sentido de la modificación no puede ser otro que el de agilizar la tramitación de los reclamos tributarios, evitando su paralización cuando en forma paralela se ha deducido querrela criminal por parte del Director Nacional<sup>232</sup>.

## **10. RECURSOS**

Con relación a los recursos en el proceso penal por delitos tributarios rigen plenamente las disposiciones contenidas en el Libro II del CPP. Cabe hacer presente que no existen disposiciones especiales en el Código Tributario que limiten o restrinjan el acceso del contribuyente imputado, acusado o condenado a los recursos procesales.

La materia se rige íntegramente por las reglas generales y no presenta particularidades.

## **11. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES**

Los procedimientos especiales contenidos en el Código Procesal Penal se aplican a los delitos tributarios conforme a las normas generales. Sin embargo conviene destacar que no es aplicable a estos procesos por delitos tributarios el procedimiento monitorio, que se aplica a los procesos por faltas respecto de las cuales el fiscal solicita solo pena de multa, dado que las figuras penales establecidas en el Código Tributario constituyen simples delitos o crímenes.

Estos procedimientos especiales que pueden tener lugar en los procesos por delitos tributarios son:

---

<sup>232</sup> VAN WEEZEL. Ob. ya citada. Pág. 193.

*El Procedimiento Simplificado*, regulado en los artículos 388 y sgs. Del CPP se aplica al conocimiento y fallo de faltas y simples delitos para los cuales el Ministerio Público solicitare una pena que no excediere de presidio o reclusión menores en su grado mínimo.

Es posible que este procedimiento tenga aplicación en materia penal tributaria, a excepción de los delitos que constituyan crímenes y que son los de los incisos 2° y 3° del artículo 97 N° 4 del CT.

Conviene destacar que las normas sobre procedimiento simplificado han sido modificadas por la Ley N° 20.074.

*El Procedimiento Abreviado*, regulado en los artículos 406 y sgs del CPP, procede para conocer y fallar, en la audiencia de preparación del juicio oral, los hechos respecto de los cuales el fiscal requiriere la aplicación de una pena privativa de libertad no superior a cinco años de presidio o reclusión menores en su grado máximo, o bien cualquiera otras penas de distinta naturaleza, cualquiera fuera su entidad o monto, ya fueren ellas únicas, conjuntas o alternativas.

Atendidas las penalidades de los delitos tributarios es perfectamente posible que tenga lugar este procedimiento abreviado.

Conforme al inciso 2° del artículo 406 del CPP, para la aplicación de este procedimiento será necesario que el imputado, en conocimiento de los hechos materia de la acusación y de los antecedentes de la investigación, los acepte expresamente y manifieste su conformidad con la aplicación de este procedimiento.

Se trata de una renuncia que hace el acusado de su derecho a juicio oral, ya que la sentencia que en definitiva se dicte estará fundada en los hechos de la acusación y en los antecedentes de la investigación que los fundare.

Se dice que la aplicación de este procedimiento a los procesos por delitos tributarios puede presentar una gran utilidad práctica, donde la aplicación de las facultades del fiscal fundadas en el principio de oportunidad pueden tener escasa aplicación práctica cuando a ello se oponga la voluntad del querellante, desde esta perspectiva la celebración de un acuerdo entre fiscal e imputado puede resultar altamente beneficiosa para ambas partes, ya que supone un ahorro importante de tiempo y recursos<sup>233</sup>.

---

<sup>233</sup> ALVARADO. Ob. ya citada. Pág. 334.

## CONSIDERACIONES FINALES

El presente trabajo ha tenido como objeto principal presentar un análisis, en caso alguno acabado, de la regulación de los delitos tributarios relacionados con las facturas falsas. De lo expuesto resulta importante destacar que todos los delitos analizados tienen como común denominador, primero evitar la evasión de impuestos y segundo evitar que se obtengan devoluciones de impuestos indebidas, y estos fines es persiguen a través de la sanción de aquellas conductas que directa o indirectamente están encaminadas a dichos fines.

Ciertamente a través de la evasión o devoluciones indebidas se disminuyen los ingresos públicos y con ello se afecta o merma el patrimonio fiscal, por cuanto se sustrae y se priva al Fisco de sus legítimos ingresos.

De lo expuesto surge la necesidad de dejar claramente establecido el bien jurídico protegido por los delitos tributarios, claro esta que un sistema penal tributario fundado en un único bien jurídico protegido no tendría mayor discusión, sin embargo pensamos que el bien jurídico tutelado no es solo el patrimonio fiscal o el derecho del Fisco a percibir los ingresos que le corresponden. Las conductas delictivas tratadas en esta obra lesionan asimismo la igualdad de los habitantes ante el impuesto, puesto que el impuesto debe significar iguales sacrificios económicos para todos los contribuyentes, cuando uno de ellos se sustrae de su obligación de pagar el tributo, traslada la carga de ese impuesto a aquel contribuyente que no esta en condiciones de realizar tal conducta, y estos contribuyentes son los trabajadores a quienes se les retiene el impuesto. Por consiguiente se ve afectado por el delito tributario el principio del equilibrio presupuestario, puesto que el Estado no contará con todos los recursos necesarios para cubrir los gastos de un periodo financiero determinado.

Claro esta entonces que las conductas delictivas relacionadas con las facturas falsas constituyen delitos por cuanto lesionan o ponen en peligro a un bien jurídico. En este sentido lo relevante para los contribuyentes es saber que es una factura falsa, que se puede hacer con ella y cuando el hacer algo con una factura falsa configura un tipo

penal, solo conociendo los elementos objetivos y normativos de los tipos penales los contribuyentes ven resguardadas sus garantías constitucionales, reflejadas en el principio de legalidad. De allí que estimemos que los tipos penales consagrados en el Código Tributario no cumplen con todas las exigencias necesarias para salvaguardar las garantías de las personas, es así como cláusulas generales, como aquella del artículo 97 N° 4 del CT, “el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto”, constituyan un verdadero peligro para el principio de legalidad.

Ciertamente también es necesario para que exista el delito y su consiguiente sanción poder formular un juicio de reproche al sujeto infractor, lo que constituye el juicio de culpabilidad, lo que debe ser probado en el proceso penal respectivo. Por lo anterior la prueba en el delito tributario es de particular importancia y se rige por las normas del Código Procesal Penal. Sin embargo, las particularidades propias de la obligación tributaria introducen, como hemos visto, cambios conceptuales que el juez no está en condiciones de resolver de la mejor forma. Por un lado una parte intentará convencer al juez de la existencia del delito y de la responsabilidad penal que le cabe en el caso de la persona infractora y la otra se propondrá lo contrario. No debemos olvidar que en materia penal rige el principio de presunción de inocencia, por ello el peso de la prueba recae en el nuevo proceso penal en el Ministerio Público y en el querrelante SII. No tiene aplicación en materia penal tributaria el artículo 21 del Código Tributario. En este sentido se hace imperiosa la necesidad de contar con jueces especializados, que puedan comprender a cabalidad el delito tributario y sus sanciones, pues este campo se encuentra formado de conceptos técnicos y normativos, que hacen complejo determinar en muchos casos las responsabilidades penales de los autores.

Durante el desarrollo de este trabajo constatamos que la pena asignada es extremadamente grave en relación con el bien jurídico protegido. Dicha constatación es de suyo relevante puesto que los infractores, pueden ver lesionada su libertad y sufrir penas privativas de libertad que pueden alcanzar hasta los 15 años. En este contexto pensamos que la pena en cuanto retribución por el delito cometido, se aleja y pierde su horizonte en el delito tributario, para ponerse al servicio del Estado como medio para fines utilitaristas, utilizando al individuo- contribuyente- como un mero objeto en el cual se aplica la pena y se abstengan los demás de delinquir. Deja de ser la pena en los

delitos tributarios la concreción de la desvalorización pública de los actos de más grave trascendencia social. Ha sido este criterio preventista el que ha originado esta vulneración del principio de proporción de las penas y ha llevado al sistema penal tributario a la hipertrofia legislativa, en palabras de Rivacoba y Rivacoba al terrorismo penal.

## BIBLIOGRAFÍA

Alvarado Robles, Jorge. *Delito tributario ante la reforma procesal penal*. Memoria de prueba para optar al título de Licenciado en Ciencias jurídicas otorgado por la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. 2005.

Berliri, Antonio. *Principios de Derecho Tributario. Vol. 1*. Editorial de derecho financiero. Madrid. 1964.

Dumay Peña, Alejandro. *El delito tributario*. Memoria de Prueba editada por Escuela Tipográfica. 1968. Concepción. *El crédito fiscal frente a la factura falsa*. Editorial Jurídica Conosur. 2000.

Etcheberry, Alfredo. *Manual de Derecho Penal*. Editorial Jurídica. Santiago. 1991..

Figuroa Valdés, Juan Eduardo. *Las Garantías Constitucionales del contribuyente en la Constitución Política de 1980*. Editorial Jurídica. 1985.

Fonrouge, Giuliani. *Derecho Financiero. Vol. 1*. Ediciones de Palma. Buenos Aires. 1962.

García Belsunce, Horacio. *Derecho penal tributario*. Editorial de Palma. 1985. Buenos Aires.

García Mesina, Fernando. *Elusión y Evasión Tributaria*. Memoria de Prueba para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas. Universidad de Valparaíso. Año 2003.

Gómez Acuña, José. *El impuesto a las ventas y servicios*. Editorial Conosur. 2001

Kogan Rosenblunt, Olga. *El delito tributario*. Editado por Imprenta Chile. Santiago.

Massone Parodi, Pedro. *Principios de Derecho Tributario*. Editorial Edeval. 1975; *Introducción a las infracciones tributarias*. Prensas de la Escuela de Derecho. 1964.

Martínez Pérez, Carlos. *El delito fiscal*. Montecarvo. Madrid. 1982.

Matus Acuña, Jean Pierre. *Lecciones de Derecho Penal Chileno. Parte especial*. Universidad de Talca. 2001.

Olguín Arriaza, Eugenio. *El delito tributario*. Editorial Jurídica Conosur. 1994.

Radovich Schoepen, Angela. *Sistema sancionatorio tributario*. Editorial Jurídica de Chile. 1994.

Ramírez Magaña, Pablo. *Delitos tributarios del artículo 97 N° 4 del Código Tributario*. Memoria de Prueba para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas. Universidad de Chile. Año 2000.

Rivacoba y Rivacoba. *Hacia una nueva concepción de la pena*. Editorial Grijley. Lima, Perú. 1995. *La retribución penal*. Editorial Jurídica Conosur. Santiago. 1995.

Silva Riesco, Ana. *Delitos del artículo 97 del Código Tributario*. Memoria de Prueba para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas. Universidad Adolfo Ibáñez. Año 2001.

Soto, Edmundo. *Algunos problemas del crédito fiscal en la Ley del IVA*. Memoria de Prueba para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas. Universidad de Chile. 1994.

Ugalde Prieto, Rodrigo. *Curso sobre delitos e infracciones tributarias*. Editorial Lexis Nexis. 2005. *Delito tributario y reforma procesal penal*. Editorial Lexis Nexis. 2002. *Prueba de las Obligaciones tributarias en el Derecho Tributario chileno*. Editorial Lexis Nexis. 2004.

.

Villegas B, Héctor. *Derecho Penal Tributario*. Editorial De Palma. Buenos Aires. 1993. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Editorial de Palma. Buenos aires. 1993.

VanWeezel. Alex. *Delitos tributarios*. Editorial Jurídica de Chile. 2007.

Zavala Ortiz, José Luis. *Manual de Derecho Tributario*. Editorial Lexis Nexis. 2003.

*Facturas Falsas*. Editorial Punto Lex. 2006.

### **Ponencias, artículos, revistas y otros.**

Balbontín, Alberto. *Apuntes de clases cátedra de Derecho Procesal Penal*. Universidad de Valparaíso. 2004.

Fresno Ortega, Carlos. *Alcances tributarios de las facturas falsas*. En *Semana Jurídica* N° 315.

Fuentes Córdova, María Loreto. *El delito tributario y su situación en el nuevo proceso penal*. Ponencia efectuada en el XIV Congreso Latinoamericano de Derecho Penal y Criminología. Año 2002.

Idwa Issa, Marcelo. *El sujeto activo en los delitos tributarios y los problemas relativos a la participación criminal*. En *Pol. Crim.* N° 3. [www.politicacriminal.cl](http://www.politicacriminal.cl). 2007.

Masbernat Muñoz, Patricio. *Garantías constitucionales del contribuyente: crítica al enfoque de la doctrina nacional*. En *Ius te Praxis*. Vol. 8 N° 2. Universidad de Talca. 2002.

Ortiz Quiroga, Luis. *La delincuencia económica*. En *Problemas Actuales de Derecho Penal*. Universidad Católica de Temuco. 2003.

Serrano, Lisandro. *Régimen tributario aplicable a la factura*. Ponencia dictada en seminario sobre la nueva ley de facturas. Universidad Gabriela Mistral. 2005.

Rivacoba y Rivacoba. *Configuración y Desconfiguración de la pena*. En *Violencia y Justicia*, Textos escogidos por sus alumnos. Universidad de Valparaíso. 2002.

Rodríguez Collao, Luis. *Apuntes de clases cátedra de Derecho Penal*. Universidad de Valparaíso. 2002 y 2003.

Manual del Servicio de Impuestos Internos.

### **Textos Legales.**

Código Tributario

Código Penal

Código Procesal Penal.





