

NATURALEZA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

SERGIO ENDRESS G.

INTRODUCCIÓN

Existen dos temas que han preocupado a los estudiosos del Derecho Penal y del Derecho Tributario desde antaño. El primero, si las infracciones administrativas, por ejemplo las tributarias, son o no de naturaleza penal y, en segundo lugar estrechamente vinculado a ello, si las sanciones aplicables, vgr., las multas, son también de carácter penal.

La doctrina se ha referido al tema de las infracciones contravencionales y los delitos, sosteniendo algunos autores que las primeras están sustraídas del ámbito del Derecho Penal, formando parte del Derecho Contravencional Administrativo o Derecho Penal Administrativo, por diferir substancialmente de los delitos. Respecto de las sanciones, la pregunta es si resulta posible distinguir las penas sometidas al imperio de los principios del Derecho Penal, de las sanciones establecidas en el ámbito tributario, otras que las privativas de la libertad personal. Esto es, si las sanciones consistentes en multas, clausuras o comiso, establecidas en el Código Tributario son sanciones administrativas o penales.

Las consecuencias de la opción que acoge la naturaleza penal de la infracción y de la sanción pecuniaria son, entre otras, la plena aplicación de los principios del Derecho Penal, entre ellos y sobremanera, el de la culpabilidad, esto es, que no existe pena sin culpa. En relación a la sanción, por ejemplo, la decisión acerca de su naturaleza determinará los plazos de prescripción aplicables a estas infracciones, definiendo si deben buscarse en el estatuto tributario o en el penal.

DESARROLLO**NATURALEZA DE LA INFRACCIÓN.****1. DOCTRINA EXTRANJERA.**

García Belsunce cita al menos tres teorías que se ocupan de la naturaleza del ilícito tributario: la teoría penalista, la teoría administrativista y la teoría tributaria. La primera sostiene que la unidad del objeto en el Derecho Penal en nada se ve afectado por las regulaciones extravagantes de las infracciones tributarias, así

por ejemplo, Edmundo Mezger cree que "no puede considerarse lograda una separación del delito de policía lo suficientemente precisa para que pueda utilizarse en el orden práctico" y afirma que éste "cae bajo las reglas del Derecho Penal"¹.

La teoría administrativista cuyo autor de mayor prestigio es J. Goldschmidt sostiene, en cambio, que existen diferencias ontológicas entre infracción administrativa y penal. Jiménez de Azúa expresa que según J. Goldschmidt "El Derecho penal administrativo, de naturaleza propia, está fuera del Derecho penal criminal por razón de su sustancia, y más bien forma parte del Derecho administrativo, ya que el delito criminal ataca a los bienes jurídicamente protegidos, en tanto que el delito administrativo no se proyecta en la conciencia jurídica o moral y sólo representa una lesión a simples intereses administrativos declarados administrativamente. El delito pertenece a la justicia y la contravención a la policía punitiva. La contravención no ofende bienes de civilidad jurídicamente protegidos, sino intereses administrativos declarados administrativamente."².

En la tercera posición, posición tributarista, García ubica a los autores que "admiten solamente la aplicación de los principios del derecho penal común (no del derecho administrativo) cuando la ley tributaria omite regular un aspecto o efecto del orden sancionatorio o sus efectos, y además no sean sus principios penales, aplicados subsidiariamente, contradictorios u opuestos a la naturaleza o características o especificidades del derecho tributario."³.

2. DOCTRINA PENAL CHILENA.

Entre los autores dedicados al cultivo del Derecho Penal, que se han ocupado del tema, Eduardo Novoa Monreal indica que "las contravenciones (infracciones leves de carácter administrativo) no ofenden directamente un bien jurídico determinado ni llevan

¹Citado por Luis Jiménez de Azúa, Tratado de Derecho Penal, Tomo I, Segunda Edición, Editorial Losada S.A., Buenos Aires, Argentina, 1956, página 48.

²Luis Jiménez de Azúa, ob. cit., página 47.

³Horacio García Belsunce, Derecho Tributario Penal, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1985, página 36.

envuelta, de ordinario, una reprobación ética; constituyen desobediencia a reglas de utilidad colectiva que se imponen por el Estado o sus órganos, con el objeto de favorecer estados o circunstancias de provecho general o de evitar hechos que perturben u obstaculicen las condiciones más favorables para el desarrollo de las actividades sociales o para el bienestar general."⁴. En ellas "El contraventor actúa en la periferia del Derecho", en el delito "el delincuente penetra en el núcleo central y más denso del Derecho al vulnerar disposiciones legales que protegen concretos bienes jurídicos de la más fundamental importancia para la vida social"⁵. Los seguidores de esta tesis son numerosos, citando el mismo Novoa a Carrera, Feuerbach, Zanardelli, Binding, Mayer, etc.

Etcheberry afirma que "Tampoco son penas las sanciones que la ley autoriza a la autoridad judicial o administrativa para imponer sin juicio formal previo, dejando a su arbitrio la determinación de las circunstancias que la justifiquen. La ley, sin embargo, deberá siempre respetar al respecto las garantías constitucionales."⁶.

Cousiño sostiene la misma tesis, señalando que "tampoco sus preceptos (del Derecho Penal Administrativo) se inspiran en la protección de bienes jurídicos valiosos, (...) sino que tienden "al buen gobierno de los súbditos o administrados o a mantener su pacífica convivencia." ⁷.

A favor de la posición que considera las infracciones tributarias como de naturaleza administrativa y no penal, se cita el artículo 20 del Código Penal. Esta norma expresa que "No se reputan penas, la restricción de la libertad de los procesados, la separación de los empleos públicos acordada por autoridades en uso de sus atribuciones o por el tribunal durante el proceso o para instruirlo, ni las multas y demás correcciones que los superiores impongan a sus subordinados y administrados en uso de su jurisdicción disciplinal ni atribuciones gubernativas.". Al respecto, Etcheberry expresa que "Del tenor del artículo 20 se desprende que

⁴Eduardo Novoa Monreal, Curso de Derecho Penal Chileno, tomo I, Editorial Jurídica Ediar Conosur Ltda., Reimpresión de la Segunda Edición, Santiago, Chile, 1985, página 259.

⁵Eduardo Novoa M., *ibidem*.

⁶Alfredo Etcheberry O., Derecho Penal, tomo II, Carlos Gibbs Editor, Santiago, Chile, 1964, página 134.

⁷Luis Cousiño Mac-iver, Derecho Penal Chileno, tomo I, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, 1975, página 25.

en todos los casos ahí enunciados la finalidad de la medida en cuestión no es precisamente la sanción del responsable, sino el posibilitar la recta administración de justicia o la eficacia de la administración pública." ⁸.

3. DOCTRINA TRIBUTARIA CHILENA.

En Chile, la mayoría de los autores dedicados al Derecho tributario, se inclinan por considerar que las contravenciones tributarias poseen un carácter civil o administrativo.

Así Massone señalando que "La naturaleza de la infracción no depende de sus elementos intrínsecos, sino únicamente de la pena prevista, siendo la naturaleza de la sanción el único criterio seguro para las distinguir las diferentes infracciones", ⁹ posición en la que cita a Berliri, Carbone-Tomasicchio y Georgetti. No obstante al tratar de las infracciones administrativas exige un elemento subjetivo ¹⁰.

Alejandro Dumay "estima que para la existencia de infracción tributaria basta la realización de una conducta contraria a la norma tributaria, sin requerir de elemento subjetivo alguno; en cambio el delito tributario necesita, para su configuración, la existencia de dolo"¹¹.

Abundio exige la concurrencia de un elemento subjetivo en toda infracción tributaria, pues indica " toda acción, con trascendencia jurídica ya sea en el campo penal o civil, requiere

⁸ Alfredo Etcheberry, ob. cit., página 133.

⁹Pedro Massone Parodi, Principios de Derecho Tributario, Editorial Edeval, Segunda edición, Valparaíso Chile, 1979, página 302.

¹⁰Pedro Massone P., op. cit. página 320; Y ya tempranamente, en Introducción a las infracciones tributarias, Prensas de la U. de Chile, 1964.

¹¹Citado por Rodrigo Abundio, Infracciones en el Código Tributario, Revista de Derecho de la Universidad de Concepción, Vol. N° 51, N° 174, Julio Diciembre, 1983, Chile, página 96.

subjetividad. De la misma forma la subjetividad es del todo necesaria en las acciones que pueden dar origen a una simple infracción tributaria."¹². En apoyo de esta exigencia alude al N° 7 del artículo 107 del Código Tributario. En tal posición, también E. Cury indica que: "Por otra parte tampoco existe un motivo atendible para independizar la sanción gubernativa de la exigencia de culpabilidad. Lo mismo que las penas penales, éstas sólo pueden ser impuestas a quién puede dirigírsele un reproche personal por la ejecución de la conducta prohibida."¹³.

Sin embargo el mismo Abundio, al referirse al N° 10, del artículo 97, del Código Tributario, afirma que "estamos frente a una figura delictiva de responsabilidad objetiva."¹⁴. Finalmente, en relación a la prescripción de las sanciones expresa que "En nuestra opinión parece acertado que no puede aplicarse a estos casos el plazo que establece el Código Penal para las faltas, ateniéndose a la redacción del art. 114 del Código Tributario, desde el momento en que dicha disposición se refiere a las acciones penales corporales y la multa es una sanción pecuniaria.", por lo que, al parecer concluye que "tratándose de simples infracciones tributarias, hay que atenerse a lo dispuesto en el artículo 201 del Código Tributario..."¹⁵.

Radovic parece inclinarse por la misma posición pues distingue las sanciones que denomina "civiles", las administrativas y las "penales"¹⁶. Respecto del elemento subjetivo de la infracción de que tratamos indica "En materia 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 la infracción sea constitutiva de delito en cuyo caso se requiere dolo"¹⁷. Aunque también expresa, a propósito

¹²Rodrigo Abundio, *ibidem*.

¹³Enrique Cury U., *Derecho Penal*, tomo I, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, 1982, página 81.

¹⁴Rodrigo Abundio, *ob. cit.*, página 103.

¹⁵Rodrigo Abundio, *ob. cit.*, página 97.

¹⁶Angela Radovic S., *Sistema Sancionatorio Tributario, infracciones y delitos*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, 1994, página 61.

¹⁷Angela Radovic S., *ob. cit.*, página 54.

de las infracciones tributarias no castigadas con penas privativas de la libertad, que "Estamos, pues, frente a una normativa penal, dentro del marco del derecho tributario..."¹⁸¹⁹.

4. NATURALEZA DE LA SANCIÓN. DOCTRINA.

Sobre la naturaleza de la sanción, Enrique Cury indica dos grandes tendencias respecto de la pena penal y la sanción administrativa (que él denomina gubernativa): "Conforme a la primera de ellas, los dos tipos de sanciones se diferencian ya por la naturaleza misma de los hechos a los cuales se imponen, de manera que son, en consecuencia, cualitativamente ...distintas. La segunda, en cambio, estima que entre los ilícitos castigados con penas penales y aquellos a que se amenaza con una sanción gubernativa sólo existe un matiz gradual. Por consiguiente, no se las puede distinguir sino cuantitativamente...."²⁰. En Chile, al pronunciarse sobre la naturaleza de la sanción tributaria, y más precisamente, sobre el estatuto a que se somete la prescripción de ella, algunos autores identifican claramente la filiación penal de la sanción pecuniaria, sin extraer de allí, sin embargo, consecuencias para la entidad de las infracciones. En esta posición se encuentran los siguientes autores:

Ugalde Prieto, sólo brevemente sabemos que se ha referido al tema, expresando en nota que "Como se deduce del art., 21 del Código Penal, la multa es -jurídicamente- una pena.", aún cuando a su vez parece reconocer la existencia de infracciones administrativas²¹.

¹⁸Angela Radovic S., ob. cit., página 48.

¹⁹Parecen seguir la misma posición Kogan R., Olga y Figueroa A. Jaime, El delito Tributario en la Legislación y Jurisprudencia, Imprenta Chile, sin fecha de edición, Santiago, Chile, página 23 y Jorge de Calisto Bravo, Memoria de Grado, El incumplimiento Tributario en el Impuesto a las ventas y servicios, Santiago, Chile, sin editar, páginas 138 y 139.

²⁰Enrique Cury Urzúa, Derecho Penal, Tomo I, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, 1982, página 74.

²¹Revista Impuestos N° 19, mayo de 1992, página 14.

Otro autor indica, también respecto de la prescripción de las infracciones sancionadas exclusivamente como faltas que "debemos concluir que siendo penas de faltas, la acción penal respectiva prescribe en el término de seis meses, de acuerdo con el artículo 94 del Código Penal"²².

Los autores Concha y Arriagada, expresan que "Las sanciones, aún cuando son pecuniarias, constituyen un castigo para el contribuyente, lo que denota un carácter eminentemente penal;"²³.

5. POSICIÓN DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS.

Impuestos Internos ha indicado respecto de la naturaleza de las penas que "Las multas que el Código del ramo impone como sanción a los que hubieran cometido delitos tributarios son de carácter penal, y se rigen, a menos de disposición expresa en contrario, por las normas del Código Penal. En consecuencia, en lo que se refiere a los plazos de prescripción, es aplicable el artículo 94 de este último cuerpo de leyes.", agregando que "El hecho de ser el Servicio quien aplique la multa no altera su naturaleza penal.", posición con la que concordamos plenamente²⁴. No obstante, consistentemente, los Directores Regionales de Impuestos Internos, y hoy los denominados "jueces tributarios", siguen considerando que infracciones como la regulada en el artículo 97 N° 10 del C.T. son meramente formales y no requieren culpabilidad alguna en el hechor.

²²Luz Tagle Rainerie, Manual de Consultas Tributarias, N° 107, tomo II, página 957, citada por Revista Impuestos N° 19, mayo de 1992, página 9.

²³Luis Concha Ch. y Cecilia Arriagada N., Prescripción de la Obligación Tributaria, en Manual de Consultas Tributarias, N° 161, Mayo de 1991, páginas 56 y 57, citado por Revista Impuestos N° 19, mayo de 1992, página 17.

²⁴Manual de Consultas Tributarias, citando al Manual del Servicio de Impuestos Internos, Volumen V, Párrafo 5721.04, Ediciones Técnicas Tributarias Limitada, N° 165, septiembre de 1991, página 361.

La circular N° 26, de 9 de abril de 1986, ha señalado finalmente, que las normas del Código Penal (art. 18) y la Constitución Política del Estado (art, 19 N° 3) resultan aplicables a las multas por infracciones tributarias a virtud de lo dispuesto en el artículo 2 del Código Tributario.

6. JURISPRUDENCIA.

Como se sabe, la actividad jurisprudencial se ha concentrado en el examen de las infracciones de no emisión de documentación y de la pérdida de esta, casi en forma exclusiva.

Creemos que la Jurisprudencia de los Tribunales de Justicia tiende a uniformarse, lenta pero inexorablemente, en la posición de que las figuras infraccionales tributarias son de naturaleza penal.

Esta puede agruparse en dos grandes líneas:

- (a) Aquella que califica las infracciones tributarias como de naturaleza penal o, derechamente, de delitos.
- (b) La Jurisprudencia que exige la intencionalidad en el hechor y el perjuicio fiscal como posibilidad mediata o inmediata de la actuación del contribuyente.

La primera posición aparece magistralmente reflejada en el fallo de diciembre de 1993, citado en el anexo con el número 1²⁵. Ello, no sólo por aplicar la Teoría del Delito a la interpretación de este ilícito, sino porque extraen de ello dos consecuencias importantísimas, cuales son el que debe cumplirse estrictamente con el Principio de Tipicidad y la proscripción de la analogía. En otros fallos, ven en el artículo 97 N° 10 del C.T. una norma "de índole punitiva" (fallo N°3), o señalan que contiene un "elemento penal" (fallo N°4) sin ahondar en las consecuencias del punto. El fallo N° 5, incluso suspende los efectos de la sanción por un lapso que indica. Finalmente, excluyendo el actuar "malicioso", el fallo N° 10 absuelve al contribuyente de sanción por la pérdida de documentación. Como se ve, las sentencias aluden mayoritariamente al número 10 del artículo 97, salvo esta última.

Evidentemente, a la calificación de la infracción como penal ayuda sobremanera la circunstancia de que en caso de reiteración en la infracción de no emisión de documentación (art. 97 N° 10 del C.T.) se aplica una sanción corporal, que ha sido precisamente uno

²⁵Las sentencias pueden consultarse en anexo a este artículo.

de los argumentos utilizados por el Tribunal sentenciador. Sin embargo, este argumento no puede aplicarse a la pérdida de documentación en que se excluyó la malicia para absolver al infractor. Por lo demás, las infracciones resueltas lo han sido en sede civil, en que no se discutía la aplicación de una pena corporal sino en forma exclusiva la pecuniaria o la de clausura. Sorprende entonces que la Corte de Apelaciones o la Excm. Corte Suprema fallen a propósito de un reclamo tributario especial que la infracción tiene un carácter penal.

La segunda corriente jurisprudencial no ha declarado expresamente el carácter penal de las sanciones tributarias. Para ello, debe considerarse que en el art. 97 N° 16 del C.T. no encontramos sanción corporal, por lo que las exigencias de elementos ajenos a la descripción formal, avalorativa de la infracción, se hace más difícil para nuestros tribunales. No obstante, también se ha recurrido a exigencias que provienen nítidamente del campo del Derecho Penal.

Así, se indica normalmente que la conducta descrita en la norma se ha cumplido en su integridad, pero se agrega que para castigarla son indispensables requisitos adicionales, que son el dolo o la culpa y, unido muy estrechamente a ello (así fallos N°7,8,9) la presencia, actual o potencial, de un perjuicio fiscal. En este punto la sentencia N° 12, expresa tajantemente "Que no obstante la circunstancia de no exigirse por la ley un real y efectivo perjuicio para estimar cometida la infracción..." no cabe sancionar sin que este perjuicio se produzca (En el mismo sentido fallo N° 13). A este "interés fiscal" o "patrimonio fiscal" se le califica como bien jurídico protegido, nomenclatura proveniente del ámbito penal (fallo N°6). Habitualmente, en estos casos no se hace referencia expresa a la normativa penal, pero se indica, por ejemplo, que la responsabilidad de una infracción cualquiera no puede ser atribuida a un sujeto y por ello ser éste sancionado, sino concurre algún grado de culpa o dolo. Con este enunciado, aunque la jurisprudencia no lo explicita, se alude claramente al requisito de la Culpabilidad, tal como se comprende en el Derecho Penal actual, de que no hay delito ni pena sin culpa.

7. CONCLUSIONES.

Como puede observarse los autores nacionales no se pronuncian en forma uniforme acerca de la naturaleza de la infracción tributaria. En el plano tributario, la doctrina nacional parece inclinarse por la posición de considerarlas como simples infracciones administrativas, aunque no se abunde sobre los fundamentos de tan grave decisión. Nos parece que existen sólidos argumentos para

sostener que la naturaleza de las infracciones tributarias es penal, al igual que su sanción.

En efecto, desde un punto de vista general, la regulación de conductas y su castigo por una sanción parece ser una nota reconocible tanto en el derecho penal como en el derecho tributario.

Ontológicamente, no puede negarse que las privaciones que un contribuyente sufre en su patrimonio o incluso en su honor, producto de una multa o clausura, no difieren en nada, cualquiera sea la sede, jurisdiccional o administrativa, que las aplique. La característica de que las multas-penas se puedan reemplazar por cárcel, no cambia la esencia de la sanción²⁶, ²⁷.

Respecto de los bienes jurídicos afectados por una contravención o un delito, de los cuales carecería el derecho tributario al regular las infracciones o contravenciones menores, nos parece que la respuesta es clara. Las conductas sancionadas con multas, tales como la no presentación de declaraciones, informes o la inscripción en registros, por citar las más leves, están definidas y sancionadas porque revisten interés para la correcta recaudación y fiscalización de los recursos que el Fisco detraerá de los particulares. Como tales, estas infracciones han sido desvaloradas porque el contribuyente que incurre en ellas, impide u obstaculiza el cumplimiento fiel y oportuno de las finalidades estatales de índole patrimonial. Así, a vía ejemplar, el Fisco no podrá conocer quienes ni cuantos serán los sujetos que pagan impuesto, cuándo y por qué actividad, ni tampoco recibirá la restante información sobre el contribuyente indispensable para la fiscalización y recaudación cumplida de los ingresos estatales.

El que las contravenciones sean el incumplimiento de determinadas obligaciones con la administración, no acarrea necesariamente que estas infracciones no protejan un bien jurídico muy preciso, que será el patrimonio fiscal, la Hacienda Pública, el erario o los intereses patrimoniales del Estado. Como lo indica Cury, citando las infracciones a la obligación de los conductores de transitar

²⁶Así lo afirma Jiménez de Azúa, señalando que "en puridad, las "faltas" no son otra cosa que delitos en pequeño " Luis Jiménez de Azúa, Tratado de Derecho Penal, tomo I, Segunda Edición, Editorial Losada S.A., Buenos Aires, Argentina, 1956, página 47.

²⁷En el mismo sentido Ramón Valdés Costa, Instituciones de Derecho Tributario, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1992, página 288.

por la parte derecha de la calzada, contenida en la ordenanza del tránsito como ejemplo, "Aunque situada un poco más atrás, la salvaguarda de los bienes jurídicos se encuentra, pues, presente también en la adopción de opciones como la descrita; por eso la infracción escogida, en última instancia, apunta asimismo a ellos." Por otro lado, ni el sujeto que impone la sanción, ni la ausencia de la exigencia expresa en la letra de la ley, de culpabilidad, puede llevarnos a una decisión segura acerca de la naturaleza de la infracción o de su sanción. Tales son, sobremanera en nuestra realidad, supervivencias de una legislación imperfecta y no definen la esencia de las cosas²⁸.

En relación a la regulación contenida en el artículo 20 del Código Penal que ya citamos, Cury expresa que "no se reputan penas" con lo que debe concluirse que si lo son en esencia, pues fue necesario el mandato legal para no reputarlas así. El mismo Cury señala que la referencia legal tiene el efecto de no hacer recaer sobre el sancionado el descrédito de una sanción penal, y no persigue pronunciarse sobre la esencia de la institución. Por otro lado, la misma norma indica que no se reputan penas las restricciones de la libertad de los procesados. Sin embargo, el artículo 26 del C.P. establece que la duración de las penas "empezará a contarse desde el día de la aprehensión del reo" y el art. 503 del mismo cuerpo legal, señala que servirá de abono a la pena definitiva fijada, la prisión preventiva de los reos. La conclusión es que "el art. 20 de C.P., no esta fundado en la supuesta diferencia cualitativa entre penas criminales y gubernativas, sino que, por el contrario, constituye una demostración de que el legislador la consideraba impracticable."²⁹.

Bien expresa E. Cury el tema comprometido, cuando indica que "es preciso reconocer que las sanciones gubernativas constituyen una necesidad impuesta por la complejidad de la vida en la sociedad contemporánea. Esta exige, en efecto, una regulación relativamente minuciosa de numerosas actividades que generan peligros graves o, incluso, daños para bienes jurídicos individuales o colectivos. Lógicamente, las infracciones más importantes a tales disposiciones deben y pueden ser reprimidas acudiendo a una pena criminal; pero existen muchas otras, de menor entidad, frente a las cuales también

²⁸Ramón Valdes Costa, expresa: "La aplicación de penas no es - al menos en derecho tributario- un poder inherente a la administración, dentro de la concepción del Estado con división de funciones, sino una solución dada por el ordenamiento jurídico y, por tanto, relativa a condiciones históricas.", ob. cit., página 187.

²⁹Enrique Cury U., ob. cit., página 78.

ha de reaccionarse con una sanción a la que, sin embargo, sería conveniente atribuir las mismas consecuencias de la penal, rodeando su irrogación de idénticas garantías.³⁰ En el mismo sentido Sáinz de Bujanda expresa que sostener la identidad entre infracciones tributarias y las sanciones penales, otorga "una mayor protección que resulta de la aplicación de las garantías constitucionales y legales que rodean al debido proceso penal"³¹.

La Jurisprudencia, en una tendencia que en nuestra opinión se encuentra asentada, ha establecido que no estamos frente a infracciones meramente objetivas, señalando que al menos las consideradas en el artículo 97 N° 10 y N° 16 del Código respectivo tienen una naturaleza penal y, por ello, no se satisfacen con la mera actividad del agente sino que requiere además algún grado de culpa acreditada por la Administración o el perjuicio al interés fiscal³².

En conclusión, nos parece que la naturaleza penal de las infracciones tributarias y sus sanciones tiene sólidos fundamentos, siendo quizás el más importante de ellos, la eficaz defensa del ciudadano en el Estado de Derecho.

³⁰ Enrique Cury U., Algunas reflexiones sobre la relación entre penas penales y administrativas, en Boletín de Investigaciones de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Chile, N°s 44 y 45, 1979-1980, página 90.

³¹ Citado por Ramón Valdés Costa, en su excelente obra Instituciones de Derecho Tributario, Depalma, 1992, página 288. En idénticos términos Horacio García Belsunce, Derecho Tributario Penal, Depalma, Argentina, 1985, página 64.

³² Sobre la facultad de sancionar de la administración, Eduardo Soto Kloss, ha escrito que puede admitirse "pero sometida a un debido proceso, a un justo y racional procedimiento, a una ejecución con declaración previa de la constitucionalidad y legalidad efectuada por un juez." y continúa "Todo lo que no se adecua a este régimen es en Chile inconstitucional, antijurídico, injusto, en una palabra :repudiable; es más, parece repugnar al más elemental sentido jurídico de una mente civilizada", en El derecho administrativo penal, Boletín de Investigaciones de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Chile, N°s 44-45, 1979-1980, página 101.

ANEXO Jurisprudencia.

1. Guía de Despacho con omisión de la fecha.

- 5º "Que al efecto resulta útil recordar que dentro del estudio de la teoría del delito surge como uno de los más importantes elementos la teoría del tipo creada por el jurista alemán Beling y que no es independiente de los restantes caracteres del hecho punible, como vienen siendo el de la antijuridicidad objetiva y de la culpabilidad;
- 6º Que lo razonado lleva como lógico como corolario a establecer que la conciencia del tipo presupone o significa la absoluta imposibilidad de dirigir la persecución contra el autor de una conducta no descrita en la ley, aunque ella sea antijurídica. Se aplica aquí la máxima "nullum crimen, nulla poena sine lege", que técnicamente el mencionado Jiménez de Azua traduce como "no hay delito sin tipicidad;
- 7º Que concordante con lo razonado anteriormente el examen de la redacción del artículo 97 N° 10 del Código Tributario permite advertir respecto del documento que se impugna, que la conducta punible consiste en el "no otorgamiento" de ciertos instrumentos, como por ejemplo las facturas, las guías de despacho y otros en los casos exigidos por las leyes y no, como cree el SII, a emitir uno de los referidos instrumentos con un defecto formal como es otorgarlo sin la fecha correspondiente, lo cual no es el hecho tenido en vista para tipificar el delito.
- Consecuencialmente, al establecerse del resto de los antecedentes que la conducta del reclamante no es congruente o ajustada al tipo que se describe en la norma invocada, falta el elemento de la tipicidad y por consiguiente el delito no existe.
- 8º Que tampoco el hecho podría encuadrarse en otra figura residual como sería la establecida en el artículo 109 del Código Tributario, porque al no ser sancionada la acción del reclamante por falta de tipicidad no podría operar otro tipo de responsabilidad, a lo cual cabe añadir que en Derecho Penal tampoco opera la analogía y menos la punición en tal eventualidad.

Corte de Apelaciones de Santiago, 9 de diciembre de 1993, Revista de Impuestos N° 39, Febrero de 1994, Editorial Jurídica Conosur Ltda., p. 52.

2. 8º Que existe una reiterada jurisprudencia del más alto tribunal de la República que el artículo 97, Nº 10, cuya infracción se atribuye al contribuyente, "tiende fundamentalmente a resguardar que los contribuyentes en las operaciones que realicen, no causen perjuicio al interés fiscal" (Fallos del Mes Nº 380, p. 350)", y citando la teoría del delito como fundamento concluye "De lo dicho se desprende en forma inequívoca que la conducta o infracción achacada al reclamante no es congruente ni se ajusta al tipo descrito y sancionado en la aludida norma, pues falta el elemento de la tipicidad, sin el cual el delito no existe."

Corte de Apelaciones de Concepción, 1º de enero de 1992, Antonio Hananías Batshoun con SII, Revista Impuestos, Nº 28, febrero de 1993, Editorial Jurídica Conosur Ltda..

3. La Excma. Corte Suprema en fallo de casación establece :

"La índole punitiva que refleja esta figura (artículo 97 Nº 10 del Código Tributario), obliga a una interpretación inspirada en el principio rector de la tipicidad, esto es, el alcance de la norma debe amoldarse a los términos estrictos y objetivos empleados en su redacción,".

Núñez Rocuant, Oscar con Director Regional de Impuestos Internos de Iquique, Considerando 9º, segundo párrafo. Recurso de Protección, Corte de Apelaciones de Iquique, 26 de julio de 1983, Revista de Derecho y Jurisprudencia, tomo LXXX, Segunda parte, sección quinta, p. 28.

4. Emisión imperfecta de Guías de Despacho.

Por otra parte, el precepto en análisis, encierra un elemento penal, toda vez que establece, en primer lugar una multa, susceptible de agravarse con pena corporal frente a reiteración de la infracción. Esto trae consigo, que la disposición debe aplicarse restrictivamente excluyendo un criterio analógico o de extensión, atendido el principio de tipicidad consagrado en el artículo 19 Nº 3, inciso último de la Constitución Política del Estado; Domingo Mamani Mamani con SII, Corte de Apelaciones de Arica, de 29 de Noviembre de 1989, confirmado por la Corte Suprema, Gaceta Jurídica Nº 122, Agosto de 1990, p. 97.

5. "Que de los antecedentes de autos apreciados en conciencia, se desprende que la infracción detectada esta rodeada de circunstan-

cias que la hacen excusable, cuando menos en esta oportunidad, en que la sociedad apelante ha demostrado una irreprochable conducta tributaria anterior."

En este fallo se redujo la sanción, pero además se suspendió la sanción quedando sin efecto esta si el contribuyente no incurría en otras conductas infractoras dentro de un período fijado en la misma sentencia.

Corte de Apelaciones de Santiago, 26 de enero de 1993, Sociedad Panificadora Quilicura Ltda., Revista de Impuestos N° 29 de Mayo de 1993, p. 36.

6. 3º "Que es evidente que el Bien Jurídico protegido por el artículo 97 del Código Tributario es el interés fiscal, por lo que cabe analizar si los hechos establecidos en autos han vulnerado tal interés y si, además, han sido realizados con tal objeto preciso, ya que en toda responsabilidad, ya sea civil o penal, debe existir el elemento doloso o culpable, ni que pueda escapar a este principio la legislación infraccional tributaria."

4º Que en el presente caso, aunque objetivamente podría aparecer configurada una infracción, no concurren sin embargo los dos elementos a que se alude en el razonamiento anterior, puesto que las circunstancias en que se emitieron las facturas irregulares y su reemplazo oportuno por las que legalmente correspondían permiten estimar que no cabido dolo ni culpa por parte del contribuyente, ni menos se ha producido en manera alguna perjuicio fiscal, todo lo cual lleva a acoger el reclamo interpuesto.

Revista de Impuestos, N° 28, Editorial Jurídica Conosur Ltda., Febrero de 1993, p. 102. Ohiggins Leasing con SII.

7. Se emitió una guía de despacho sin consignar el precio unitario de la mercadería:

"Que la infracción denunciada en autos, seguida de la confección inmediata de la factura de venta en la cual se hace mención a la guía cuestionada y en la que aparece el valor unitario de la mercadería, hace presumir a estos sentenciadores que no se esta en presencia de una conducta dolosa o culposa que tenga por finalidad concretar una evasión tributaria. Se trata de una simple omisión que de ninguna manera produjo o puede producir un perjuicio fiscal."

Sociedad IBM de Chile S.A.C. con SII, Corte de Apelaciones de Santiago. Revista de Impuestos N° 31, Mayo de 1993, p. 52.

8. Por el uso de boletas sin timbrar.

3º Que los antecedentes antes señalados, apreciados en conciencia como lo señala el art. 165 del CT, permiten tener por establecido que si bien objetivamente aparece configurada una conducta sancionada en el cuerpo legal antes mencionado, las circunstancias que rodearon la emisión de las boletas irregulares y su reemplazo por los documentos correspondientes; en especial, la conducta oportuna para corregir el error y la ausencia de perjuicio al Fisco, permiten concluir que no ha habido dolo por parte del contribuyente para atribuirle responsabilidad en los hechos representados por el SII, habiendo debido aceptarse, por tanto, la excusa del error involuntario alegado.

Gasco S.A. con SII, Queja Civil interpuesta en contra del fallo de la Corte de Apelaciones de Punta Arenas, Corte Suprema 24 de julio de 1990. Gaceta Jurídica N° 121, julio de 1990, p. 116.

9. "Que no se vislumbra, ni el Servicio lo acreditó, que en relación con los hechos investigados se haya producido un perjuicio al interés fiscal o que ello provenga de un acto doloso o culposo del contribuyente apelante. Es más, este no cuenta con antecedentes tributarios que le perjudiquen y prestó colaboración para el esclarecimiento de los hechos."

Gaceta Jurídica, N°131, Sociedad de Turismo Zenith Ltda., con SII, Mayo de 1991, p. 137.

10. "Que consta de autos de fojas 5, 10 y 37 que el contribuyente dio cumplimiento a lo dispuesto en el artículo N° 16 del artículo 97 del Código Tributario y no existen antecedentes que permitan concluir que la pérdida de facturas sufrida por esta parte haya sido maliciosa, sino que tuvo el carácter de fortuita, por lo que no procede sancionar la contribuyente"

Revista Impuestos, N° 31, Mayo de 1993, Corte de Apelaciones de Santiago, 2 de abril de 1993.

11. La Corte, al avocarse a un caso de no emisión de documentación considerado el artículo 97 N° 10 del Código Tributario la califica como una "ley punitiva", Sociedad Las Condes con SII, Queja Civil, interpuesta por el Fisco y rechazada por la Corte. Gaceta Jurídica, N° 161, Noviembre de 1993, p. 158.

12. "Que no obstante la circunstancia de no exigirse por la ley un real y efectivo perjuicio para estimar cometida una infracción, la normas de interpretación legal llevan sin duda a establecer que si bien ellos es posible antes de que se produzca perjuicio y precisamente con el fin de conjurarlo, cuando el perjuicio que se produce o no se ha producido, como consta en este proceso, ningún sentido tendría sancionar, bajo el pretexto de que el castigo está ligado a un eventual daño o a la sola posibilidad del daño, por cuanto acreditada que sea que el perjuicio no se produjo, el mundo de lo posible debe ceder lugar al mundo de lo real, lo contrario sería atribuir a la ley una finalidad que se explicaría en función de si misma."

Considerando 3º, 7 de julio de 1993, Acevedo Acevedo y Brancic Ltda. con SII., citado a propósito de un Comentario de Jurisprudencia de Rodrigo Ugalde Prieto. Revista de Impuestos Nº 35, septiembre de 1993, Editorial Jurídica Conosur Ltda., p. 19.

13. En un caso de traslado de guías sin fecha, "Que en este entendido, no resulta aplicable al caso, la norma del artículo 55 del Decreto Ley Nº 825 y de consiguiente la del art. 70 de su reglamento y que, por otra parte, no es posible aceptar que no habiéndose producido daño al interés fiscal, se castigue al contribuyente, porque estas sancionan (conductas)... que puedan perjudicar el patrimonio del Fisco." (Entreparéntesis nuestro).

Comax Ltda. con SII, Revista de Impuestos, Editorial Jurídica Conosur Ltda., Nº 42, Mayo de 1994, p. 5

14. 4º Que la facultad del SII de aplicar una sanción como la que se le impuso al recurrente corresponde al ejercicio de la función jurisdiccional toca al mismo, como entidad administrativa destinada a controlar las obligaciones legales tributarias que tienen todos los contribuyentes, por lo que el que se haya denunciado falta de emisión de una boleta de compraventa, el que se haya dado cumplimiento una sentencia una sentencia condenatoria por tal infracción, es una clara demostración de que ha operado en plenitud y de manera legítima la atribución jurisdiccional que le corresponde a dicho Servicio.

6º Que, no es óbice para llegar a la conclusión anterior el hecho de haberse anunciado la imposición de la clausura en una fecha inicial que no se cumplió, en atención a las razones dadas por el SII, puesto que no anula la pena pecuniaria aplicada."

Alfonso Collao Viñez con SII, 6 de diciembre de 1993, Recurso de protección, Corte de Apelaciones de Valpo. confirmado por la Excm. Corte Suprema, Gaceta Jurídica, Nº 162, p. 123 y ss.

15. Los Directores Regionales han calificado estas infracciones como formales o de mera actividad. Concordante con tal postura, en un caso de emisión de una Guía de Despacho sin la fecha, expresa: "Es una infracción formal o de mera actividad, en que hubo un actuar negligente del contribuyente",

Informe de la Queja, de los Ministros de la Corte de Apelaciones de Temuco, 11 de julio de 1990, Sociedad Explotadora Agrícola Cautín, Gaceta Jurídica, Nº 123, Septiembre de 1990, p. 109. Ltda. con SII.