



Universidad del Desarrollo.

Facultad de Derecho.

EL MALICIOSAMENTE EN LOS DELITOS TRIBUTARIOS.

POR: RICARDO JAVIER ROBLES LOPEZ.

Tesis presentada a la Facultad de Derecho de la Universidad del Desarrollo para optar al grado académico de Magister en Derecho de la Empresa.

PROFESOR GUIA:

Sr. JAIME GARCIA ESCOBAR.

Marzo 2019.

CONCEPCION.

## **TABLA DE CONTENIDOS.**

Índice.....	2
Introducción.....	4
Capítulo I. El Derecho Penal Económico.	
1.0. Concepto.....	5
1.1. Alcance restrictivo o amplio del Derecho Penal Económico.....	5
1.2. Cultivo de la disciplina.....	6
1.3. Los desafíos de la disciplina.....	6
Capítulo II El delito tributario o fiscal en general.....	6
2.0 El delito tributario un delito económico.	
2.1 El bien jurídico protegido.....	7
2.2 La relación jurídica tributaria como presupuesto de la tipicidad.....	7
2.3 La conducta básica del infractor no pagar.....	7
2.4 Los presupuestos del delito tributario.....	8
2.5 Principios constitucionales tributarios.....	9
2.6 Fundamentos últimos de los tributos.....	9
2.7 Modelos impositivos legales.....	10
Capítulo III. Los delitos tributarios en específico.	
3.0 Historia de los delitos tributarios en Chile.....	11
3.1 Rasgos generales de la estructura del delito tributario.....	12
3.2 Tipificación de los tipos penales tributarios chilenos.....	14
3.3 Investigación y juzgamiento de los delitos tributarios.....	15
3.4 Tipos delitos tributarios en específicos.....	17
3.5 Maquinaciones fraudulentas.....	17
3.6 Quebrantamiento de medidas conservativas y sanciones.....	21
3.7 Figuras de abusos de franquicias y beneficios tributarios.....	23

3.8 Delitos tributarios que pueden cometer funcionarios del SII, otros funcionarios públicos o municipales, notarios, conservadores, archiveros y otros ministros de fe... 25

Capitulo IV. El dolo y la malicia.

4.0. Elementos subjetivos en general.....	27
4.1 Dolo y malicia.....	27
4.2 Atribución del dolo.....	27
4.3 Falta de conocimiento de la norma tributaria.....	28
4.4 El dolo malo causalista y el dolo bueno finalista.....	28
4.5 Dolosamente, maliciosamente y a sabiendas.....	31
4.6 Jurisprudencia de tribunales superiores sobre el maliciosamente y otros aspectos relacionados con infracciones y delitos tributarios de los años 2010 al 2016.....	34
Conclusiones.....	42
Bibliografía.....	44

## **INTRODUCCION.**

El presente trabajo de investigación pretende efectuar una revisión doctrinal y jurisprudencial de que se entiende por “la malicia en materia de delitos tributarios”, un análisis del tipo penal subjetivo: el dolo, principalmente en el Código Tributario. Para ello se ha desarrollado una tesina dividida en cuatro capítulos.

El primer capítulo, trata sobre el Derecho Penal Económico, una disciplina con perfiles propios dentro de la rama del Derecho Penal. Siendo que los delitos tributarios pertenecen a la especies de los delitos económicos, esto es, aquellos que atentan contra el orden público económico y el patrimonio del Fisco.

El segundo capítulo, se refiere al delito tributario en general, analizado desde la perspectiva de la teoría general del delito, sus elementos principales: el bien jurídico protegido, la acción, el tipo, la antijuricidad y la culpabilidad.

El tercer capítulo, aborda el tema de los delitos tributarios en específico dentro del Código Tributario chileno, las distintas figuras y verbos rectores sancionados penalmente.

El cuarto capítulo, se concentra en el dolo y la malicia, conectada directamente con el corazón de la tesina “el maliciosamente en los delitos tributarios” una revisión del tipo penal subjetivo y las diferentes clases de dolo. La evolución de la doctrina y la jurisprudencia de los tribunales superiores más reciente.

Finalmente, se expondrán las principales conclusiones que resultan del desarrollo de la labor investigativa de este trabajo. Se considera que esta tesina puede ser una ayuda para

enfrentar una defensa penal tributaria de un contribuyente imputado por el SII y el Ministerio Público.

## **CAPÍTULO I. EL DERECHO PENAL ECONÓMICO.**

1.0 Concepto. El Derecho Penal Económico es una parte del Derecho Penal que se aglutina en torno al denominador común de la actividad económica y legal. Podemos definir el Derecho Penal Económico como el conjunto de normas jurídico penales que protegen el orden económico.<sup>1</sup> Entonces tenemos como objeto de protección jurídica el orden económico.

1.1 Alcance restrictivo o amplio del derecho penal económico. Ahora el concepto puede tener una acepción restrictiva o bien amplia según el alcance que se le quiera dar por el intérprete. El Derecho Penal en sentido estricto es el conjunto de normas jurídico penales que protegen el orden económico entendido como una regulación jurídica del intervencionismo estatal en la Economía.<sup>2</sup> En consecuencia, delito económico en sentido estricto es la infracción jurídico penal que lesiona o pone en peligro el orden económico entendido como la regulación jurídica del intervencionismo estatal en la Economía del país. El Derecho penal económico en sentido amplio es el conjunto de normas jurídico penales que protegen el orden económico entendido como regulación jurídica de la producción, distribución y consumo de bienes y servicios. De este modo, delito económico en sentido amplio es aquella infracción que, afectando a un bien jurídico patrimonial

---

<sup>1</sup> BAJO, Miguel, BACIGALUPO Silvina, *Derecho Penal Económico*, Colección Ceura, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces S.A., Edición 2001, p.11.

<sup>2</sup> BAJO, Miguel, BACIGALUPO Silvina, Ob. cit., pp.13 ss.

individual, lesiona o pone en peligro, en segundo término, la regulación jurídica de la producción, distribución y consumo de bienes y servicios. Esta última concepción amplia de forma notoria los límites del Derecho Penal Económico a la protección de todos los intereses patrimoniales.

1.2 Cultivo de la disciplina. El Derecho Penal Económico, como disciplina es cultivado en Europa principalmente en España por Jesús María Sánchez, Ricardo Robles Plana, Miguel Bajo Fernández y Enrique Bacigalupo. En Chile entre otros, ha sido pionero el profesor Hugo Rivera como los profesores Rodrigo Ugalde y Jaime García. Los delitos económicos en general han tenido un gran auge en relación a los delitos comunes y tradicionales. Toda vez que la sociedad y la economía se hacen cada vez más complejas y se hace necesario regulaciones especiales como en materia cambiaria, seguros, bancos, libre comercio, libre competencia, mercados de capitales.

1.3 Los desafíos de la disciplina. Los desafíos de los nuevos tiempos, la globalización, los tratados de libre comercio, inversiones y doble tributación traen aparejadas nuevas obligaciones jurídicas y económicas. El Derecho Penal Económico con mayor o menor amplitud busca y tiene por objetivo proteger el orden público económico que se ha dado cada país.

## **CAPÍTULO II EL DELITO TRIBUTARIO O FISCAL EN GENERAL.**

2.0 El delito tributario un delito económico. El delito tributario o fiscal como se le conoce en España es un delito económico toda vez que protege el orden económico en general y más específicamente la Hacienda Pública. Así el artículo 305 del Código Penal Español,

establece y sanciona a: “El que por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública Estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada...”. A diferencia de lo que ocurre en España, en Chile, los delitos tributarios están contenidos principalmente en el artículo 97 del Código Tributario y no en el Código Penal.

2.1 El bien jurídico protegido. El bien jurídico protegido en el delito fiscal (tributario para nosotros) es según la doctrina dominante en España, el patrimonio concreto de la Hacienda Pública protegido por la Ley y lesionado por el delito.

2.2 La relación jurídica tributaria como presupuesto de la tipicidad. La existencia de una relación jurídica tributaria, una obligación tributaria por parte de un contribuyente, es lo que constituye, por cierto, el presupuesto “sine qua non” de la tipicidad del delito tributario porque si no hay deber infringido no puede haber ilícito sino por un sujeto calificado el contribuyente.

2.3 La conducta básica del infractor no pagar. La conducta básica del infractor penal, en este caso está encaminada más allá de la simple elusión del pago de un impuesto, sino que a un comportamiento fraudulento distinguible de una simple infracción tributaria. Algunos se refieren al dolo malo y bueno para hacer esta distinción entre delito y contravención. Por ello, “es importante no confundir el delito tributario con otras figuras tributarias que

no son de naturaleza delictual”.<sup>3</sup> “El común denominador de todos los delitos tributarios es: “la defraudación fiscal consisten en no pagar los tributos a los que se está obligado; el delito fiscal es (también) un delito de omisión”.<sup>4</sup> Un deber que no está expresamente señalado en la Ley, pero que se deduce por ser implícito en la Ley penal. Cualquiera, que sea el alcance que se le quiera dar a la acción de no pagar, lo cierto es que la defraudación fiscal consiste precisamente vista de la óptica contraria consiste en “no pagar los tributos a los que se está obligado”.<sup>5</sup> Este deber de pagar no está expreso en la ley, lo que de a un tipo penal en blanco. Así las cosas el delito fiscal es básicamente un delito de omisión que contiene una ley penal en blanco.

2.4 Los presupuestos del delito tributario. En España, respecto de un delito tributario, son tres los presupuestos que han de concurrir para su configuración como acción típica, antijurídica y culpable. En primer lugar un comportamiento típico encaminado a la elusión de un pago de un tributo, de cantidades retenidas o que se hubiesen debido retener o de ingresos a cuenta de retribuciones en especie, a la obtención indebida de devoluciones; o al disfrute indebido de beneficios fiscales.

En Chile hay diversas hipótesis legales típicas ya sea por vía de acción u omisión comprendidas en el artículo 97 del Código Tributario. En segundo lugar, un ánimo de defraudar a la Hacienda Pública paralelamente en Chile la conducta punible en Chile

---

<sup>3</sup> UGALDE, Roberto y GARCIA Jaime, *Curso sobre Delitos e Infracciones Tributarias.*, Primera Edición 2005 Lexis Nexis, Chile, p.5.

<sup>4</sup> BACIGALUPO, Enrique, Editorial Hammurabi, primera edición 2004, Buenos Aires, Argentina, p. 303.

<sup>5</sup> BACIGALUPO, Enrique, Ob. cit., p. 303.



siempre es a título de dolo y no culposa, y en tercer lugar un resultado lesivo superior a 120.000 Euros. Esto último es una condición objetiva de punibilidad que lamentablemente en Chile no existe para hacer patente el principio de significancia que se echa de menos como garante de derechos mínimo del contribuyente en el sentido que serán objeto de persecución penal los casos relevantes y no los de bagatela.

2.5 Principios constitucionales tributarios. El tema impositivo está normado en la Constitución Política del Estado, toda vez que establece el principio de legalidad de los tributos en los artículos 65 y 63 N° 14 en el sentido que son materia de ley y de iniciativa exclusiva del Presidente de la República. Por otra parte, “los principios de igualdad, justicia y proporcionalidad, así como el principio de no afectación de los tributos en el artículo 19 N° 20”.<sup>6</sup>

2.6 Fundamentos últimos de los tributos. Por otra parte, los tributos tienen su fundamento último en la denominada potestad tributaria y el Estado Impositivo para designar un tipo análogo al del Estado de Derecho. Se quiere poner de relieve que la exigencia de un estado social implica el pago de impuestos a cambio de la garantía de libertad económica y de trabajo. El Estado se inhibe de emprender actividades empresariales y competir con los privados, pero estos deben contribuir al financiamiento y existencia del Estado para que pueda cumplir los fines sociales para el cual fue creado. “Estado impositivo y la economía de mercado se corresponden, en cuanto que ambos presuponen el dualismo entre el Estado

---

<sup>6</sup> VAN WEEZEL, Alex, *Delitos Tributarios*, Editorial Jurídica de Chile, edición 2018, p. 12.

y sociedad y, con ello la vigencia del principio de subsidiariedad en los términos del art. 1° CPR”.<sup>7</sup>

2.7 Modelos impositivos legales. No hay un reconocimiento expreso del modelo impositivo, pero se puede deducir de diversas instituciones que la Constitución reconoce al modelo económico de iniciativa privada. El bien jurídico protegido en los delitos tributarios:

2.7.1 Modelo Patrimonialista. Este modelo pone el acento en el aspecto patrimonial del deber infringido, la evasión tributaria en cuanto incumplimiento de una obligación patrimonial legalmente establecida ocasiona un perjuicio económico al Fisco. Sin embargo, esta teoría presenta algunos inconvenientes en Chile, “toda vez que la gran mayoría de los tipos penales previstos en el Código Tributario, no exigen la efectiva causación de un perjuicio patrimonial al Fisco”.<sup>8</sup> Tiene la ventaja esta teoría de excluir a los delitos de bagatela y de mera actividad. Permite la auto-denuncia sin punición en la medida que se haga antes que el Estado inicie la pesquisa investigativa. Esto se reconoce en Chile, sólo en sede administrativa ante el Director Regional del SII.-

2.7.2 Modelo Institucionalista. Este modelo destaca porque enfatiza la obligación tributaria del ciudadano como un deber de colaborar en la mantención del Estado para el cumplimiento de sus fines en el contexto de un modelo impositivo. Esta tesis legitima los delitos de mera actividad y de peligro abstracto que en definitiva que sustentan su punición

---

<sup>7</sup> VAN WEEZEL, Alex, Ob. cit., p. 14.

<sup>8</sup> VAN WEEZEL, Alex, Ob. cit., p. 15.

en la mera desobediencia, lo que resulta excesivo a veces y autoritario para un Estado garante del debido proceso y del principio de culpabilidad.

2.7.3 Modelo mixto del Código Tributario. Nuestro sistema legal tributario combina el modelo patrimonial e institucional. La mayoría de los tipos penales previstos en el Código Tributario no exigen un resultado de perjuicio patrimonial. Es más la falta de perjuicio se estima como una atenuante según lo dispone el artículo 111 del CT. Desde estos datos podemos sostener que, sin embargo, por otra parte, también hay razones para estimar que también hay una faz con características patrimoniales, se permiten los acuerdos reparatorios en materia penal, con lo cual se reconoce que el bien jurídico es disponible patrimonialmente por su titular según los artículos 241 del CPP y 162 inciso 2° del CT. Además el Director Nacional detenta la acción penal como titular exclusivo según el artículo 162 inciso 3° del Código Tributario, lo que ha valido diversas críticas a que sea una acción penal pública y no monopólica, también hay buenas razones para que siga tal cual hasta ahora.

### **CAPITULO III.- LOS DELITOS TRIBUTARIOS EN ESPECÍFICO.**

3.0. Historia de los delitos tributarios en Chile. A partir del año 1954, a través de la ley N° 9.311, se incorporó por primera vez a la legislación nacional los delitos tributarios. Esta ley disponía, que el contribuyente que no entregara a la entidad fiscalizadora los libros de contables, sería sancionado con pena de 1 a 60 días de prisión. Posteriormente, a través de la ley N° 12.844, promulgada dos años más adelante, se introdujeron nuevas contravenciones a contemplar dentro de las normas tributarias. Se trataba de casos que

constituían infracciones, tales como la no declaración del total de ventas, permutas o contravenciones gravadas. Luego, en el año 1959, la ley N° 13.305, tipificó como delitos el actuar de gerentes y administradores que no entregaran a la entidad fiscalizadora información relevante sobre la empresa administrada. Finalmente, el Decreto con Fuerza de Ley N° 190, dictado el 25 de marzo de 1960 fijó las normas del Código Tributario.

Actualmente, las normas que la jurisdicción chilena destina a la protección de los intereses patrimoniales del Estado, se encuentran establecidas en el Código Tributario, cuerpo legal que además reglamenta el funcionamiento del Servicio de Impuestos Internos. Adicionalmente, este cuerpo es un complemento de otras leyes, como la de impuesto a la Renta o la de Impuesto a las Ventas y Servicios. El derecho penal chileno asume con particular importancia la protección del patrimonio estatal respecto a los delitos tributarios y aduaneros, además de los fraudes de subvenciones y figuras como el fraude fiscal y la malversación de fondos públicos, todas ellas ligadas al óptimo desempeño de las funciones públicas.

3.1 Rasgos generales de la estructura del delito tributario. El ilícito tributario o delito fiscal consiste, a rasgos generales, en una defraudación a la Hacienda Pública. En la legislación chilena, la infracción tributaria es definida como una violación dolosa o culpable de una obligación, de un deber o una prohibición tributaria, sancionadas por la ley con penas que puede ser exclusivamente pecuniarias o bien copulativas pecuniarias y privativa de libertad. A estos delitos deben serles aplicables – en lo no previsto por el Código Tributario y demás leyes tributarias – las normas generales establecidas en el Código

Penal. Es por esta razón, que los ilícitos tributarios como todo delito, son acciones u omisiones típicamente antijurídicas y culpables.

En primer lugar, las acciones son entendidas como conductas humanas voluntarias encaminadas a un fin. El segundo elemento, corresponde a la tipicidad. Este consiste en que la conducta prohibida, sea esta una acción u omisión, para ser castigada debe estar tipificada en la ley, es decir, descrita al menos en su núcleo esencial, o sea, el verbo rector que la constituya por mandato constitucional.

En tercer lugar, por antijuricidad entendemos que para efectos de su punibilidad, el delito debe ser antijurídico, es decir, contrario a Derecho. Si existiese una causal de justificación que ampare el proceder del sujeto, evidentemente está permitida, no siendo entonces la conducta delictual. El cuarto elemento del delito es la culpabilidad, entendida como un juicio de reproche personal, al sujeto que comprendiendo la norma y pudiendo actuar de otra forma no lo hizo. El libre albedrío es entonces el presupuesto ético y filosófico de la sanción penal. Por lo demás, los hechos en cuestión deben ser fruto de maniobras deliberadamente enfocadas a la realización de los propósitos tipificados como delitos.

Dicho de otro modo, el sujeto solo es imputable cuando comprende la ilicitud de sus acciones u omisiones y la posibilidad de evitar el haber incurrido en ellas.

Después de vistos los elementos del delito, es esencial, abordar el concepto del dolo dentro del tipo penal subjetivo, cuya definición penal “supone la intención tanto en el obrar del sujeto como en la abstención cuando la obligación legal es la actuación (comisión por omisión). Actúa dolosamente quien actúa con la intención de cometer un delito a

sabiendas de su ilicitud, siendo lo que el legislador tributario enfatiza en la redacción de tipos penales del Código Tributario, a veces como “a sabiendas” o “maliciosamente”. El dolo constituye un requisito de la imputación subjetiva en todos los ilícitos tributarios, lo que en este caso correspondería a burlar conscientemente los impuestos que deberían ingresar a las arcas fiscales, causando así un perjuicio mediante engaño a la Hacienda Pública. Para que la responsabilidad sea atribuible al sujeto, ya sea como autor, cómplice o encubridor del ilícito, debe existir una voluntad libre y consciente.

Para que el sujeto sea imputable, la ley contempla ciertos aspectos personales, tales como su edad, madurez intelectual, salud e ilustración, que permitirían determinar si contaba con los conocimientos suficientes como para obrar con intención de defraudar al fisco.

Además, el dolo debe ser directo. Esto es, el hecho típico debe ser exactamente el objetivo perseguido por el sujeto activo, cuya voluntad consiste en evitar la percepción de los impuestos por parte del Fisco. El dolo directo cuenta con dos elementos, el intencional o voluntario y el intelectual, también denominado cognoscitivo. El elemento intencional requiere de una intención y voluntad por parte del sujeto, mientras que el intelectual hace referencia al conocimiento de la ilicitud de la acción u omisión por parte de éste. Para ilustrar los elementos en la realidad, se puede decir que el sujeto, al cometer el hecho, lo hacía voluntariamente y con intención de perjudicar al patrimonio estatal, a sabiendas de la ilicitud de su proceder.

3.2 Tipificación de los tipos penales tributarios chilenos. En el caso de los delitos tipificados en el Código Tributario, la gran mayoría de estos no contiene referencias a los

resultados que causen estas acciones u omisiones. De ahí que parte de la doctrina tributaria-penal, entre ellos el profesor Van Weezel, consideran que el resultado no es contenido del tipo penal cuando la ley castiga la sola realización de una conducta, independientemente de las consecuencias que esta conlleve. Esto implica, que la producción de un resultado de perjuicio o detrimento del patrimonio fiscal, bien jurídico protegido por el Derecho Penal Tributario, no formaría parte de la descripción típica. En la determinación del injusto, la ausencia de una afectación del bien jurídico de protección no cumple función alguna, constituyendo a lo sumo una circunstancia modificatoria de la responsabilidad penal que la disminuye o atenúa. Esto se ve reflejado en el artículo 111 inciso 1º del Código Tributario, donde se contempla como atenuante de la responsabilidad penal la circunstancia de que el hecho punible no haya causado perjuicio al interés del fisco. Es por esta razón, que para la consumación de un delito tributario basta con la mera actividad del sujeto activo.

Otra parte de la doctrina, por la que personalmente me inclino de línea patrimonial, estima que en los delitos tributarios, el resultado si es un elemento del tipo penal, por consiguiente, para que este se viese consumado, debe haber un perjuicio fiscal.

3.3 Investigación y juzgamiento de los delitos tributarios: la ley dispone que la facultad de investigar administrativamente recae en el SII, denominada por el propio Servicio como “recopilación de antecedentes” para hacer el contraste con la investigación penal realizada por el Ministerio Público. Por otra parte, en los delitos tributarios, la titularidad de la acción penal, recae exclusivamente en el Director Nacional del Servicio de

Impuestos Internos, a quien se le podría catalogar como “dueño” de la acción penal. El director del SII puede decidir en qué casos es pertinente llevar adelante una querrela por delitos tributarios. Para decidir cuándo querellarse, existen criterios técnicos que constituyen antecedentes históricos en esta materia. Entre ellos encontramos la gravedad de los hechos, la reiteración en la comisión de los delitos, el uso de asesoría tributaria para realizar los ilícitos, el efecto pedagógico que puede causar en otros contribuyentes, el perjuicio fiscal, la calidad y suficiencia de la prueba reunida y por último la factibilidad de obtener una condena por delitos tributarios. Es vital que la querrela sea nominativa, es decir, debe individualizar específicamente al denunciado, ya que los delitos tributarios son naturalmente excepcionales y por ende cuentan con una investigación sobre un contribuyente preciso y determinado llevada a cabo previamente por el personal especializado del SII. La Contraloría valoró la decisión del SII respecto a las querellas nominativas, declarando que una vez finalizada “la Recopilación de Antecedentes”, se opta por denunciar al contribuyente investigado.

Dado que llevar adelante la acción penal depende de la decisión del Director del SII, la Contraloría General de la República se pronunció al respecto, señalando a través del dictamen N° 14000 del 21 de abril de 2017, que pese a tratarse de una atribución discrecional del Director, resulta indispensable que las decisiones que adopte en la materia tengan un fundamento racional. Este dictamen corresponde al principio de juricidad, el cual establece la necesidad de criterios objetivos que le otorguen legitimidad al proceder del Director, quien debe contar con los antecedentes suficientes para sustentar su accionar.



3.4 Tipos de delitos tributarios en específicos. Todos los delitos tributarios se encuentran tipificados en el Código Tributario, siendo posible distinguir entre crímenes, simples delitos y faltas. Algunas particularidades presentes en estos delitos son las atribuibles al sujeto activo, que puede tratarse del contribuyente (artículo 97); el contador (artículo 100); un funcionario del Servicio de Impuestos Internos (artículo 101); un funcionario público o municipal (artículo 102); un notario o incluso un conservador (artículo 103). Podemos clasificar los delitos en 4 categorías:

3.5. Maquinaciones fraudulentas: el artículo 97 del Código Tributario castiga mediante diversas conductas en que busquen disminuir, engañosamente, el monto del impuesto a declarar o pagar:

3.5.1 Figura del inciso primero del N° 4, sanciona la presentación de declaraciones maliciosamente falsas o incompletas, con la intención de liquidar un impuesto cuyo valor sea inferior al correspondiente. Una liquidación está incompleta cuando los datos que esta contiene, aunque sean reales, no correspondan a la totalidad de lo que debiese haber sido declarado. Por otro lado, una declaración es falsa cuando los datos carecen de veracidad. Profundizando en el caso de la falsedad, podemos distinguir por una parte, la falsedad material, y por otra la ideológica. La primera consiste en alterar el documento en sí mismo. Esta figura, en la actualidad, se encuentra prácticamente obsoleta, gracias a la tramitación en modalidad online. La falsedad ideológica, en cambio, se trata de una declaración mendaz en su contenido, es decir, los datos difieren de la realidad económica del contribuyente en cuestión. También sanciona los procedimientos dolosos que intenten

ocultar o desfigurar el monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto. Este es considerado un delito de mera actividad, ya que para sancionarlo la ley no toma en cuenta los resultados, si no las operaciones intencionadas a ello. En delitos como este, el legislador da especial énfasis al carácter doloso del hecho para ser considerado un crimen.

3.5.2 Figura del inciso 2° del N° 4 del artículo 97. Aumento de crédito Fiscal IVA. Se sanciona a los contribuyentes afectos al IVA u otros impuestos sujetos a retención o recargo que aumenten dolosamente el monto de sus créditos o imputaciones.

3.5.3 Figura del inciso 3° del N° 4 del artículo 97. Devoluciones fraudulentas de impuestos. Se castiga al que obtenga una devolución impositiva mediante una operación tributaria o maniobra fraudulenta.

3.5.4 Figura del inciso 4° del N° 4 del artículo 97. Facilitación de instrumentos tributarios falsos. Este tipo penal fue agregado a través de la ley N° 19.738, se castiga al que maliciosamente confeccione, venda o facilite, a cualquier título, guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas, falsas con o sin el timbre del SII, con el objeto de cometer o posibilitar los delitos descritos.

3.5.5 Figura del N° 5 del artículo 97. Omisión maliciosa de declaración. Se sanciona la “omisión propia”, que corresponde a la omisión dolosa de declaraciones exigidas por las leyes tributarias para la determinación o liquidaciones de un impuesto, en que incurran el contribuyente o su representante, y los gerentes y administradores de personas jurídicas o los socios que tengan el uso de la razón social.

3.5.6 Figura del N° 10 del artículo 97 del Código Tributario. No emisión reiterada de documentos tributarios. Se castiga la reiteración en el no uso o en el mal uso de documentos, en especial, en caso de no otorgar guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas en los casos y en la forma exigidos legalmente; usar boletas no autorizadas o guías de despacho, facturas, notas de débito o notas de crédito sin el timbre correspondiente; o bien, de fraccionar el monto de las operaciones con el fin de eludir el otorgamiento de boletas. El delito tipificado en este número, solo puede ser considerado como tal cuando existe reiteración, que se entiende como la comisión de dos o más infracciones en menos de 3 años. Este delito puede ser castigado con presidio o relegación menor en su grado máximo; multas que varían del 50% al 500% del monto de la operación, oscilando entre un mínimo de 2 UTM y un máximo de 40 UTA.

3.5.7 Figura del N° 22 del artículo 97. Utilización maliciosa de cuños del Servicio de Impuestos Internos. Se castiga al que maliciosamente utilizare los cuños verdaderos u otros medios tecnológicos de autorización del Servicio para defraudar al Fisco. Esta descripción constituye una alusión directa al interés tutelado, y nuevamente repara en el dolo y la conciencia de la ilicitud de defraudar las arcas fiscales. Al tratarse de un simple delito, las sanciones son de presidio menor en su grado medio a máximo y multa máxima de 6 UTA.

3.5.8 Figura del N° 23 del artículo 97. Proporcionar maliciosamente datos falsos para inicio de actividades, documentación y timbraje. Se penalizan dos figuras: en el inciso primero se sanciona al que maliciosa o dolosamente proporcione datos o antecedentes

falsos, ya sea en la declaración inicial de actividades; las modificaciones a la declaración inicial de actividades o por último en las declaraciones exigidas con el objeto de obtener autorización de documentación tributaria, incluyendo todas las declaraciones requeridas para cumplir el trámite de timbraje de documentos. El delito tipificado en el presente inciso es castigado con pena de presidio menor en su grado máximo y multa de hasta 8 UTA. Los elementos de este delito comprenden en primer lugar, que el sujeto activo, pudiendo tratarse de cualquier persona, debe obrar maliciosamente. En segundo lugar, la conducta maliciosa debe consistir en proporcionar datos o antecedentes falsos, ya sean ideológica o materialmente falsos. Por último, el obrar malicioso debe concretarse en determinadas declaraciones, que pueden ser la declaración inicial de actividades, modificaciones en la declaración inicial de actividades o en declaraciones exigidas con el objeto de obtener autorización de documentación tributaria. La pena es de presidio menor en su grado mínimo y la multa de 1 UTM a 1 UTA.

3.5.9 Figura del artículo 100 del Código Tributario. Contador delinciente. Se sanciona al contador que, al confeccionar o firmar cualquier declaración o balance, o que como encargado de la contabilidad de un contribuyente, incurra en falsedad o actos dolosos. Dada la amplitud y la consecuente indeterminación de la conducta en el sentido de exigir “que se incurra en falsedad o actos dolosos”, algunos han exigido que su intención sea perjudicar al Fisco.

### 3.6 Quebrantamiento de medidas conservativas y de sanciones.

3.6.1 Figura del N° 12 del artículo 97. Reapertura del establecimiento clausurado. Se castiga la reapertura de un establecimiento comercial o industrial o de la sección que corresponda, con violación de una clausura impuesta por el Servicio. Naturalmente, para que los hechos constituyan un delito, es necesaria la aplicación previa de una clausura, y que en caso de haber sido aplicada, esta se encuentre vigente. Además, para que la reapertura se considere una violación a la clausura, se define como volver a ejercer el comercio o la industria en el establecimiento.

3.6.2 Figura del N° 13 del artículo 97. Destrucción o alteración de sellos. Sanciona la destrucción o alteración de los sellos o cerraduras puestas por el Servicio, o la realización de cualquiera otra operación destinada a desvirtuar la aposición de sellos o cerraduras. Estas acciones se sancionan con presidio menor en su grado medio y multa de media UTA a 4 UTA, ya que es un simple delito.

3.6.3 Figura del N° 14 del artículo 97. Alzamiento de bienes retenidos. Se sanciona en primer lugar la sustracción, ocultación o enajenación de especies que queden retenidas en poder del presunto infractor, en caso de que hayan adoptado medidas conservativas; y posteriormente, con la misma pena, al que impidiere en forma ilegítima el cumplimiento de la sentencia que ordene el comiso. El inciso 1º, que tipifica a la sustracción, ocultación o enajenación de especies retenidas en poder del infractor, en caso de haberse adoptado medidas conservativas, para que efectivamente sea un delito, deben cumplirse ciertos elementos. Primero, que el servicio haya ordenado como medida conservativa, la

retención de especies dejándolas en poder del presunto infractor. Luego, las medidas deben estar vigentes, y por último, que las especies objeto de la medida hayan sido sustraídas, ocultadas o enajenadas. El inciso 2° describe el hecho de impedir ilegítimamente el cumplimiento de la sentencia que ordena el comiso. Para efectos de considerar este delito como tal, deben cumplirse 2 elementos. Por un lado, debe existir una sentencia que ordene el comiso. Este último es definido como la pérdida de las especies que no hayan pagado el tributo o que contravienen las disposiciones legales o reglamentarias. La sentencia ordenada por el comiso puede ser dictada por el juez del tribunal oral en caso del artículo 97 N° 9, o bien por el juez tributario y aduanero, cuando el director decidió optar por una solución administrativa en vez de la acción penal. Por otro lado, se debe impedir el cumplimiento de la sentencia por un medio carente de legitimidad, por ende, si el impedimento producto de un medio legítimo, no se configura un delito. Las penas para los ilícitos tipificados en ambos incisos, al tratarse de simples delitos, corresponden a presidio menor en su grado medio y multa de 1/2 UTA a 4 UTA.

#### 3.6.4 Figura de los N° 8 y N° 9. Comercio clandestino y actividad económica informal.

El comercio clandestino sanciona supuestos en que se ejerce el comercio sin dar cumplimiento a las exigencias de la ley. El segundo, sanciona el ejercicio efectivamente clandestino del comercio o la industria, pero ambas de actividades lícitas.

#### 3.6.5 Figura del N° 18 del artículo 97. Reventa de entradas.

Se hace mención a popularmente conocida “reventa de entradas”, sancionando a los que compren y vendan fajas de control de impuestos o entradas a espectáculos públicos de forma ilícita. En el caso

de las fajas de control de impuestos, el delito ya no existe, puesto que estas eran parte de la antigua Ley de Impuesto a los Alcoholes. La compra o venta ilícita de entradas a espectáculos públicos es sancionada con multa de 1 a 10 UTA y presidio menor en su grado medio. Cabe precisar que la Ley N° 19.327 contiene un nuevo delito de reventa de entradas a espectáculos de fútbol profesional en el artículo 6 letra H de ese cuerpo legal.

3.6.6 Figura del N° 26 del artículo 97. Venta clandestina de gas. Se sanciona la venta o abastecimiento clandestinos de gas natural comprimido o gas licuado de petróleo para consumo vehicular.

### 3.7 Figuras de abuso de franquicias y beneficios tributarios.

3.7.1 La figura del N° 24 del artículo 97. Donaciones con contraprestaciones dolosas. El Código Tributario castiga en su inciso 1° a los contribuyentes de la Ley de Impuesto a la Renta, que reciben dolosa o reiteradamente contraprestaciones por parte de las instituciones a las cuales efectúen donaciones, en los términos establecidos en los incisos primero y segundo del artículo 11 de la ley N° 19885, sea en beneficio propio o en beneficio personal de sus socios, directores o empleados, o del cónyuge o de los parientes consanguíneos hasta el segundo grado de cualquiera de los nombrados, o los que simulen reiterada y maliciosamente una donación con beneficio tributario que implique un pago menor al consagrado en los impuestos referidos. Estos delitos son sancionados con la pena de presidio menor en sus grados mínimos a medio. Este delito comprende como primer aspecto, que el sujeto activo debe ser un contribuyente de Impuesto a la Renta, que ha efectuado donaciones de aquellas que otorgan algún tipo de beneficio tributario,

implicando una disminución en el pago de alguno de los impuestos establecidos en dicha ley. Como segundo elemento de este delito, el contribuyente dolosamente debe recibir contraprestaciones de las instituciones a las cuales efectúe donaciones en los términos establecidos en los incisos primero y segundo del artículo 11 de la ley N° 19.885. El tercer elemento del delito de recibir dolosamente contraprestaciones, consiste en que estas, sean efectuadas a través de pagos en dinero, especies o servicios, deben realizarse en un determinado lapso, esto es, el que media entre los seis meses anteriores a la fecha de realizarse la donación y los veinticuatro meses siguientes a esa data y ser superiores a los montos señalados en la norma. El segundo delito tipificado en la norma, que consiste en simular una donación, requiere de los siguientes elementos: primero, el sujeto activo debe ser un contribuyente de los impuestos fijados en la Ley de la Renta; luego, el sujeto activo tiene que simular absoluta o relativamente, una donación; también, la donación simulada debe otorgar un beneficio tributario que implique una rebaja en los pagos de los impuestos que establece la Ley de la Renta. Encontrándonos nuevamente ante un simple delito, este se sanciona con pena de presidio menor en sus grados mínimos a medio. No tiene una multa asignada.

3.7.2 Figura del N° 25 del artículo 97. Ciertos fraudes especiales en zonas francas. Se hace referencia directamente al perjuicio fiscal. En el inciso primero de dicho número se sanciona al que actúe como usuario de la zona franca sin tener la habilitación correspondiente o, teniéndola, la haya utilizado para el engaño y perjuicio de las arcas fiscales. El infractor es sancionado con una multa de hasta ocho UTA y con presidio menor en sus grados medio a máximo. El inciso segundo, por su parte, castiga con la misma pena



a quien efectúe transacciones con una persona que actúe como usuario de las Zonas Francas, a sabiendas de que este no cuenta con las autorizaciones para ello o, teniéndola, la utiliza maliciosamente para defraudar al Fisco. En el segundo delito, se requiere demostrar que el sujeto activo ejecutó actos que perjudicaron directamente al Fisco, o por lo menos, que estaban intencionados a su perjuicio, aun cuando los resultados no hayan causado el daño. Ambos casos se tratan de delitos denominados “propios”, es decir, aquellos en que la legislación exige que el sujeto activo sea un usuario de Zona Franca. En el tercer delito tipificado, se sanciona a quien efectúe transacciones con una persona que actúe como usuario de Zona Franca, a sabiendas de que este no cuenta con la autorización pertinente.

### 3.8 Delitos tributarios que pueden cometer funcionarios del SII, otros funcionarios públicos o municipales, notarios, conservadores, archiveros y otros ministros de fe.

3.8.1 Figura del artículo 101 del Código Tributario. Delitos funcionarios del SII. Se establecen diversas infracciones en las que pueden incurrir los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos. Estos pueden ser sancionados por i) atender profesionalmente a los contribuyentes en cuanto diga relación con la aplicación de las leyes tributarias; ii) permitir o facilitar a un contribuyente el incumplimiento de las leyes tributarias; iii) ofrecer su intervención en cualquier sentido para reducir la carga tributaria de un contribuyente o para librarle, disminuirle o evitar que se le aplique una sanción; iv) obstaculizar injustificadamente la tramitación o resolución de un asunto o cometer abusos

comprobados en el ejercicio de su cargo; y v) infringir la obligación de guardar el secreto de las declaraciones en los términos señalados en el Código Tributario.

3.8.2 Figura del artículo 102 del Código Tributario. Faltar a las obligaciones el funcionario. Recurriendo a una fórmula absolutamente imprecisa de la conducta típica, castiga con multa a todo funcionario que falte o incumpla las obligaciones que le imponen el Código Tributario y las Leyes Tributarias, pena que se ve agravada en caso de reincidencia y que es “sin perjuicio de las demás sanciones que puedan aplicarse de acuerdo con el estatuto que rija sus funciones”.

3.8.3 Figura del artículo 103 del Código Tributario. Faltas tributarias de Notarios, Conservadores y Archiveros. Se sanciona a notarios, conservadores, archiveros y otros ministros de fe que infrinjan las obligaciones que les imponen las leyes tributarias, siendo castigados en la forma que prevén dichas normas.

3.8.4 Figura del artículo 104 del Código Tributario. No exigir exhibición del rol único tributario. Se dispone que se aplicaran las mismas sanciones de los artículos 102 y 103 a las personas en ellos mencionadas que infrinjan las obligaciones relativas a exigir la exhibición y dejar constancia de la cédula del rol único tributario o del certificado provisorio, en aquellos casos previstos en el Código Tributario, en el reglamento del rol único tributario o en otras disposiciones tributarias.

## **CAPÍTULO IV: EL DOLO Y LA MALICIA.**

4.0. Elemento subjetivo en general. En la construcción de los tipos penales del Código Tributario, existen aspectos de gran importancia incluidos en el tipo subjetivo. Hablamos del dolo y la malicia.

4.1 Dolo y malicia: para que un hecho sea castigado por el Código Tributario, debe ser “doloso”. Es decir, no es punible quien por un descuido cause perjuicio a la Hacienda Pública. El legislador hace uso en repetidas ocasiones de las expresiones “dolo” y “malicia”, dando aún más énfasis a sus significados.

4.2 Atribución del dolo: el dolo no se constata, se atribuye. Al igual que el resto de los elementos de la imputación jurídico-penal, es considerado un concepto adscripto en vez de descriptivo. Los parámetros establecidos en esta misma imputación son los que rigen la atribución del dolo. El contenido de esta atribución corresponde al conocimiento de los elementos del tipo objetivo junto a la voluntad de realizarlos. En otras palabras, es cometer un acto u omitir una acción a sabiendas de su ilicitud y con la intención de incurrir en ella. Sin embargo, de acuerdo con lo dispuesto en la ley, no todo desconocimiento es considerado como un error que libera de la responsabilidad. Lo anterior se ve reflejado en varias normas del Código Penal y del Código Tributario, que efectivamente permiten crear una distinción entre el desconocimiento y el error. Podemos encontrar un ejemplo ello en el inciso 3º del artículo primero, que trata del error in persona, aludiendo este último a una ignorancia “inexcusable” en ciertos delitos.

4.3 Falta de conocimiento de la norma tributaria. En definitiva, el conocimiento imperfecto del alcance de la norma solo exime de responsabilidad cuando existen “motivos razonables”, o como se expresa en el Código Tributario, una causa justificada. Los dos ejemplos más ilustrativos en los que se hace mención de la causa justificada, podemos encontrarlos en los artículos 110 y 26 del Código Tributario. En el primer caso, habla de la falta de ilustración del contribuyente de escasos recursos. En el segundo, se describen los casos de “error común” previstos en el artículo 26 del Código Tributario. Con la salvedad de estos dos casos, la alegación de desconocimiento no conduce a la exclusión del dolo por parte del autor.

4.4 “El dolo malo” causalista y el “dolo bueno finalista”: nuestra jurisprudencia está evidentemente influenciada por la teoría finalista del delito, la cual no considera necesario que para obrar dolosamente deba existir una consciencia de la ilicitud de por medio. El finalismo plantea al dolo como un concepto libre de valoración y neutro a nivel de la tipicidad, además de relegar la cuestión de la ilicitud al juicio de culpabilidad. Este razonamiento es el que conduce a la distinción existente entre error de tipo y error de prohibición. No obstante, para la imputación subjetiva del hecho son requeridos tanto el dolo neutro del finalismo como la consciencia de la antijurídica de la teoría de la culpabilidad. Más allá de las diversas problemáticas que han surgido respecto al tema (principalmente sobre la del error de los presupuestos fácticos de las causas de justificación, además de los problemas de los llamados elementos normativos del tipo penal), el cuestionamiento verdaderamente relevante es, desde el punto de vista de la imputación subjetiva, si la realización del tipo como consecuencia de su conducta era o

no cognoscible para el sujeto suficientemente motivado. Es por ello por lo que la norma del Artículo 110 del Código Tributario establece el principio básico en la materia. Esta norma señala lo siguiente: “en los procesos generados por infracción de las disposiciones tributarias, podrá constituir la causal de exención de responsabilidad penal contemplada en el N° 12 del artículo 10 del Código Penal o, en su defecto, en su defecto, la causal atenuante a que se refiere el número 11 de ese cuerpo de leyes, la circunstancia que el infractor de escasos recursos pecuniarios, por la insuficiente ilustración o por alguna causa justificada, haga presumir que ha tenido conocimiento imperfecto del alcance de las normas infringidas. El tribunal apreciará en consciencia los hechos constitutivos de la causal eximente o atenuante”. La ley le exige al ciudadano un conocimiento relativamente profundo de la regulación tributaria, aun teniendo vista la complejidad del Código Tributario. No se puede soslayar, que la ley tributaria es muy técnica y compleja. Aquel contribuyente que no esté en condiciones de adquirir el conocimiento y comprender los efectos de la legislación tributaria, como interrogante razonable debe recurrir entonces a un tercero que le asesore, o bien, renunciar a la actividad económica que realiza. ¿Qué nivel de conocimientos deberían serles exigidos al sujeto en cuestión? El de un hombre promedio o del caso concreto. Podemos encontrar una parte de la respuesta a esta pregunta en la atribución del dolo en relación al error de tipo sobre un elemento fáctico o bien la conciencia de la ilicitud es sede de culpabilidad en relación al error de prohibición, pero es imposible responder de manera generalizada o concluyente, y menos a favor o en contra del contribuyente. El Código Tributario en este aspecto innova con relación al Código Penal, pues hace un reenvío a la eximente del N° 12 del artículo 10 que resulta de todas

formas difícil de probar por quien la alega: “el que obra en cumplimiento de un deber o en el ejercicio legítimo de un derecho autoridad, oficio o cargo”. Un contribuyente podría plantear un error de prohibición, pero tendría el peso de la prueba en el ejercicio de su actividad económica, resulta realmente difícil con el nivel de difusión que hace el SII y las plataformas tecnológicas existentes. Cabe citar un fallo de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago sobre error de prohibición en materia tributaria. Considerando séptimo: “Que en la especie, por la época en que XX y XY, asumieron la administración de Colo-Colo, estas materias, y otras tantas, no eran objeto de fiscalización por parte de los órganos del Estado y se trataban según las prácticas contractuales y contables imperantes en el fútbol por décadas; es decir, los procesados se limitaron a seguir un padrón de conducta del entorno de la actividad que con los años se evidenciaría como reprochable y si bien la ignorancia de la ley y los comportamientos empresariales de común y general ocurrencia en una determinada actividad, no constituyen una excusa legal para impugnar el cumplimiento de la obligación tributaria de orden pecuniario, sí deben ser ponderados por la jurisdicción para someter a proceso a los representantes legales de una organización que por práctica administrativa habitual, previa a la administración de los imputados, incurrió corporativamente en incumplimientos que han causado un perjuicio al patrimonio fiscal. Estamos en la especie en presencia de un fenómeno que la doctrina ha denominado como error de prohibición, por cuanto el comportamiento investigado tuvo como fundamento interpretaciones y prácticas de común aplicación, que en el ámbito penal relativizan el principio del conocimiento de la ley. En este sentido, las declaraciones de ex ministros de estado, legisladores, catedráticos de derecho, letrados y contadores

aficionados al fútbol, regentes de diversos clubes, ex funcionarios de la Administración Tributaria, entre otros, no alteran lo razonado sobre la tributación de las remuneraciones, pero explican las razones por las cuales los procesados asumieron y continuaron aplicando el tratamiento contable-tributario investigado y de ello debe concluirse que no se observa la malicia necesaria, para someter a los procesados a un enjuiciamiento criminal sancionado con pena corporal”<sup>9</sup>

4.5 Dolosamente, maliciosamente y a sabiendas: para el legislador penal tributario aparecen 3 conceptos muy importantes a la hora de caracterizar ciertas figuras delictivas, añadiendo las expresiones maliciosamente, a sabiendas y dolosamente.

Maliciosamente se usa en el artículo 97 N° 4, 5,22 y 23. A sabiendas en el artículo 97 N° 8 y dolosamente en el artículo 97 N° 4 y N° 24. El empleo de estos vocablos es bastante impreciso dentro de la ley. Ante ello, la doctrina ha dado lugar a diferentes posturas, con la intención de clarificar las relaciones entre las múltiples formas en que se caracteriza la evitabilidad en el Código Penal. Las expresiones “maliciosamente” se encuentran especialmente en figuras en que existe un elemento fraudulento, o sea, un engaño mediante perjuicio. Aparece como un refuerzo semántico en aquellas figuras en que el legislador penal tributario en tienen en mente el engaño como un medio fraudulento con el objeto de causar un perjuicio al Fisco. Los tres conceptos tienen un sustrato común el obrar con dolo penal y no simplemente de cometer una infracción, dando realce a la gravedad de la conducta. La interpretación que más aceptación despierta cuando se habla

---

<sup>9</sup> C. Ap., Rec. Apelación, rol 31.435-2005, (24-01-2006).

de “maliciosamente”, es la que se le atribuye a la función de excluir el dolo eventual. Pese a lo anterior, el profesor Van Weezel no siendo partidario de esta posición, postula con matices que: “no obstante, como se trata de una distinción muy asentada y, efectivamente, es posible desde el punto de vista teórico distinguir aunque sea vagamente entre diferentes intensidades del dolo, la propuesta no es descartable del todo”<sup>10</sup>. Si bien la legislación chilena no contempla una diferenciación entre clases de dolo, la dogmática penal nacional e internacional la reconoce y como también la jurisprudencia de los tribunales chilenos, la que resulta ser muy efectiva para plantear una postura defensiva del contribuyente. En esta tesis de la diferenciación del dolo, siguiendo al profesor Novoa Monreal “no cabe duda que el dolo directo y el dolo de las consecuencias seguras entran en el concepto general de dolo o malicia previsto en el C. Penal”<sup>11</sup>. Es decir, malicia es equivalente a dolo directo. En esta misma línea los profesores Ugalde y García, señalan que en el delito tributario se requiere de un dolo específico al comentar un fallo, expresan que: “lo expresado en la última parte del antedicho considerando es muy importante, por cuanto, si no existe el ánimo preconcebido de evadir impuestos, NO estamos en presencia de un delito tributario, sino que de la contravención prevista en el N° 3 del artículo 97 del Código Tributario”<sup>12</sup>. Otra posición aunque dejada de lado por la jurisprudencia y la doctrina actual, en relación a la expresión “maliciosamente” la da el profesor Amunátegui quien señala que tiene por función desvirtuar la presunción general de dolo del artículo del

---

<sup>10</sup> VAN WEEZEL, Alex, Ob. cit., p. 65

<sup>11</sup> NOVOA MONREAL, Eduardo, “Curso de Derecho Penal Chileno”, Editorial Jurídica de Chile, edición 1960, p.524

<sup>12</sup> UGALDE PRIETO, Rodrigo y GARCIA ESCOBAR, Jaime, Ob. cit., p. 13.



artículo 1º inciso 2º del Código Penal: “las acciones u omisiones penadas por la ley se reputan siempre voluntarias, a no ser que conste lo contrario”. Esta tesis actualmente no es compatible con la moderna doctrina penal y constitucional, un análisis jurídico somero a la luz de la Constitución de la Política del Estado prohíbe presumir de derecho la responsabilidad penal, teniendo entonces un alcance distinto, en el sentido que las acciones se presumen voluntarias y antijurídicas, más no dolosas, debido a la presunción de inocencia que gozan todos los ciudadanos y contribuyentes. En este sentido cabe citar el artículo 4 del Código Procesal Penal.

Tenemos entonces que la expresión “maliciosamente” debe ser entendida y comprendida como una referencia directa a la exigencia general del dolo de la teoría general del delito en el tipo penal subjetivo, *pero entendido como un dolo directo y específico*. Aparece muy efectiva esta doctrina cuando se quiere diferenciar una simple falta de un delito. Podemos inferir entonces, que un contexto de reforzamiento semántico, el legislador ha querido destacar algunos tipos penales tributarios como especialmente graves por política tributaria para proteger el patrimonio estatal, adelantando la protección punitiva con carácter de amenaza, aunque no haya un perjuicio efectivo económico, sino un mero desvalor de la acción, pues en muchos casos estamos frente a figuras penales de mera actividad. Por eso debe exigirse y demostrarse un dolo directo y específico en el caso concreto. Cabe destacar también en esta misma línea argumental lo expresado por el profesor Dumay Peña: “sin embargo, cualesquiera que sean las características del dolo, lo esencial es que, aquellas figuras cuya tipificación incluye la malicia, no se consuman por la simple transgresión de la norma tributaria, sino que es necesario comprobar, además,

los hechos se realizaron con el fin preciso que la disposición respectiva señala, es decir, que no mediando intención dolosa no hay fraude sino infracción, ya que la mencionada expresión, así como otras que emplea el Código Tributario (a sabiendas) denotan la exigencia del elemento intencional, de la conducta fraudulenta, a que hemos hecho referencia”<sup>13</sup>.

Así, por ejemplo, tenemos el artículo 97 N° 4 “las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda (sic)”. También la parte final del artículo 94 que prescribe: “El que maliciosamente confeccione, venda o facilite, a cualquier título, guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas, falsas con o sin timbre del Servicio, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en este número”.

#### 4.6 Jurisprudencia de tribunales superiores chilenos sobre el maliciosamente y otros aspectos relevantes relacionados con infracciones y delitos tributarios de los años 2010 al 2016.

4.6.1 Doctrina: La expresión maliciosamente falsa no implica ni requiere una declaración judicial previa, sino que ella ha de buscarse en los propios antecedentes que presente el proceso respectivo. Artículo 200 del Código Tributario. Prescripción. La Excelentísima Corte Suprema rechaza recurso de casación en el fondo. Considerando 7º “Que esta Corte ha sostenido que la malicia que se requiere no es de tipo penal, sino que de orden tributario

---

<sup>13</sup> DUMAY PEÑA, Alejandro, “*El Delito Tributario*”, Escuela Tipográfica Salesiana Concepción, primera edición. p. 298.

y que dice relación con el plazo para liquidar impuestos adeudados, tal como ha ocurrido en autos. La expresión “maliciosamente falsa”, no implica ni requiere una declaración judicial previa, sino que ella ha de buscarse en los propios antecedentes que presenta el proceso respectivo y que permitan arribar a la conclusión que la contribuyente tenía cabal conocimiento de estar declarando una base imponible por montos inferiores a los que realmente corresponden”<sup>14</sup>.

4.6.2 Doctrina: El Servicio de Impuestos Internos tiene la calidad de parte en los procesos jurisdiccionales y por ello tiene la carga de la prueba cuando es actor, demandante, denunciante o querellante. Presunción de inocencia. Carga de la prueba. Absolución. Artículo 97 N° 4 del Código Tributario. La Ilustrísima Corte de Apelaciones de Talca, conociendo un recurso de apelación, confirma la sentencia absolutoria del Tribunal Tributario Aduanero de la Región de Maule, pues no se logró convicción de que un contribuyente hubiere incurrido en la infracción del artículo 97 N° 4 incisos primero y segundo del Código Tributario. Considerando Tercero: “Qué como consecuencia, en el presente caso el Servicio de impuestos Internos en su calidad de denunciante, es quien debe probar la existencia del eventual hecho sancionable y no al acusado probar su inocencia, como lo corrobora el fallo del Excmo. Tribunal Constitucional de fecha 8 de enero del año en curso”<sup>15</sup>.

4.6.3 Doctrina: En materia infraccional no rige la regla del onus probandi del artículo 21 del Código Tributario, correspondiéndole al Servicio de Impuestos Internos, probar el

---

<sup>14</sup> C. Sup., Rec. Casación forma, rol 2509-2010 (18-10-2010).

<sup>15</sup> C. Ap., Rec. Apelación, rol 5-2012, (01-04-2013)

ilícito denunciado y no al contribuyente probar su inocencia puesto que existe una presunción de inocencia. Acreditación de la falsedad ideológica. Artículo 97 N° 4 del Código Tributario. La Corte de Apelaciones de Valdivia confirmó una sentencia por el Tribunal Tributario y Aduanero de los Ríos. Considerando 12° “Que, en consecuencia, aparece claramente que el Servicio de Impuestos Internos no logró acreditar en la instancia la concurrencia del elemento objetivo del ilícito, esto es, la existencia de maniobras destinadas a abultar el crédito fiscal, pues no probó con un estándar de prueba suficiente, que las facturas dieran cuenta de operaciones de operaciones irreales. Asimismo, tampoco logró probar la concurrencia del elemento subjetivo, pues en ambos casos, el denunciado sostuvo la efectividad de las operaciones, pese a no recordar detalles de la misma, a diferencia de otros casos, en los cuales sí reconoció expresamente la realización deliberada de maniobras tendientes a sobrevalorar su crédito fiscal, mediante compras de facturas”<sup>16</sup>.

4.6.4 Doctrina: Encontrándose acreditadas figuras penales diferentes, procede condenar a un acusado por los delitos tributarios contemplados en el artículo 97 N° 4 incisos 1° y 3° del Código Tributario. Declaraciones maliciosamente falsas. Figuras penales diferentes. La Corte de Apelaciones de Santiago acogió un recurso de apelación del SII en contra de sentencia de primer grado que había absuelto a un contribuyente. Considerando 3° “que asimismo, el imputado empleo para burlar los impuestos otros procedimientos dolosos como fue la utilización indebida por empresas que no tenían el giro de franquicias correspondientes a empresas constructoras”. Considerando 6° “Que en consecuencia al

---

<sup>16</sup> C. Ap., Rec. Apelación, rol 5-2013, (04-04-2013)

estar acreditadas las figuras penales diferentes, se accederá a la petición del Servicio de Impuestos Internos solo en cuanto condenará al acusado XXX por los delitos contemplados en el artículo 97 inciso 1º y 3º del Código Tributario”. Considerando 7º “Que sin embargo se desestima a la circunstancia agravante invocada por el acusador particular, relativa al artículo 111 inciso 2º del Código Tributario, esta será desestimada por ser dicha circunstancia inherente a uno de los tipos penales por los cuales será sancionado el acusado XXX por los delitos contemplados en el artículo 97 inciso 1º y 3º del Código Tributario”. “En relación a la agravante del artículo 112 del Código Tributario, tampoco ésta puede prosperar por las razones que se explican en los considerandos precedentes, ya que en la presente situación, será aplicable la norma del artículo 509 del Código de Procedimiento Penal”. Considerando 9º “Que en el presente caso, tiene aplicación el artículo 75 del Código Penal por tratarse de un hecho que constituye dos o más delitos (sic)”<sup>17</sup>.-

4.6.5 Doctrina non bis in ídem aplicación de la agravante establecida en el inciso 4º del Código Tributario en relación a los incisos 1º y 2º de la misma norma como al artículo 63 del Código Penal. Media prescripción aptitud de la querrela del SII para suspender. Falsedad y malicia como base de la imputación penal. La Ilustrísima Corte de Apelaciones de Temuco confirmó sentencia dictada por el Juzgado de Letras y Garantía de Temuco que condenó a los acusados por el delito previsto y sancionado en el artículo 97 N° 4 inciso 2º del Código Tributario. La Corte desestima la aplicación de la regla especial de pena

---

<sup>17</sup> C. Ap., Rec. Apelación, rol 3124-2011, (13-06-2013)

contenida en el inciso 4° del artículo 97 N° 4 del Código Tributario que ordena imponer la pena mayor al delito más grave (similar a la regla de pena de los concursos de delitos medial e ideal del artículo 75 del Código Penal) por dos motivos, en relación al inciso 1° el tipo penal requiere que el documento falso sea el medio para cometer el delito, así de la sentencia los acusados han falseado los datos contenidos en las declaraciones mensuales y anuales sin necesidad de utilizar documentos falsos. Así el considerando séptimo razona que: “Así las cosas, para que cobre vigencia esta regla se requiere que el documento falso sea el medio para cometer el delito y no que la utilización del mismo constituya la esencia del tipo penal que se pretende aplicar, es decir, el delito mismo. Así en la especie respecto de la figura del inciso primero del artículo 97 N° 4 de la forma en que fueron fijados los hechos en la sentencia se lee que los acusados aumentaron sus costos para los efectos de disminuir el pago de impuestos a la renta, falseando los datos contenidos en las declaraciones mensuales y anuales de impuestos, donde claramente lo que se les imputa a los encartados respecto de la figura en cuestión, que dicho sea de paso contiene seis hipótesis distintas, es la primera de ellas o sea *la declaración maliciosamente falsa que sirve para la determinación de un impuesto inferior al adeudado*, toda vez que en sus declaraciones aumentaron sus costos disminuyendo sus bases imponibles”. En segundo lugar respecto de los tipos penales de los incisos 2° del 97 N° 4 los sentenciadores señalaron en el considerando octavo que al contabilizar las facturas falsas con la finalidad de disminuir la carga tributaria por concepto de IVA, las facturas no fueron un simple medio sino el delito en sí mismo y de acuerdo al artículo 63 del Código Penal no producen el efecto de aumentar la pena las agravantes que por sí mismas configuran el delito (non

bis in ídem). Finalmente, el considerando décimo se hace cargo de la aptitud de la querrela del Director del SII dada la especial forma de inicio conforme al artículo 162 del Código Tributario “la única forma de dar inicio a este tipo de causas resulta ser la denuncia o querrela del Director, y dado que la presentación de la misma viene precedida de un proceso de fiscalización e investigación administrativa por parte del Servicio, no cabe sino concluir que la presentación de la querrela por el Director de éste, es una vía apta para suspender el curso de la prescripción, más aún si la misma fue dirigida directamente contra ambos encartados”<sup>18</sup>.

4.6.6 Doctrina: los registros contables de 16 facturas irregulares en 3 años y el uso en las declaraciones presentadas ante el ente fiscalizador carecían por sí sólo de la trascendencia atribuida para determinar la existencia del delito, ya que el referido acto carece de la capacidad de evidenciar el dolo propio del tipo penal que se revisa. Artículo 97 N° 4. La Corte Suprema acogió el recurso de casación en el fondo interpuesto por la contribuyente. Considerando cuarto: “Que las disposiciones citadas en el motivo que precede (numerales 1° y 2° del artículo 97 del Código Tributario) establecen tipos penales que se sancionan con multa y pena corporal y exigen para su configuración, *la existencia de dolo, lo que se desprende la expresión maliciosamente que ambos emplean*, que supone en el agente una disposición anímica especial, manifestada en un propósito orientado hacia el fin preciso de defraudar al fisco. Así entonces, la responsabilidad objetiva que rige en materia tributaria no tiene aplicación cuando la infracción de que se trata exige un *elemento*

---

<sup>18</sup> C. Ap., Rec. Apelación, rol 16-2013, (29-07-2013).

*subjetivo*, como ocurre en las disposiciones legales ya mencionadas, el que debe ser probado por el Servicio. Al respecto, este tribunal ya ha señalado que dicho elemento subjetivo, que se concreta en lo malicioso de la falsedad de su declaración, debe ser acreditado por el Servicio aludido, pues entender lo contrario, significaría presumir mala fe y dar al artículo 21 del Código Tributario el alcance de una presunción legal de DOLO que no contiene y que, en todo caso, está controvertida por la presunción de inocencia y de no culpabilidad. Así, entonces, el deber procesal que pesa sobre el denunciante se transforma aquí en la obligación de demostrar la culpabilidad de modo tal que logre quebrantar el estado de inocencia que frente a la imputación ilícita asiste al contribuyente, sin perjuicio de su derecho de aportar la prueba que estime pertinente en aval de su teoría”. Considerando sexto: “Que el déficit constatado precedentemente no resulta suplido con las referencias que se leen en autos a los cambios de domicilio del denunciado para demostrar la concurrencia de la malicia tanto por la falta de conexión de dicha conducta con aquella sobre la cual se construye la imputación materia de la denuncia de autos, como la evidente desconexión de ambas”<sup>19</sup> (sic).

4.6.7 Doctrina: No es posible avalar el proceder estatal, pues no se puede rechazar y sancionar penalmente determinadas conductas y por otro lado aceptarlas de percibir tributos por dichas actividades ilícitas. Artículos 97 N° 8 y N° 9 que sancionan el no pago de impuestos del comercio clandestino. El fallo de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago confirma la absolución de los acusados, pues señala que las normas del artículo

---

<sup>19</sup> C. Sup., Rec. Casación fondo, rol 7900-2013, (03-12-2014).



97 N° 8 y N° 9 no son aplicables a las actividades ilícitas. Es decir, ambas normas penales estaban dirigidas a aquellas personas que realizaban una actividad de comercio permitida por la legislación, pero que lo hacían de forma clandestina para evitar el pago de permisos, derechos o patentes, menos en el caso si los acusados fueron sancionados por los mismos hechos de conformidad a la ley de propiedad intelectual. Considerando cuarto: ... “En efecto, no es posible sostener en forma racional que una persona que desarrolla una actividad delictiva esté a su vez obligada a declararla ante el Servicio de Impuestos Internos y luego tributar por los ingresos que dicha actividad le reporta, pues ello obligaría a auto incriminarse, además de llevar aparejado que el propio Estado se haga partícipe de actividades provenientes de conductas delictivas”<sup>20</sup>.

4.6.8 Doctrina: Del sólo hecho de trasladarse a otra ciudad, cobrar un cheque, entregar lo pagado a un tercero y a cambio recibir una suma inferior, el acusado, pese a no saber leer, no puede menos que advertir de que se trata de un hecho ilícito, es decir, un actuar doloso. La Corte de Apelaciones de San Miguel confirmó la sentencia condenatoria de primera instancia por el delito del artículo 97 N° 4 del Código Tributario. Considerando segundo: “Que la versión dada por el acusado XXX constituye una confesión calificada desde que si bien reconoce haber cobrado un cheque en el mes de mayo del año 2001 en el banco y haber entregado el dinero recibido a YYY a cambio del pago de cien mil pesos, agrega que no sabía su procedencia, intentando con ello eximirse de responsabilidad por falta de dolo de su parte al ignorar que se trataba de un ilícito”<sup>21</sup>.

---

<sup>20</sup> C. Ap., Rec. Apelación, rol 1870-2014, (03-12-2014).

<sup>21</sup> C. Ap., Rec. Apelación, rol 71-2015, (09-02-2016).

## **CONCLUSIONES.**

1.- El delito tributario es un delito económico. En tal sentido se trata de un bien jurídico de carácter patrimonial y disponible para el titular. En este caso y de acuerdo al artículo 165 del Código Tributario es el Director del SII es quien decide de acuerdo a criterios razonables y objetivos iniciar la persecución penal entendida como de última ratio debiendo preferir la vía administrativa sancionadora y la vía civil en el TTA. Por otra parte admite entonces acuerdo reparatorio conforme al artículo 241 del Código Procesal Penal, una salida alternativa cuyo cumplimiento habilita a pedir la declaración de un sobreseimiento definitivo

2.- Dolo y malicia: para que un hecho sea castigado por el Código Tributario, debe ser “doloso”. Es decir, no es punible quien por un descuido cause perjuicio a la Hacienda Pública. El legislador hace uso en repetidas ocasiones de las expresiones “dolo”, “malicia” y “a sabiendas”, dando aún más énfasis a sus significados en un contexto gramatical para reforzar los tipos penales tributarios que considera más graves, aunque no haya un perjuicio económico efectivo.

3.- Atribución del dolo: el dolo no se constata, se atribuye o imputa, pero debe ser probado por el acusador fiscal. Al igual que el resto de los elementos de la imputación jurídico-penal, es considerado un concepto adscripto en vez de descriptivo. Los parámetros establecidos en esta misma imputación son los que rigen la atribución del dolo. El contenido de esta atribución corresponde al conocimiento de los elementos del tipo

objetivo junto a la voluntad de realizarlos. En otras palabras, es cometer un acto u omitir una acción a sabiendas de su ilicitud y con la intención de incurrir en ella.

4.- Tenemos entonces que la expresión “maliciosamente” debe ser entendida y comprendida como una referencia directa a la exigencia general del dolo de la teoría general del delito en el tipo penal subjetivo, *pero entendido como un dolo directo y específico*. Aparece muy efectiva esta doctrina cuando se quiere diferenciar una simple falta de un delito. Podemos inferir entonces, que un contexto de reforzamiento semántico, el legislador ha querido destacar algunos tipos penales tributarios como especialmente graves por política tributaria para proteger el patrimonio estatal, adelantando la protección punitiva con carácter de amenaza, aunque no haya un perjuicio efectivo económico, sino un mero desvalor de la acción, pues en muchos casos estamos frente a figuras penales de mera actividad. Por eso debe exigirse y demostrarse un dolo directo y específico en el caso concreto.

5.- La jurisprudencia de los tribunales superiores analizada de los años 2010 al 2016 en materia de infracciones y delitos tributarios ha sido muy enfática en señalar que no basta con la mera transgresión de la norma desde el punto de vista tipo objetivo, sino que también debe haber un elemento subjetivo del tipo penal, un dolo específico entendido como ánimo preconcebido en orden a defraudar al Fisco, es lo que entiende por malicia del contribuyente. Este criterio es de especial importancia para distinguir una simple infracción que se rige por criterios exclusivamente objetivos de un delito tributario.

## BIBLIOGRAFIA.

ABUNDIO PEREZ., Rodrigo, *Manual de Código Tributario*, Editorial Thomson Reuters, décima edición revisada 2017.

AMUNATEGUI STEWARD, Felipe, *Maliciosamente y a sabiendas en el Código Penal*, Editorial Jurídica de Chile, 1994.

BAJO FERNANDEZ, Miguel, BACIGALUPO, Silvina, *“Derecho Penal Económico”*, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces S.A., España, 2001.

BACIGALUPO, Enrique, *“Derecho Penal Económico”*, Editorial Hammurabi, Argentina, 2005.

DUMAY PEÑA, Alejandro, *“El delito tributario”*, Memoria de Prueba, Universidad de Concepción, Chile, 1968.

MIR PUIG, Santiago, *“Derecho Penal”*, parte general, Editorial IB de F, Argentina, 2004.

NOVOA MONREAL, Eduardo, *“Curso de Derecho Penal Chileno”*, Tomo I, Editorial Jurídica de Chile, 1960.

POLITOFF LIFSCHITZ, Sergio, *“Los Elementos Subjetivos del Tipo Legal”*, Editorial IB de F, Argentina, 2008.

ROXIN, Claudio, *“Derecho Penal Parte General”*, Tomo I, España, reimpresión 2007.

ROBLES PLANAS, Ricardo, *“Estudios de Dogmática Jurídico-Penal”*, Editorial IB de F, Argentina, 2015.

SILVA SANCHEZ, Jesús María, *“Derecho Penal de la Empresa”*, Editorial IB de F, Argentina, 2013.

SILVA SANCHEZ, Jesús María, *“Aproximación al Derecho Penal Contemporáneo”*, Editorial IB de F, Argentina, 2010.

UGALDE PRIETO, Rodrigo, GARCIA ESCOBAR, Jaime, *“Curso sobre Delitos e Infracciones tributarias”*, Editorial Lexis Nexis, Chile, 2006.

VARGAS PINTO, Tatiana, *“Casos destacados de Derecho Penal”*, parte general, Editorial Thomson Reuters, Chile, 2015.

VAN WEEZEL, Alex, *“Delitos Tributarios”*, Editorial Jurídica de Chile, 2018.

TEXTOS LEGALES.

Código Penal de la República de Chile, Editorial Thomson Reuter, Chile, 2017.

Código Procesal Penal de la República de Chile, Editorial Thomson Reuter, Chile, 2017.

Código Tributario de la República de Chile, Editorial Jurídica de Chile, 2017.