**ALGUNOS TEMAS DE DERECHO PENAL TRIBUTARIO DE LA CONTINGENCIA (I parte)**

**Marisa Navarrete Novoa,**

**Charla dictada en Universidad de Concepción, ABRIL 2015**

De una forma que no hubiésemos querido, el delito tributario se ha puesto de moda. Hoy se han puesto en el debate público, discusiones que eran reservadas sólo para un reducido grupo de abogados que de alguna manera tenían relación con los delitos tributarios.

Tal vez, si algo puede traer entre nosotros el descubrimiento del financiamiento ilegal de la política en Chile, perjudicando al Estado mismo, es que ahora muy pocas personas podrán invocar un auténtico error de prohibición en estas materias.

La primera cuestión que me gustaría abordar en este seminario sobre aspectos jurídicos de los delitos tributarios de la contingencia es -sin embargo- un tema procesal, cual es, la facultad que tiene el SII para iniciar acción penal en delitos tributarios. Ello porque pareciera existir una suerte de conflicto entre las atribuciones que ejerce el Ministerio Público versus las atribuciones del SII, lo que no es fácilmente comprendido por el ciudadano de “a pie” como suele llamársele a todo aquel que no es experto en un tema específico.

El artículo 162 del Código Tributario confiere al SII la atribución exclusiva de dar inicio a las investigaciones de hechos constitutivos de delitos tributarios, inicio que puede darse bien por una denuncia o por una querella de este organismo, ejerciendo el Director del SII los derechos de la víctima en dicho procedimiento.

Esto significa, sin lugar a dudas, que no puede haber investigación penal tributaria si no ha mediado esta acción por parte del SII. Se trataría entonces de una especie de delito de acción penal mixta, la que sólo puede iniciarse por la víctima (el SII) pero con posterioridad prosigue como acción penal pública, es decir, de oficio por el ente persecutor sin que tenga efecto la renuncia a la misma por parte de la víctima.

Pero otra de las particulares atribuciones que tiene el SII es la siguiente: Si la infracción pudiere ser sancionada con multa y pena privativa de libertad, el Director podrá, discrecionalmente, interponer la respectiva denuncia o querella o enviar los antecedentes al Director Regional para que persiga la aplicación de la multa que correspondiere a través del procedimiento administrativo correspondiente.

Esto significa que ante una conducta tipificada como delito por el Código Tributario el SII podrá, discrecionalmente como se ha dicho, optar por perseguir sólo la multa olvidándose de la pena corporal.

Esta facultad es la que hoy ha sido fuertemente criticada por la opinión pública, ya que el SII no tiene criterios claros y transparentes en cuanto a definir cuándo habrá acción penal y cuándo se limitará a la acción administrativa. Sólo existen lineamientos generales en cuanto a monto de perjuicio fiscal, circunstancias del caso, reiteración de la conducta etc., criterios todos que no siempre señala el Servicio con claridad cuando toma esta decisión y no se condice con las innumerables acciones penales que el SII ha desarrollado a lo largo del país, en que estos criterios parecen no estar presentes. De esta manera el cuestionamiento evidente puede ser la arbitrariedad en el ejercicio de esta facultad.

Por eso resulta hoy en día relevante intentar hacer un análisis objetivo, sin tener interés en los resultados de este análisis.

Ahora veamos algunas cuestiones penales que pueden ser de interés:

**I. El castigo de los facilitadores**

Se trata de un tema de la mayor actualidad. Hemos escuchado tanto al Director del SII como a un Ex Director del mismo organismo señalar que el castigo de quienes facilitaron boletas o facturas falsas, en los casos concretos de Penta y SQM, los llamados “políticos” no serán objeto de acción penal. Independientemente de las facultades discrecionales que he referido previamente, resulta necesario analizar al menos si es posible cumplir con el tipo penal respectivo.

Resulta conveniente señalar que el actual artículo 97 Nº4 inciso final del Código Tributario 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 timbre del Servicio, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en este número** …”.

Este inciso fue introducido por la **Ley** **19.738 que estableció Normas para combatir la evasión tributaria y que fue publicada en el** D.O. 19.06.2001.

En la discusión parlamentaria de esta ley, se instó tanto por parte del Director del SII de la época como por parlamentarios a crear un tipo penal especial que castigara una conducta que podríamos catalogar como preparatoria, produciendo un adelantamiento de la punibilidad.

Recordemos que el mecanismo defraudatorio que está en boga hoy en día en esta materia es el siguiente:

Existe un **emisor** de una factura o boleta falsa (ideológicamente falsa, por su contenido mentiroso), un **facilitador** que recibe esa boleta o factura y recibe el monto señalado en la misma y un **destinatario** que es la empresa que registra el monto de esa boleta o factura como gasto en su contabilidad, lo que le permite rebajar su carga tributaria total.

El destinatario – en principio- podría cometer el delito tributario del inciso primero del Nº4 del artículo 97 del Código Tributario, esto es, el haber presentado declaraciones de impuestos (en este caso el Formulario 22 sobre declaración anual de impuestos) maliciosamente falsas al haber incorporado en el mismo como gastos necesarios para producir la renta gastos ficticios que le permitió rebajar la base imponible.

La pregunta era qué delito cometía el emisor y el facilitador. Ello porque en algunos casos era difícil aplicar las normas de la coautoría y la complicidad.

En aquella oportunidad, según refleja la Historia del establecimiento de esta ley, se señaló por el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos de la época que era frecuente en la aplicación del impuesto al valor agregado la comisión de delito tributario mediante la simulación de compras utilizando facturas falsas, lo que luego les permite a esas personas incluirlas en su contabilidad y pagar un menor impuesto**. Señaló que “cuando el Servicio tiene las pruebas suficientes se querella contra quienes ingresan dichas facturas a la contabilidad o contra los contribuyentes que las expidieron. Sin embargo, añadió, la legislación no contempla sanciones respecto de quienes hacen posible el tráfico de este tipo de documentos, que integran verdaderas organizaciones dedicadas a realizar este tipo de operaciones”.**

El Diputado Montes, en aquella época, en dicha discusión parlamentaria señaló enfáticamente:

**“¡Cómo es posible –dijo el diputado Montes- que hoy en Chile tanta gente haga fraude con facturas falsas! A ninguno de nosotros debería gustarnos eso y deberíamos buscar la manera de enfrentarlo con la mayor rigurosidad posible.”**

Podemos sostener entonces que indiscutidamente a partir del 2001 se sancionó como delito la conducta de la emisión y facilitación de documentos tributarios que permiten la comisión de otros delitos tributarios.

Desde el establecimiento de este delito hasta la fecha, se han presentado por el SII innumerables acciones penales por este delito y, en consecuencia, se han sancionados innumerables facilitadores también.

De ello dan cuenta una variada gama de fallos existentes al respecto.

A modo de ejemplo, podemos citar:

- La **Corte de Apelaciones de Valdivia** en causa Rol N° 14-2008, con fecha dos de Junio de dos mil ocho, se condenó a un contador como autor del inciso final del art. 97 Nº4 CT quien facilitaba facturas a diversas empresas las que las utilizaban para rebajar IVA. Señaló la Corte que **“el ilícito por el cual se le acusó no exige como requisito que el agente revista la calidad de contribuyente, por cuanto utiliza las expresiones “El que”, indicativo de persona sin denominación alguna”.-**

* Se aplicó reiteración del art. 112 CT
* Se condenó a 3 años y 1 día con libertad vigilada.

- La **CORTE DE APELACIONES de Puerto Montt**, con fecha once de enero de dos mil doce en causa Rol 86-2011, condenó a dos hermanos facilitadores de 17 facturas a la pena de 3 años y día a cada uno, aplicándosele también la reiteración

- La **Corte de Apelaciones de Santiago** en causa Rol 198-2009, en el nuevo proceso penal, acogió un recurso de nulidad en que se había absuelto en juicio oral a un facilitador de facturas falsas, ordenando la realización de un nuevo juicio. Se trata en este caso de 6 facturas falsas por un monto aproximado de perjuicio de $650.000.-

La Corte anuló el juicio ya que se dio por establecido el conocimiento de la falsedad y no se sustentó lógicamente por el TRIBUNAL ORAL EN LO PENAL por qué razón no había dado por acreditado el dolo del tipo penal.

Cito estos casos porque no parecieran ser grandes defraudaciones fiscales, por así llamarlo.

- Del mismo modo, en la causa denominada ENAP, a la que nos referiremos luego al hablar del dolo, se condenó por la Corte de Santiago, a unos facilitadores que incorporaron facturas falsas en la empresa ENAP. El perjuicio era alto, alrededor de 400 millones, pero la particularidad de este caso, es que los facilitadores eran sujetos cuya primera intención era lograr pagos de la empresa ENAP a supuestos proveedores que no eran tales: terceros emisores de las facturas falsas, los que estaban de acuerdo con el contador de la empresa, quienes las registraban en la contabilidad provocando el efecto del menor pago de impuesto por parte de ENAP.

Entonces lo que tenemos que analizar aquí es si teóricamente al menos un político, que recibe ingresos presumiblemente para financiar una campaña política (que para estos efectos no tiene relevancia, pues son ingresos al margen de los que autoriza la ley), y entrega a cambio una boleta o factura de un tercero, comete este delito.

Es importante destacar que en el caso de la hipótesis tanto la empresa **receptora** de la factura o boleta y el **facilitador** saben de la falsedad de la factura o boleta, ya que ambos saben que los servicios no se prestaron o que si se prestaron no lo hicieron al destinatario que registra el documento.

Este es el primer aspecto en que incide la expresión “maliciosamente” utilizada por el legislador. Sin embargo, en nuestra hipótesis, no parece ser este un punto importante en el análisis, que sí podría darse en otros casos.

A este respecto, resulta relevante señalar algunas características de este delito:

**Primero**. Que es un **delito de mera actividad**. Esto significa que no se requiere un **resultado**, específicamente el **perjuicio o daño** para el patrimonio fiscal. Basta que se haya facilitado el documento aun cuando el destinatario no logre defraudar al Fisco con el mismo. Situación en todo caso que es común a la mayoría de los otros delitos tributarios.

El **argumento meramente legal**, a mi juicio, más potente para sostener que no se requiere perjuicio fiscal, es que la **ausencia** de perjuicio fiscal es considerada para la legislación tributaria como una atenuante de responsabilidad penal (art. 111 CT), por lo que evidentemente no es parte del tipo.

Como no es elemento del tipo penal, se ha sostenido que el perjuicio es una **condición objetiva de punibilidad** para la imposición de la pena **pecuniaria,** asociada a la mayor parte de los delitos tributarios y que se fija en un porcentaje del impuesto eludido o de lo defraudado. De suerte que si no existió perjuicio, se impondrá sólo la pena corporal, mas no la pecuniaria.

En el caso del delito del facilitador, sin embrago, esa pena pecuniarai no tiene como base un perjuicio hipotético, sino que se establece uan cantidad como tope: hasta 40 UTA.

El **argumento de fondo**, no obstante, es el bien jurídico protegido. Aquí hay discusión, pero no cabe duda que en los delitos tributarios no se protege el patrimonio fiscal como fin inmediato y único, sino que existen otros bienes jurídicos implicados en el establecimiento de estos delitos: como el correcto cumplimiento de las normas tributarias, el orden público económico, las facultades de fiscalización del ente fiscalizador de los tributos. Claramente en el delito del facilitador, que de acuerdo a lo expresado anteriormente, tuvo por objeto ponerle fin al “tráfico” de documentos falsos, no se tuvo en vista como fin inmediato el perjuicio fiscal, sino, principalmente las facultades de fiscalización del SII, que con documentación falsa, hace más difícil su detección.

**Segunda característica de este delito**: Se trata de un delito que podemos llamar **“de tendencia”,** al usar la expresión **“con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de otros delitos tributarios”,** es decir, que la actividad tenga en vista que se cometerá o al menos se posibilitará la realización de otro delito tributario.

No es necesario un “concierto” entre el facilitador y el destinatario, ya que se trata de un delito independiente o autónomo y no una simple complicidad o coautoría. En el caso de ENAP recién citado, este concierto no se da, la empresa ENAP ni siquiera tenía conocimiento de la falsedad de la facturas.

La pregunta es **cuánto conocimiento** debe tener el facilitador del delito al cual sirven las facturas o boletas falsas?. Aquí podríamos hablar del segundo aspecto de la expresión maliciosamente y se trata de una cuestión que abordaremos en seguida. (charla continúa….)