

La infracción tributaria

Jaime García Escobar

Profesor de Derecho Tributario

UNIVERSIDAD DEL DESARROLLO

El presente trabajo tiene por finalidad realizar un breve análisis del concepto de infracción tributaria, para posteriormente derivar en un estudio más detallado de la norma contenida en el artículo 97 N° 10 del Código Tributario, infracción esta de las más recurrentes dentro del quehacer fiscalizador del Servicio de Impuestos Internos.

I. LA INFRACCION TRIBUTARIA

1. Introducción

El Estado, en ejercicio de la función fiscal de los tributos, requiere de los contribuyentes el pago de sumas de dinero para financiar sus múltiples necesidades. Por otra parte, el particular que debe pagar, cuando se trata de impuestos, no recibe una contraprestación directa al momento del pago (cuestión que no sucede en las tasas, en que sí existe ese tipo de contraprestación). Si a ello se suma un conjunto de servicios públicos en que la prestación a las personas resulta ser de una calidad bastante magra (por ejemplo: la salud o la educación), el contribuyente prefiere evadir el tributo.

Doctrinalmente, entre las causas que generan la evasión podrían citarse las siguientes:

- a) Tradición histórica no tributaria;
- b) Falta de conciencia tributaria;
- c) Algunos sostienen que el fraude tributario no debería ser sancionado con penas privativas de libertad. Al delincuente tributario no debería otorgársele tal carácter, toda vez que sólo se trataría de un mero deudor de impuestos;
- d) Una alta carga impositiva;

e) Las leyes de condonación, que no favorecen el desarrollo de una conciencia tributaria, toda vez que benefician al que no ha pagado oportunamente, y no premian al que sí lo ha hecho, y

f) Normas tributarias crípticas, es decir, de muy difícil comprensión.

Frente a esta evasión, la ley reacciona castigando al evasor, a través de las **infracciones tributarias**. Al respecto, éstas pueden definirse de la siguiente forma:

a) Toda violación dolosa o culpable de una obligación, de un deber o de una prohibición tributaria, sancionada por la ley.

b) Toda violación, desobediencia o incumplimiento por parte del contribuyente, de las obligaciones o deberes que le impone la ley tributaria.

2. Elementos de la infracción tributaria

Los elementos de la infracción tributaria son los siguientes:

a) Material u objetivo: Descripción de Conducta. Toda violación por parte de los contribuyentes al cumplimiento de las obligaciones, deberes o prohibiciones que impone una ley impositiva constituye una infracción tributaria. Tal infracción consistiría en hacer lo prohibido quebrantando una norma tributaria prohibitiva o no haciendo lo que la ley le obliga, es decir, no efectuando un acto positivo que se tiene el deber jurídico de efectuar, con lo cual se quebranta una norma tributaria imperativa. Todo lo anterior supone la existencia previa de una conducta descrita por la ley, que requiera un hacer o un no hacer.

b) Subjetivo: Responsabilidad. En materia tributaria los autores se disputan dos posiciones:

b.1) Algunos sostienen que en materia tributaria rige el principio de la responsabilidad objetiva, esto significa que para configurar la infracción tributaria basta la mera conducta contraria a la ley, sin que sea necesario imputar negligencia o dolo a la actuación del contribuyente. Lo anterior no rige tratándose de delitos tributarios que requieren del dolo.

El Servicio de Impuestos Internos ha señalado que las multas que impone el Código Tributario como sanción a los que hubieran cometido delitos tributarios son de carácter penal, y se rigen, salvo norma en contrario, por las del Código Punitivo. Por otra parte, en el caso de ser el ente adminis-



trativo quien las aplique, cuando el Director del Servicio decide no ejercer la acción penal, no altera su naturaleza penal (Manual de Consultas Tributarias, de la Asociación de Fiscalizadores del Servicio de Impuestos Internos, N° 165, septiembre de 1991, página 361).

b.2) Otros autores estiman que las infracciones tributarias, todas ellas, poseen un carácter eminentemente penal, esto es, sancionatorio, se trata de "castigos" que el legislador estima que deben aplicarse frente a la comisión de determinadas conductas. Por lo tanto, siempre se exige la concurrencia de un elemento subjetivo, en toda infracción tributaria, pues toda acción que tenga trascendencia jurídica, ya sea en el campo civil o penal, requiere de subjetividad, sea como dolo o a lo menos como una falta de diligencia o cuidado, esto es, culpa.

Por otra parte, esencialmente no puede negarse que las penas pecuniarias que afectan al patrimonio del contribuyente evidentemente poseen un carácter penal, cualquiera sea la sede en que se apliquen.

El profesor de Derecho Tributario don Sergio Endress Gómez, en su trabajo "Naturaleza de las Infracciones y Sanciones Tributarias", publicado en la Revista de Derecho Económico de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, N° 72, de 1995, estima que "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 quiénes ni cuántos serán los sujetos que pagan impuesto, cuándo y por qué la 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 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 cosas".

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 en 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; existen muchas otras, de menor entidad, frente a las cuales también 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". 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".

Ahora bien, existiendo jurisprudencia contradictoria, parte importante de ella estima que no estamos en presencia de infracciones meramente administrativas, sino de carácter penal, de forma tal que para su sanción se requiere el elemento dolo, al menos respecto de aquellas consideradas en el artículo 97 N°s 10 y 16 del Código Tributario.

En este sentido Sergio Endress cita las siguientes sentencias:

1. "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 N° 3 inciso último de la Constitución Política del Estado "Domingo Mamani con SII", Corte de Apelaciones de Arica, de 29 de noviembre de 1989, confirmado por la Excm. Corte Suprema, Gaceta Jurídica N° 122, agosto de 1990, p. 97.

2. "... 3°. 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... 4°. Que en el presente caso, aunque objetivamente podría aparecer configurada una infracción, no concurren sin embargo los dos elementos a que se aluden 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 ha 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 Impuestos, N° 28, Editorial Jurídica Conosur Ltda., febrero de 1993, pág. 102.

3. Se emite 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 está 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". Revista Impuestos, N° 31, mayo de 1993, pág. 52.

4. Se utilizan boletas sin timbrar: "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 de 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 1991, pág. 115.

5. "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, éste no cuenta con antecedentes tributarios que lo perjudiquen y prestó colaboración para el esclarecimiento de los hechos". Gaceta Jurídica, N° 131, Sociedad de Turismo Zenith Ltda., con SII, mayo de 1991, pág. 137.

6. "Que consta de autos de fojas 5, 10 y 37 que el contribuyente dio cumplimiento a lo dispuesto en el 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 a la contribuyente". Revista Impuestos, N° 31, mayo de 1993, Corte de Apelaciones de Santiago, 2 de abril de 1993.

7. "Atendido al mérito de los antecedentes, autos tenidos a la vista, Rol N° 701-94 RD de la Dirección Regional Metropolitana Santiago Centro del Servicio de Impuestos Internos, de los cuales aparece que la corrección de la fecha en la guía de despacho a que se refiere el reclamo no puede estimarse en la especie constitutiva de la infracción tipificada en el artículo 97 N° 10 del Código Tributario, disposición legal que sanciona el no otorgamiento de dicho documento en la forma señalada en la ley y no la corrección de un simple error de referencia en cuanto la fecha del mismo sin que exista antecedente que tal enmendadura la haya efectuado el contribuyente con la intención maliciosa, se acoge el recurso de queja interpuesto en lo principal de fojas 2, sólo en cuanto se deja sin efecto la sentencia de veinte de octubre pasado, escrita a fojas 60 de los autos tenidos a la vista ..." Excma. Corte Suprema, Santiago, 25.04.95, Rol N° 5.768, queja civil.

c) Coercitivo. Existencia de las medidas desmotivadoras (sanciones) destinadas a castigar una conducta contravencional. El elemento coercitivo tiene por objeto desmotivar una actitud contravencional que pudiera resultar favorable al infractor, y por otra parte inducir a la ejecución de la conducta deseable.

3. Clasificación de las infracciones tributarias

A. Atendiendo a la naturaleza de la sanción. Podemos clasificarlas en: a) infracciones civiles, b) administrativas y c) delitos tributarios. El análisis de ellos es el siguiente:

a) Infracciones civiles:

Concepto: Es el retardo u omisión del pago de un tributo en que incurre el contribuyente, causando un daño al Estado, lo que es castigado con una sanción civil, esto es, el pago del impuesto reajustado con un interés de un 1,5% por cada mes o fracción de mes.

Sanción civil: Es la indemnización de perjuicios, consistente en intereses

moratorios y multas (recargos) que en forma fija o porcentual determina la ley por la mora u omisión en el pago de un tributo.

Características

- Es una indemnización de perjuicios
- Es un recargo de monto fijo o porcentual predeterminado.
- El acreedor no está obligado a justificar perjuicios
- Es compatible con sanciones de tipo penal o administrativo.
- Su aplicación no está sometida a procedimientos especiales, sino a un simple trámite de giro del Servicio o cobro adjunto con el impuesto por Tesorería. Ejemplos: Artículo 53 inciso 3° (intereses penales) y multas del Artículo 97 N°s 2 y 11.

b) Infracciones administrativas

Concepto: Es la violación dolosa o culpable de una obligación, de un deber o de una prohibición de carácter tributario, penada por la ley con una sanción administrativa, esto es, una multa.

Sanción administrativa: Es aquella que persigue un interés público mediante la aplicación de una multa, de una pena pecuniaria, regulada según la gravedad de la infracción y la calidad del infractor, entre un mínimo y un máximo.

Características

- Reviste el carácter de un castigo, aun cuando por su carácter pecuniario se asemeje a la sanción civil.
- Es regulable entre un mínimo y un máximo, según la gravedad de la violación y la personalidad del sujeto infractor.
- Se aplica mediante el procedimiento contencioso administrativo establecido en los artículos 161 o 165 del Código Tributario.

c) Infracciones penales

Concepto: Es la violación dolosa de las normas tributarias tendientes a evadir impuestos, sancionada por la ley con pena corporal y pecuniaria.

El dolo: Es uno de los elementos más característicos del delito tributario. Atendida la expresión "maliciosamente" que utilizan varios de los tipos penales tributarios del art. 97 del Código Tributario, los autores se disputan diversas teorías que intentan explicarlo. Se trata de una discusión interesantísima, pero que excede con mucho los límites del presente trabajo.

Pena corporal: Es la que consiste en la privación o restricción de la libertad del infractor. Sin perjuicio de lo anterior, los delitos tributarios llevan una pena de multa.

Características

- La pena corporal es compatible con sanciones de tipo administrativo y aún civiles.

- Dentro de la clasificación de los ilícitos penales en crímenes, simples delitos y faltas, los ilícitos penales tributarios pueden revestir la categoría de simples delitos (penas que van desde los 61 días hasta los cinco años) o de crímenes (cuando la pena va desde los cinco años y un día en adelante).

- Los juicios criminales por delitos tributarios pueden ser iniciados por querrela o denuncia del Director del Servicio de Impuestos Internos. Sin perjuicio de lo anterior, éste puede requerir del Presidente del Consejo de Defensa del Estado que esta institución ejerza la acción. Ahora bien, de acuerdo a la Ley Orgánica del Consejo de Defensa del Estado, éste puede ejercer directamente la acción penal tributaria, tratándose de ilícitos sancionados con pena de simple delito. Por otra parte, será competente para conocer los procesos por delito tributario el juez del crimen de mayor cuantía de cualquiera de los domicilios del infractor (artículo 162 Código Tributario).

B. Atendiendo a la forma de actuar del contribuyente

De acción: Se quebranta una norma tributaria de carácter prohibitivo.

De omisión: Se quebranta una norma tributaria imperativa no ejecutando un acto positivo que tiene el deber jurídico de efectuar.

C. Atendiendo al procedimiento para sancionar

c.1. Infracciones a las que se aplica el procedimiento general del artículo 161 del Código Tributario.

- Aquellas establecidas en el artículo 97 N°s 3, 15, 16 del Código Tributario;

- Aquellas establecidas en los artículos 102, 103, 104, 109 del Código Tributario; y

- Aquellas establecidas en el artículo 97 N°s 4, 5, 8, 9, 12, 13, 14, 18 y artículo 100 cuando el Director renuncia al ejercicio de la sanción penal.

c.2. Infracciones a las que se aplica el procedimiento especial del artículo 165 N° 1 del Código Tributario

- Conductas sancionadas en el artículo 97 N°s 1°, 2° y 11 del Código Tributario.

c.3. Infracciones a las que se aplica el procedimiento especial del artículo 165 N° 2° del Código Tributario.

- Conductas sancionadas en el artículo 97 N°s 6°, 7°, 10, 17, 19 y 20 del Código Tributario.

c.4. Infracciones a las que se Aplica el Código de Procedimiento Penal en forma supletoria (artículo 163 del Código Tributario)

- Conductas sancionadas en el artículo 97 N°s 4°, 5°, 8°, 9°, 10, 12, 13, 14 y 18 del Código Tributario.

Se observa que la infracción contemplada en el artículo 97 N° 10 puede revestir el carácter de delito tributario en el caso en que sea reiterada, según lo establecido por la propia disposición legal antes referida.

II. ANALISIS DE LA INFRACCION CONTENIDA EN EL ARTICULO 97 N° 10 DEL CODIGO TRIBUTARIO

La disposición en comento, establece lo siguiente:

“Artículo 97 Las siguientes infracciones a las disposiciones tributarias serán sancionadas en la forma que a continuación se indica: 10. El no otorgamiento de guías de despacho, de facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas, en los casos y en la forma exigidos por las leyes, el uso de boletas no autorizadas o de facturas, notas de débito, notas de crédito o guías de despacho sin el timbre correspondiente, el fraccionamiento del

monto de las ventas o el de otras operaciones para eludir el otorgamiento de boletas, con multa del cincuenta por ciento al quinientos por ciento del monto de la operación, con un mínimo de 2 unidades tributarias mensuales y un máximo de 40 unidades tributarias anuales.

En el caso de las infracciones señaladas en el inciso primero, éstas deberán ser, además, sancionadas con clausura de hasta 20 días de la oficina, estudio, establecimiento o sucursal en que se hubiere cometido la infracción.

La reiteración de las infracciones señaladas en el inciso primero se sancionará además con presidio o relegación menor en su grado máximo. Para estos efectos se entenderá que hay reiteración cuando se cometan dos o más infracciones entre las cuales no medie un período superior a tres años.

Para los efectos de aplicar la clausura, el Servicio podrá requerir el auxilio de la fuerza pública, la que será concedida sin ningún trámite previo por el Cuerpo de Carabineros, pudiendo procederse con allanamiento y descerrajamiento si fuere necesario. En todo caso, se pondrán sellos oficiales y carteles en los establecimientos clausurados.

Cada sucursal se entenderá como establecimiento distinto para los efectos de este número.

En los casos de clausura, el infractor deberá pagar a sus dependientes las correspondientes remuneraciones mientras dure aquélla. No tendrán este derecho los dependientes que hubieren hecho incurrir al contribuyente en la sanción”.

La infracción en comento amerita el siguiente análisis:

1. Conductas sancionadas por la disposición legal en análisis

De acuerdo al texto de la citada norma, se encuentran sancionados los siguientes hechos:

- a) No otorgamiento de guías de despacho, de facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas en los casos en que la ley lo exige
- b) El otorgamiento de los mismos documentos sin cumplir con alguno de los requisitos legales o reglamentarios.

En este tema, con fecha 27.11.95, la Excma. Corte Suprema, resolvió que

la norma contenida en el N° 10 del artículo 97 del Código sanciona la falta de otorgamiento de documentos tales como boletas o guías de despacho en los casos y en la forma exigidos por la ley; en consecuencia, debe entenderse que la infracción puede consistir no sólo en la omisión del documento, sino en su otorgamiento defectuosos bastando para constituir la circunstancia de omitirse, por ejemplo, el número de RUT o el domicilio del comprador, o datar erróneamente el documento, tal como en la especie ocurrió.

En el mismo sentido, con fecha 27.10.94., la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, en el expediente "Exportadora C. Las Nieves Ltda. con SII", confirmó la sentencia de primera instancia, en el sentido que en caso de traslado de una partida de madera efectuada por una sociedad contribuyente con giro comercial en elaboración y comercialización de madera, desde su barraca ubicada en una determinada localidad a otro punto del país, el otorgamiento de una guía de despacho sin indicar la sucursal de origen de la carga y emitida con fecha extemporánea, constituye una vulneración a la obligación establecida en los arts. 52 a 55 del D.L. N° 825, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, sancionada por el N° 10 del art. 97 del Código Tributario, con una multa de 50% al 500% del monto de la operación, con un mínimo de dos unidades tributarias mensuales y un máximo de cuarenta unidades tributarias anuales y, además, con clausura del establecimiento infractor, hasta por veinte días. En el mismo sentido, la sentencia dictada por la I. Corte de Apelaciones de Rancagua, 18.04.97., Recurso de Apelación Ingreso I. Corte N° 12-721. Caratulados "Comercial Madrigas S.A. con SII".

Por la inversa, con fecha 25.04.95., en los autos sobre Recurso de Queja ingreso Excma. Corte N° 5.768, el tribunal resolvió que "atendido el mérito de los antecedentes, autos tenidos a la vista, Rol N° 701-94RD, de la Dirección Regional Metropolitana Santiago Centro, de los cuales aparece que la corrección de la fecha en la guía de despacho a que se refiere el reclamo no puede estimarse en la especie constitutiva de la infracción tipificada en el artículo 97 N°10 del Código Tributario, disposición legal que sanciona el no otorgamiento de dicho documento en la forma señalada en la ley y no la corrección de un simple error de referencia en cuanto a la fecha del mismo sin que exista antecedente que tal enmendadura la haya efectuado el contribuyente con intención maliciosa, se acoge el recurso.

c) El uso de boletas no autorizadas o de facturas, notas de débito, notas de crédito o guías de despacho sin el timbre correspondiente.

d) El fraccionamiento del monto de las ventas o el de otras operaciones, para eludir el otorgamiento de boletas.

En este sentido, con fecha 24.07.96, la Excma. Corte Suprema, en Recurso de Queja Ingreso Excma. Corte N° 1.401-96, declaró sin lugar el recurso en cuestión, confirmando la resolución del juez tributario que desechó el reclamo del contribuyente, por estimar que la falta en que incurrió la resolución objeto del presente recurso no reviste los caracteres de gravedad a que se refiere el artículo 545 del Código Orgánico de Tribunales. Lo expuesto, atendido el mérito de los antecedentes y lo informado por los señores ministros recurridos en el sentido que el caso de la infracción a la obligación prevista en los artículos 52 y 55 del D.L. N° 825, sobre IVA, consistente en haber fraccionado el monto de la operación para eludir el otorgamiento de boletas, y la sanción administrativa contemplada en el artículo 97 N° 10 del Código.

e) No emisión de guías de despacho cuando se efectúen traslados de bienes corporales muebles que no importen o constituyan ventas (artículo 55 inciso final D.L. N° 825).

2. No emisión de facturas o boletas por ventas o servicios exentos de IVA

La Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, artículo 52 del D.L. N° 825, establece que la obligación de emitir facturas o boletas, según el caso, regirá aun cuando se trate de convenciones que versen sobre bienes y servicios exentos de dichos impuestos. En consecuencia, la infracción en comento se tipifica a pesar que la venta o el servicio por el que deban emitir se encuentren liberados de impuesto.

3. No emisión de boletas por servicios profesionales

También la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios establece que la obligación de emitir boletas o facturas se hace extensiva a aquellas ventas o servicios en que no se aplique el impuesto a tales operaciones.

Por otra parte, el Código Tributario, en el artículo 88 inciso 3°, establece que "La Dirección podrá exigir el otorgamiento de facturas o boletas respecto de cualquier ingreso, operación o transferencia que directa o indirectamente sirva de base para el cálculo de un impuesto y que aquélla determine a su juicio exclusivo, estableciendo los requisitos que estos documentos deban reunir".

En virtud de ello, la Dirección Nacional de SII, por Resolución N° 1.414 Ex., publicada en el Diario Oficial del 6.11.78, estableció la obligación de los

profesionales liberales de continuar emitiendo boletas por los ingresos que perciban.

El incumplimiento a dicha obligación tipifica también la infracción prevista y sancionada en el artículo 97 N° 10 del Código Tributario. En este sentido, con fecha 11.08.94., la Excma. Corte Suprema, en los autos sobre Recurso de Queja interpuesto por J. Nash T., Rol N° 4.177, resolvió desestimar el Recurso que había sido interpuesto por un profesional en contra de un fallo de la I. Corte de Apelaciones de Santiago, toda vez que la omisión por parte de los profesionales de la obligación de emitir boletas por los honorarios o ingresos que perciben en razón de la prestación de servicios profesionales, hace incurrir al infractor en las sanciones que establece el art. 97 N° 10 del Código Tributario.

4. Reiteración

Cabe hacer presente que la reiteración de alguna de las conductas establecidas en el artículo 97 N° 10 del Código Tributario, transforma la infracción en un delito. Para estos efectos, se entiende que existe reiteración cuando se cometan dos o más infracciones entre las cuales no medie un período superior a tres años.

En este sentido, con fecha 17.12.76., la I. Corte de Apelaciones de Antofagasta estableció que en aquellas situaciones descritas en el artículo 97 N° 10 del Código Tributario, el elemento reiteración, necesario para que el contribuyente que incurra en las infracciones correspondientes sea sancionado además de la pena pecuniaria con pena corporal, está caracterizado por la comisión de dos o más infracciones, en la especie, consistente en el no otorgamiento de boletas en los casos y en la forma exigidos por las leyes.

Dada la trascendencia económica que tiene la comisión de estos delitos y la conveniencia de imponer sanciones que tiendan a prevenir este tipo de comportamiento ilícito, el Tribunal de Alzada estimó que no correspondía imponer al reo el mínimo de la pena privativa de libertad y, por otra parte, procedía imponer el máximo de la sanción pecuniaria.

Es así que el fallo confirmatorio, al elevar la pena impuesta en primera instancia, reemplaza la pena de prisión por la de quinientos cuarenta días de reclusión en su grado mínimo y condena al reo a pagar una multa de un monto igual al 200% de una unidad tributaria anual y a la suspensión de cargos y oficios públicos.

5. Responsabilidad del contribuyente por los actos de sus dependientes

Al respecto puede citarse la sentencia dictada por la I. Corte de Apelaciones de Santiago, con fecha 11.01.96. recaída en los autos "Ex. Jaime Vargas Ponce con SII", en que se señala que si el contribuyente denunciado por infracción a la obligación prevista en los arts. 52 a 55 sobre impuesto a las ventas y servicios, consistente en haber fraccionado el monto de venta de mercaderías en su establecimiento comercial, al extenderse el original y copia de la respectiva boleta por montos diferentes, reclama contra dicho denunciado en conformidad al art. 165 del Código Tributario y reconoce la existencia de tal fraccionamiento, pero lo atribuye a la acción de ex empleados o ex dependientes suyos, alegando en sus descargos la inimputabilidad de esos hechos, procede confirmar la resolución del Servicio de Impuestos Internos que ordenó el giro de la multa y decretó la sanción de clausura, teniendo presente que de conformidad a lo dispuesto en el art. 2.320 incisos primero y quinto del Código Civil, toda persona es responsable no sólo de sus propias acciones, sino del hecho de aquéllos que estuvieren a su cuidado, así el empresario es responsable de los actos de sus dependientes, como ocurre en el caso de autos".

6. Normas referidas a la sanción de clausura

La Circular N° 72, del Servicio de Impuestos Internos, de 27.11.97, establece las siguientes normas respecto de la clausura:

a. Días que se fijan para la duración de la clausura. Estos deben corresponder a aquellos en los cuales el contribuyente, habitualmente, desempeña su actividad, razón por la cual no se imputarán a su cómputo los días en que el contribuyente no ejerce el comercio, industria o actividad de su giro. En consecuencia, si la clausura es de 12 días y se condonan 7, la sanción deberá aplicarse por 5 días activos, y si ella se inicia un día viernes y el contribuyente cierra los días domingo, el último día de la clausura será un día jueves, la cual deberá levantarse a la misma hora en la que se efectuó el cierre.

En este sentido, podemos señalar la sentencia dictada por la Illma. Corte de Apelaciones de Santiago, en los autos Ingreso I. Corte N° 5044-97, de 23.03.98., en Recurso de Protección rechazado, sentencia confirmada por la Excma. Corte Suprema. El fallo dispone lo siguiente:

1) Que doña Nelly Cabrera Araneda interpone recurso de protección en



contra del señor Director del Servicio de Impuestos Internos, Dirección Regional Metropolitana Santiago Centro, y de la fiscalizadora de ese Servicio, doña Genoveva Muñoz, ambos domiciliados en calle Santa Rosa 108, en razón de que la funcionaria referida, al ejercer facultades que no le correspondían vulneró sus derechos constitucionales, protegidos en el artículo 19 N°s 2°, 21, 22 y 24 de la Constitución Política de la República de Chile. Añade que por Resolución de fecha 16 de octubre de 1997, dictada por esta Corte, que confirmó la sentencia apelada, de 17 de abril de 1997, dictada por el juez tributario don José Gómez Acuña, en los autos Rol 636-97, sobre reclamación por ella interpuesta, fue condenada al pago de una multa a beneficio fiscal por la suma de \$ 415.800 y a la clausura de su establecimiento comercial por el término de ocho días hábiles.

Posteriormente, con fecha 6 de diciembre de 1997, fue notificada personalmente, en su domicilio, por la funcionaria recurrida del aviso de clausura que la afectaba, a contar del día 10 de diciembre de 1997. En efecto, el día 10 de diciembre, a las 11:30 hrs., la recurrida procedió a clausurar su local comercial a contar de ese día y hora, hasta el 7 de enero de 1998, a las 11:30 hrs, levantando el acta correspondiente. Tal medida, agrega, es ilegal y arbitraria, toda vez que la funcionaria recurrida debió aplicar la clausura correspondiente sólo por el término de días que la sentencia declara expresamente, esto es, por ocho días hábiles, siendo, entonces, procedente la clausura sólo desde el día 10 de diciembre de 1997 hasta el 19 de diciembre de 1997;

2) Que... en cuanto al fondo, los informantes señalan que no ha habido ilegalidad ni arbitrariedad en el actuar que se les imputa, por cuanto para dar cumplimiento a la comentada sentencia, que impuso una clausura de ocho días hábiles al negocio de la recurrente, se dio estricta aplicación a la Circular N° 72, del 27 de noviembre de 1997, que sobre la materia dispone que para el cumplimiento de estas sanciones se debe tener presente cuáles son los días que los contribuyentes afectados habitualmente desempeñan su actividad. En la especie, añaden, no se pudo establecer que la recurrente abriera su local sino dos días a la semana, de allí el lapso que se determinó para su clausura;

3) En la parte relativa a las clausuras, la Circular N° 72, del 27 de noviembre de 1997, del Servicio de Impuestos Internos, dispone: En cuanto a la clausura, debe tenerse presente que los días que se fijan para la duración de la pena deben corresponder a aquellos en los cuales el contribuyente, habitualmente, desempeña su actividad, razón por la cual no se imputarán a su cómputo los días en que no ejerce el comercio, industria o actividad de su giro...;

4) Que mediante Memo N° 64, del 11 de febrero último, emanado del Jefe del Departamento Inspección General de la Municipalidad de Independencia, agregado a fojas 138, se estableció que la dirección Calle Hipódromo Chile 1715 corresponde al Hipódromo Chile y no existe ningún tipo de negocio en el exterior. La señalada dirección corresponde además, a aquella de la actora, conforme se desprende del propio recurso de fojas 8. Por otra parte, la recurrente no ha acompañado antecedente alguno que permita justificar que su negocio esté abierto al público otros días aparte de aquéllos en que funciona el Hipódromo Chile, esto es, dos días por semana. Corresponde, entonces, dar por sentado que el local de que se trata funciona dentro del recinto del Hipódromo Chile y, por otra parte, no se ha comprobado que atienda otros días aparte de los que funciona dicho hipódromo. Debe, por lo tanto, concluirse que el acta de clausura (fojas 4) que comunica esa medida, desde el 10 de diciembre de 1997, hasta el 7 de enero último, comprende cuatro semanas y se cuenta desde un día miércoles, desde las 11:30 horas, hasta otro miércoles, hasta la misma hora. Por consiguiente, al funcionar sólo dos días por semana el local afectado, la clausura real que se aplica es de ocho días hábiles”.

b. La sentencia que aplica la clausura señalará la fecha en que se efectuará el cierre del establecimiento y aquella en que se pondrá término a la clausura.

c. La clausura tiene por objeto privar al sancionado del ejercicio de la actividad en la oficina, estudio, establecimiento o sucursal en que se hubiere cometido la infracción, por lo que en aquellos casos en que el cierre del lugar no sea posible o no baste para lograr el objetivo, podrán tomarse otras medidas que produzcan el mismo efecto, tales como sellar maquinarias, bodegas, depósitos, etc.

d. En el caso de predios agrícolas, siempre será posible clausurar las oficinas administrativas, cuidando que la documentación necesaria para la venta y traslado de productos, como boletas, facturas y guías de despacho queden dentro del recinto clausurado.

e. Tratándose de casa-habitación, se deberán reunir todos los efectos de comercio de la industria o actividad en una de las piezas, la cual será objeto de la clausura.

A este respecto, la ltma. Corte de Apelaciones de Punta Arenas, conociendo de un recurso de apelación deducido por un contribuyente en contra del fallo de primer grado pronunciado por el juez tributario de la XII Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos, declaró la imposibilidad legal de aplicar la penal de clausura que establece el N° 10 del artículo 97

del Código Tributario, por el hecho que el establecimiento del infractor sirva también como casa-habitación de aquél, con una sola puerta de acceso.

La Corte señaló: “Que en cuanto a la petición subsidiaria de revocar el fallo apelado, en orden a dejar sin efecto la sanción de clausura de la oficina del profesional reclamante, por corresponder también a su domicilio o residencia, contándose al efecto con una sola puerta de acceso, debe dejarse consignado que por razones de texto legal ello no resulta posible, por cuanto la normativa aplicable no contempla la referida posibilidad, como en el caso del art. 170 de la Ley N° 17.105 sobre Alcoholes, que prevé una sustitución por prisión incommutabile, teniéndose además presente que en materia sancionatoria la interpretación debe ser siempre restrictiva, sin que pueda aplicarse la analogía”.

f. La clausura que corresponda aplicar por infracciones cometidas en los stands o locales instalados en ferias o exposiciones, tales como FISA, FERIA DEL HOGAR, etc., deberán llevarse a efecto en el establecimiento principal del contribuyente, en razón de que no es aplicable lo dispuesto en el inciso quinto del artículo 97 N° 10 del Código, puesto que éstos no pueden considerarse como una sucursal. Ahora bien, esta situación debe comunicarse oportunamente a los expositores, antes del comienzo del evento.

g. El Servicio ha resuelto que si se notifica la resolución que ordena la clausura y posteriormente el establecimiento cambia de dueño, procedería igualmente la aplicación de la sanción, toda vez que el nuevo dueño adquiere éste con todos sus gravámenes. Algunos estiman que esta norma viola principios básicos de Derecho Penal, en virtud de los cuales no puede aplicarse una sanción a quien no haya realizado la conducta descrita por la ley.

h. El traslado físico del local sujeto a la clausura no afecta a la medida.

i. No procederá la clausura de notarías, archiveros ni conservadores, en atención a su carácter de auxiliares de la Administración de Justicia.

7. Análisis del término “otorgamiento”

La ley utiliza la expresión “no otorgamiento”. ¿Cuál es el sentido de la misma? La verdad es que esta discusión reviste más importancia respecto de las boletas, que en relación a otros documentos, toda vez que se trata de documentos que no entregan ningún derecho al comprador. De esta forma, existen tres posiciones doctrinales:

- a) La obligación de otorgar el documento se entiende cumplida al escribir el documento;
- b) Para entender cumplida la obligación de otorgar el documento no basta con escribirlo, sino que éste debe ser desprendido del talonario; y
- c) La obligación se cumple en la medida que el documento se entrega al comprador. Esta tesis guarda armonía con lo dispuesto en el artículo 97 N° 19 del Código Tributario, norma que sanciona al comprador que no exige el documento y lo retira del local. Evidentemente no podrá retirarlo si previamente no se lo han entregado.

En abono de esta última tesis, con fecha 22.10.79, la ltima. Corte de Apelaciones de Temuco, en Recurso de Protección interpuesto por doña Irma Reydet e Hijos, falló que aunque sea efectiva la alegación del reclamante en cuanto a que extendió oportunamente la boleta y que el comprador no la recibió en ese momento, aduciendo que regresaría de inmediato a efectuar una mayor compra, toda vez que la infracción se habría producido de igual forma, ya que emitir, que es el verbo rector en el texto que describe la obligación, no sólo importa el deber de extender o escribir el pertinente documento, sino también, de acuerdo la léxico y a la lógica natural de este quehacer, la de entregarlo o ponerlo en manos del consumidor, como claramente se desprende de los artículos 52 y siguientes del D.L. N° 825, en el momento de la entrega real o simbólica de las especies.

“Emitir” es extender y entregar, o dar junto al intercambio, en las prestaciones de las partes, y no solamente escribir y guardar la boleta hasta cuando el comprador quiera tomarla y retirarla. Por consiguiente, en la especie no se otorgó la boleta en la forma exigida por la ley, quebrantándose así la norma regulada por el N° 10 del artículo 97 del Código Tributario.

Por la inversa, con fecha 18.10.83., en los autos sobre Recurso de Queja Ingreso N° 2.766, la Excma. Corte Suprema estableció: “ 5. ... lo que en su virtud se exige es la emisión de las boletas y lo que correlativamente se sanciona es el no otorgamiento de ellas. No puede entonces entenderse, que la obligación de emitir boletas implique la de entregarlas, ni que la sanción prevista para su no otorgamiento sea extensiva a la no entrega, supuesto que la acción de emitir u otorgar es distinta que la de entregar, y por lo tanto, la emisión queda perfeccionada con prescindencia de la entrega; 6. Que a lo anterior cabe agregar que el legislador distinguió claramente ambos conceptos, puesto que en el mismo artículo 55 del Decreto Ley N° 825 hizo extensiva respecto de la obligación de otorgar guías de despacho, situación también prevista en el artículo 97 N° 10 del Código Tributario, la de emitir y entregar ese documento al adquirente. Por otra

parte, en la denuncia que se le practicó al recurrente, el funcionario fiscalizador también hizo esa diferencia, al concretarla a la no entrega de la boleta, reconociendo el informe de fojas 3, que dichas boletas fueron emitidas en los meses de marzo y abril de 1982... 7. Que el Código Tributario impone implícitamente la obligación de entregar la boleta respectiva, pero sólo en relación al adquirente, ya que el artículo 88 del indicado cuerpo de leyes, luego de señalar a los sujetos obligados a otorgar y emitir facturas o boletas, coloca como carga del beneficiario la de exigirla y retirarla del local o establecimiento comercial del emisor, lo que está en concordancia con la figura del N° 19 del artículo 97 del referido Código, que distingue entre la obligación del comprador, primeramente de exigir el otorgamiento de la factura o boleta; y en seguida, la de retirarla del local o establecimiento del emisor y es evidente que en este último caso presupone la entrega de dicho comprobante luego de su otorgamiento...".

8. El perjuicio fiscal

Al analizar la exigencia del elemento subjetivo en las infracciones (dolo o culpa), varias de las sentencias extractadas del trabajo de Sergio Endress hacen mención a la inexistencia de perjuicio fiscal.

Estimamos que éste no forma parte del tipo descrito por el legislador en el artículo 97 N° 10 del Código Tributario, no es un elemento del tipo. Así las cosas, la no existencia de perjuicio fiscal debería tener sólo el carácter de atenuante, según lo dispuesto en el N° 5 del artículo 107 del Código Tributario.

9. Jurisprudencia referida a la infracción en comentario

A continuación, se extractan pasajes de determinadas sentencias que establecen situaciones particulares respecto de la infracción en análisis. Ellas son las siguientes:

1. Corte de Apelaciones de Santiago, 15.03.96. autos caratulados "Aguirre Delgado y Cía. Ltda. con SII". Se señala que en el caso en que una empresa con giro comercial de restaurante en una visita inspectiva practicada por funcionarios fiscalizadores del Servicio de Impuestos Internos, es denunciada por la no emisión de boletas correspondientes a ventas del ramo, por comparación entre los vales de la máquina registradora del negocio por ventas efectuadas y las boletas otorgadas, es dable concluir que tal diferencia debe atribuirse a ventas no documentadas, lo que constituye una vulneración a la obligación establecida en los arts. 52 a 55 del D.L.

N° 825, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, sancionada por el N° 10 del art. 97 del Código Tributario, con multa del 50% al 500% del monto de la operación.

2. Corte de Apelaciones de Punta Arenas, 12.08.96, autos caratulados "Morelia Reyes y Cía. Ltda. con SII". Se establece que en el caso que una sociedad con giro comercial de pesquería y conservera, que tiene la calidad de agente retenedor del IVA por las compras de especies hidrobiológicas que efectúe, según lo dispuesto en una resolución del Servicio de Impuestos Internos, no emite factura de compra al adquirir centollas vivas, vulnera lo dispuesto en el art. 52 y siguientes del D.L. N° 825, de 1974, configurándose la infracción tributaria que describe y sanciona el art. 97 N° 10 del Código Tributario. Por otra parte, de conformidad con lo dispuesto en la resolución que le otorgó a la denunciada la calidad de agente retenedor del IVA, en la venta de especies hidrobiológicas, los adquirentes pasan a ser los sujetos del impuesto al valor agregado, debiendo retener dicho tributo en cada ocasión en que adquieran dichos productos, salvo que se trate de ventas entre retenedores, lo que no ocurre en la especie, toda vez que la vendedora de las centollas no poseía la calidad de retenedora en la época en que se produjo la venta.

3. Corte de Apelaciones de Santiago, 11.04.96, autos caratulados "Lobato Industrial S.A. con SII". La sentencia señala que en el caso en que una empresa con giro comercial de abarrotes compra bienes corporales muebles en un remate efectuado en una ciudad del país y luego contrata los servicios de transportes necesarios para el traslado de dichos bienes a otra ciudad del territorio nacional, si funcionarios fiscalizadores del Servicio de Impuestos Internos verifican en un control carretero que ese traslado no estaba respaldado por la guía de despacho correspondiente, toda vez que la guía de despacho emitida por la empresa que efectuaba el transporte de las especies al ser exhibida consignaba como dirección una calle de la ciudad en que se había efectuado el remate de las especies, y no el lugar de destino de esos bienes, procede cursar una denuncia a la empresa propietaria de las especies, por infracción a las obligaciones establecidas en los arts. 52 a 55 del DL. 825, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, lo que hace incurrir al contribuyente infractor en las sanciones que establece el art. 97 N° 10 del Código Tributario.

4. Corte de Apelaciones de Arica, 13.07.95, autos caratulados "Maldonado I. con SII". El fallo establece que a una empresa con giro comercial de importaciones al practicársele una auditoría a los registros contables por funcionarios fiscalizadores del Servicio de Impuestos Internos, y posteriormente inventario de sus existencias de mercaderías se le detecta un faltante de inventario, por comparación entre sus facturas de compras e inventa-

rio, es dable concluir que dicho faltante corresponde a ventas no documentadas, lo que hace incurrir al contribuyente infractor en las sanciones que establece el art. 97 N° 10 del Código Tributario, ya que vulnera lo dispuesto en el art. 52 y siguientes del D.L. N° 825, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

5. Corte de Apelaciones de Santiago, 04.07.96, autos caratulados "C.C.A. y Cía. Ltda. con SII". Establece que en el caso en que una sociedad con giro de fabricación y comercialización de artículos de calzado, entrega mercaderías a uno de sus vendedores por medio de una guía de despacho, cuyo detalle corresponde a mercadería en tránsito para posible venta, para los efectos de comercializarla en determinadas regiones del territorio nacional, quien debía vender a comerciantes y no al detalle, si ese vendedor desobedece tales instrucciones, ya que es sorprendido por funcionarios fiscalizadores del Servicio de Impuestos Internos vendiendo zapatos en la feria libre de una ciudad del país, sin otorgar documento legal, procede confirmar la resolución del juez tributario que ordenó el giro de la multa y decretó sanción de clausura. Lo anterior, atendido a que la no emisión de boleta por dichas ventas vulnera la obligación establecida en los arts. 52 a 55 del D.L. N° 825, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, infracción sancionada en el N° 10 del art. 97 del Código Tributario.

Bibliografía:

1. Separata titulada "Naturaleza de las Infracciones y Sanciones Tributarias", de Sergio Endress Gómez. Revista de Derecho Económico de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, N° 72, 1995.
2. Gaceta Jurídica.
3. Revista Impuestos.
4. Revista Fallos del Mes.
5. Circular N° 72, 27.11.97, del Servicio de Impuestos Internos.
6. Página Web del Servicio de Impuestos Internos.

