



La responsabilidad ante el Código Tributario

Misael Morales Godoy

Abogado del Servicio de Impuestos Internos
Profesor Ayudante de Derecho Civil y Derecho Económico IV (Tributario)
UNIVERSIDAD CENTRAL

Introducción

El presente trabajo tiene por finalidad demostrar una vez más que la institución de la responsabilidad en el derecho es una sola, idea que es compartida por la doctrina moderna nacional, cuyos fundamentos los encontramos en el derecho común, adoptando diversos estatutos, que dependen del bien jurídico tutelado y de cuál sea la gravedad de la violación a la norma jurídica.

Es claro que un mismo hecho puede dar origen a distintos tipos de responsabilidad. Por ejemplo, de un cuasidelito de lesiones producto de un accidente de tránsito puede derivar una responsabilidad civil, por el cobro de los perjuicios o daños ocasionados por el acto, y por otra parte, una responsabilidad penal o infraccional, según sea la gravedad de las lesiones sufridas por la víctima, situación fáctica que dependerá de la calificación que de ellas efectúe el Instituto Médico legal.

En materia impositiva, por su parte, un hecho, el no presentar declaraciones a que se está obligado, puede derivar en responsabilidad administrativa o infraccional, civil y criminal, dependiendo del ánimo que en su conducta tenga el contribuyente.

En el Derecho Tributario, por su naturaleza, la ley juega un papel preponderante en el nacimiento de la relación jurídica tributaria y en el tratamiento que debe darse a la violación o quebrantamiento de este deber de pago de los tributos, que genera responsabilidades al contribuyente infractor.

La presente exposición está dividida en tres capítulos, mirados siempre dentro de la esfera del Derecho Tributario:

- I. *La responsabilidad en materia de tributos.*
- II. *Tipos de responsabilidad en materia tributaria.*
- III. *Responsabilidad penal en materia tributaria.*

I. La responsabilidad en materia de tributos

La potestad tributaria es entendida como *"La facultad de instituir impuestos y tasas, como también deberes y prohibiciones de naturaleza tributaria"*.¹

Esta potestad *"da origen a una relación jurídica: relación jurídica tributaria o relación jurídica de impuesto. Ella tiene, como toda relación jurídica, dos sujetos, activo el uno y pasivo el otro"*.²

Como se observa, desde este poder radicado en el Estado, de naturaleza impositiva, se da origen a una relación jurídica entre el Fisco y el contribuyente, cuyo objeto es el pago del impuesto, que refleja la obligación tributaria que pesa sobre el contribuyente.

Dentro de esta materia, creo necesario citar al profesor don Bernardo Lara, quien en sus cátedras nos daba el siguiente concepto de impuesto: *"la cantidad de dinero que el Estado exige de las economías privadas en uso de su poder coercitivo, sin proporcionarle al contribuyente, en el momento de pagar, un servicio o prestación, y que está destinado a financiar los egresos del Estado"*.

Lo anterior nos da el origen de la obligación en materia tributaria, es claro que su causa y fuente es únicamente la ley, en virtud del conocido principio de legalidad que en esta materia existe. Por ende, nos encontramos frente a las denominadas obligaciones legales, ya que ellas, en su contenido y alcances, están impuestas directamente por la ley.

Hasta ahora tenemos claro que respecto de los particulares el Estado ejerce su potestad tributaria, estableciendo con ello una relación jurídica de deber, que se traduce en el pago de los impuestos, siempre que nuestra conducta o actividad dé origen a un hecho gravado con un tributo establecido en virtud de la citada facultad.

Quiero dejar en claro que el pago de los impuestos es un deber y no un derecho optativo del contribuyente. En mi opinión, y como lo dice el señor Decano de esta facultad, don Pablo Rodríguez, **esta obligación es un deber de conducta**, *"la obligación, en cuanto vínculo jurídico que liga a un sujeto activo o pretensor y un sujeto pasivo (deudor u obligado), describe un deber de conducta que en el supuesto de que no sea ejecutado, habilita al acreedor para exigirlo"*.³

¹ Pedro Massone F., *Principios de Derecho Tributario*. Edeval, Valparaíso, pág. 28.

² Manuel Vargas V., *Obligación Civil y Obligación Tributaria*. Editorial Jurídica Conosur Ltda. Tercera edición, 1995, pág. 17.

³ Pablo Rodríguez Grez, *La Obligación Como Deber De Conducta Típica (La teoría de la imprevisión en Chile)*, Facultad de Derecho Universidad de Chile, 1992, págs 193 y ss.



De esta manera, la obligación en el pago de los impuestos recae sobre todos los contribuyentes que se encuentren dentro del hecho imponible que da nacimiento al impuesto, siendo un deber que emana directamente de la ley.

Recalco que es un deber y no un derecho, pues nuestra cultura en esta materia fomenta crecientemente la evasión y elusión en el pago de los tributos, conducta que no afecta al Fisco de Chile, sino a toda la comunidad, pues con ello impide y posterga el desarrollo de las políticas de gobierno, ya sea en los ámbitos de educación, salud, empleo, etc.

El Estado está al servicio de la persona humana, dice nuestra Carta Magna, y su deber es propender al bien común, obligación que no sólo radica en él, sino en cada uno de nosotros. Es imposible satisfacer necesidades públicas en forma eficiente si tenemos cerca de un 24% de evasión tributaria, lo que significa 4 mil millones de dólares al año.

De lo señalado se desprende que el tributo se crea por el ejercicio de la potestad tributaria, la cual genera una relación jurídica de deber entre el Estado y el contribuyente, cuya obligación nace, según la posición mayoritaria, con el acaecimiento del hecho generador.

Pues bien, en teoría, según algunas opiniones, la obligación tributaria no nacería sino cuando el respectivo impuesto se determina mediante la correspondiente liquidación.⁴

Puede entenderse la liquidación como el acto administrativo en virtud del cual el Servicio de Impuestos Internos determina un impuesto. Quiero citar el concepto que el profesor **Gonzalo Torres Zúñiga** da en sus charlas: *"es una actuación de la Administración, cuya finalidad es la de determinar un impuesto en base a las declaraciones y antecedentes que presenta el contribuyente o deriva de la facultad de ésta para fiscalizar y aplicar los impuestos con los antecedentes que obren en su poder"*.

Como se observa, el procedimiento de liquidación en materia impositiva puede ser por regla general de tres clases: hecha por el propio contribuyente, efectuada por el ente administrador y la que se realiza mediante una colaboración de ambos.

Sin embargo, en nuestro ordenamiento no podemos prescindir de la actuación emanada del contribuyente, denominada comúnmente **declaración de impuestos**.

⁴ Manuel Vargas V, op. cit., págs. 21 y ss.

Este acto jurídico unilateral tributario emanado del contribuyente es una forma de autodeterminación a priori del tributo. En esta materia, como en todos los actos jurídicos, el principio de buena fe está inmerso, el contribuyente debe ser veraz en sus declaraciones y así se desprende de los siguientes artículos del Código Tributario:

Art. 21. *“Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir de base para el cálculo del impuesto”.*

Art 30. *“Las declaraciones se harán por escrito, **bajo juramento...**”.*

Art. 34. *“Están obligados **a atestiguar bajo juramento** sobre los puntos contenidos en una declaración, los contribuyentes, los que las hayan firmado y los técnicos y asesores que hayan intervenido en su confección, o en la preparación de ella o de sus antecedentes...”.*

Cabe, entonces, preguntarse quiénes están obligados a declarar. Respecto del I.V.A., únicamente los comerciantes, los contribuyente gravados con el impuesto de 1ª y 2ª categoría, los afectos a los impuestos global complementario y adicional (excepción de los pequeños contribuyentes).

Como se observa, la ley, en esta materia, **impone al contribuyente la obligación, bajo juramento, de veracidad y rectitud en la presentación de sus declaraciones**, es decir, **que se efectúen de buena fe**. De manera tal que el Servicio no puede prescindir de ellas, según lo dispone el inciso segundo del artículo 21 del cuerpo legal citado.

No obstante lo anterior, el Servicio puede y debe hacer uso de todas sus facultades para comprobar **la exactitud de las declaraciones presentadas por el contribuyente, otorgándose una segunda oportunidad al contribuyente para que rectifique su conducta** (art. 63 C.T). Si ellas no fueren fidedignas, o no se presentaren por el contribuyente estando obligado a ello, en estos casos el Servicio está facultado para citar y tasar la base imponible, con los antecedentes que obren en su poder (arts 21 inciso 2º segunda parte, 22, 63 y 64).

La falta de veracidad u omisión en la obligación de declarar genera una responsabilidad para el contribuyente, que se produce como consecuencia de la **infracción** a una norma tributaria. A un deber de conducta tipificado en la ley, porque siempre invariablemente es la ley la que describe la



diligencia, cuidado y actividad que se impone al obligado, así sea directamente o remitiéndose a la voluntad de las partes que gestaron el contrato, cuando la obligación tiene este origen, o bien en función de ciertos estándares generales, como cuando se trata del deber de no causar daño a nadie.⁵

Por lo tanto, la responsabilidad, definida por don Pablo Rodríguez Grez en la obra citada precedentemente, es una "*sanción civil que sobreviene como consecuencia del incumplimiento de una obligación cuyo objetivo es restaurar un equilibrio, originalmente instituido en el ordenamiento, entre quien es titular de un derecho y quien lo quebranta*".

Quiero ir más lejos y señalar que este concepto en lo medular y sustantivo, como dice don Pablo Rodríguez, es aplicable también en materia penal. El sostiene que las responsabilidades civiles y penales tiene el mismo fundamento: la prohibición de una conducta típica preestablecida en la ley por los particulares (contrato), pero con la salvedad de que en un caso la tipicidad es cerrada (delito) y en el otro es abierta (incumplimiento civil), puesto que no hay delito sin ley que lo sancione, ni hay responsabilidad civil sin incumplimiento de una obligación preexistente.⁶

La diferencia está dada por los distintos estatutos que regulan cada una de las especies de responsabilidad, pero creo, y sobre la base de los postulados modernos del Derecho de Daños, que toda responsabilidad puede resumirse en la concurrencia de 4 elementos o presupuestos básicos: **Acción u omisión antijurídica; el daño; la relación de causalidad, y el factor legal de atribución.**⁷

Tomemos como ejemplo esta importante obligación que deriva de la relación jurídica tributaria: la presentación de declaraciones no fidedignas o sencillamente su omisión, puede dar origen a distintas clases de responsabilidades, pero que tienen su fuente en un solo hecho, el incumplimiento de una obligación legal. Claramente se observa **una acción** (declaraciones que no sean fidedignas) **u omisión antijurídica** (no presentar declaración estando obligado); **el daño** (evasión en el pago de los tributos); **relación de causalidad** (que la evasión o elusión sea causada por la conducta); **factor legal de atribución** (que dicho actuar sea imputable a la negligencia o malicia del contribuyente).

⁵ Pablo Rodríguez Grez, *Responsabilidad Extracontractual*, Editorial Jurídica de Chile, 1999, págs. 11 y 12.

⁶ Pablo Rodríguez, op. cit., pág. 17.

⁷ Rubén S. Stiglitz, Gabriel A. Stiglitz, *Seguro Automotor Obligatorio*, Abeledo-Perrot. Bs. As. 1993, págs. 33 y ss.

Apliquemos los presupuestos a materias totalmente distintas, por ejemplo, al *dumping*, que es un tipo de práctica desleal, realizado por empresas, consistente en la introducción de mercaderías de un país en el mercado de otro a un precio inferior a su valor normal (discriminación de precios) con la finalidad de causar un daño o amenaza de daño a la producción nacional. Acción (introducir mercaderías a un país con precios inferiores a su valor normal); daño (en perjuicio de los oferentes del mercado nacional); relación causal (entre el monto de las operaciones y cuantía del daño), factor legal de atribución (dolo traducido en la competencia desleal en materia internacional). En materia médica, actuar de un médico u otro facultativo señalado en el artículo 490 del Código Penal, daños, relación causal, factor legal atribución (imprudencia, negligencia e impericia, etc.).

Sin embargo, lo que quiero destacar es que, según como lo calificuemos, un mismo hecho nos puede llevar a distintas clases de responsabilidad, puesto que sustancialmente cumple o se encuadra en varios tipos de ellas, lo que hace factible pensar en una teoría unitaria de la responsabilidad.

Lo anterior se traduce no sólo en el incumplimiento de una obligación legal, basado en la omisión o falsedad de las declaraciones, sino también en la sustracción, ya sea en forma de evasión o elusión, por parte del contribuyente, del pago de los tributos, no sólo en perjuicio del Fisco de Chile, sino de todos nosotros.

II. Tipos de responsabilidad en materia tributaria

Como lo señalamos en el párrafo anterior, el incumplimiento de un deber emanado de la relación jurídica tributaria acarrea para el sujeto responsabilidad, que emana de la infracción a una norma impositiva.

Puede definirse la infracción tributaria como *“el incumplimiento por parte de un contribuyente de las obligaciones legales, reglamentarias o administrativas, relativas a los tributos establecidos en el sistema impositivo, y que acarrea sanciones para quien resulte responsable de tal incumplimiento”*.⁸

También puede definirse como *“toda violación, dolosa o culpable, de una obligación, de un deber o de una prohibición tributaria sancionada por la ley”*. Dejando de lado, los elementos materiales y subjetivos de la infracción, ella siempre se traduce en una sanción, lo cual esta en armonía con

⁸ Alejandro Dumay Peña, *El Delito Tributario*. Ediciones Samver, págs. 51 y ss.



el concepto dado de responsabilidad, traducido en penas criminales, civiles o administrativas, cuya aplicación dependerá de la gravedad de la conducta o de cuál es el bien jurídicamente protegido.

En la responsabilidad civil sólo existe un retardo o una omisión en el pago de un tributo, cuya sanción es la indemnización del perjuicio: interés moratorio y multas. La de carácter administrativo exige una violación **culpable** de una norma, o de una obligación tributaria penada por la ley con una sanción administrativa. Y finalmente en la responsabilidad de carácter penal se observa una violación **dolosa** de las normas tributarias tendiente a evadir impuestos y sancionada por la ley con pena corporal, denominada **delito tributario**.

Cabe preguntarse cuál es la diferencia que existe entre estos tipos o grados de responsabilidad que pueden emanar de un mismo hecho. De partida, *"no es ni el dolo ni la culpa lo que respectivamente caracterizan al delito y a la contravención. Entre ellos hay una diferencia de grados"*.⁹

Como lo señala el profesor Cury, la diferencia entre la pena penal y la administrativa o gubernamental es **cuantitativa**, sólo puede hacerse una distinción de magnitudes. El administrativo no es sino un injusto de significación ético-social reducida, que por tal razón sólo debe estar sometido a sanciones leves, cuya imposición no requiere garantías tan severas como las que rodean a la de la pena penal, criterio predominante en el derecho comparado.¹⁰

En cuanto a los ámbitos penales y civiles en que se desenvuelven las conductas, creo que el elemento diferenciador está dado por el bien jurídicamente protegido; si éste compromete un interés difuso colectivo, la responsabilidad es penal, en cambio cuando el interés es individual, la responsabilidad necesariamente debe ser de naturaleza civil o privada.

III. Responsabilidad penal en materia tributaria

Siguiendo al profesor Alejandro Dumay, puede conceptualizarse el delito tributario como *"toda acción u omisión maliciosa o intencionada en que incurre el contribuyente, para ocultar, disminuir o desfigurar las operaciones que efectúe, con el objeto de burlar el impuesto a cuya declaración y pago está obligado por la ley, utilizando cualquier subterfugio, artimaña o maquinación dolosa que resulte idónea para cometer la evasión que pretende"*.

⁹ Dumay, op. cit., págs 55 y ss.

¹⁰ Enrique Cury Urzúa, *Derecho Penal*. T. I, págs 73 y ss.

Es importante señalar que la idea de crimen implica, naturalmente, la idea de un derecho o de un deber violado. La violación del derecho del Estado y del deber del contribuyente son la esencia del delito tributario.¹¹

En el derecho comparado encontramos una definición que resulta interesante: comete delito fiscal *"el que por acción u omisión defraude a la hacienda pública estatal, autónoma, 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..."*.¹²

Creo importante dejar claro ciertos puntos respecto del delito tributario, a saber: el bien jurídico tutelado y el dolo como elemento de los tipos penales de naturaleza impositiva.

En cuanto al **bien jurídico protegido**, la doctrina mayoritaria se inclina por considerar como protegido el patrimonio fiscal o erario público. Sin embargo, debemos tener en cuenta las materias involucradas por las normas impositivas, referidas en muchos casos al orden público económico. Creo que en forma secundaria este bien se encuentra protegido, toda vez que los tributos están relacionados directamente no sólo con el desarrollo de una actividad económica, sino también con el desarrollo del país, vía inversión nacional o extranjera. Esta última recibe un tratamiento tributario especial, por estar comprometido el orden público, más aun, la norma constitucional, que es pilar fundamental del orden impositivo.

Creo, sin llegar a exageraciones, que tratándose de los nuevos delitos tributarios creados por la Ley N° 19.738, contra la evasión o elusión tributaria, el bien jurídico protegido en forma secundaria o complementaria es **la fe o crédito público**, pues lo que se trata de proteger otorgándole la seguridad que la vida del comercio requiere es el documento privado mercantil conocido como factura. Lo anterior se desprende de la historia fidedigna de esta ley, *"ella contempla tres modificaciones que apuntan al núcleo de la factura falsa, con el objeto de castigar la emisión, circulación y falsedad en el inicio de actividades para lograr el timbraje de facturas que no corresponde"*. Hasta antes de la reforma no existían sanciones en contra de quienes hacían posible el tráfico ilícito de estos documentos, que constituían verdaderas organizaciones criminales establecidas con dicho fin.

¹¹ Dumay, op, cit., pág. 67.

¹² Miguel Bajo, Silvina Bacigalupo, *Delitos contra la Hacienda Pública*. Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., Madrid, España, 2000, págs. 41 y ss.

En cuanto al **dolo**, muchos quieren pensar que tratándose de los delitos tributarios se aplicaría un dolo específico, y no genérico. Sin embargo, basta con señalar que tanto en materia penal como civil y desde el derecho romano esta institución ha sido **una sola**, lo que varía son las distintas aplicaciones que ella puede revestir en el derecho, pues de lo contrario sería agregar presupuestos a los tipos que en la práctica los harían inaplicables.

En resumen, el incumplimiento por parte del contribuyente de cualquiera de la obligaciones que emanan de la relación jurídica tributaria le genera responsabilidad, por haber infringido la obligación de deber. Sólo estaremos en presencia de la responsabilidad penal cuando exista una evasión tributaria, entendiéndola por ella *“la acción dirigida a eludir el pago de impuestos”* o *“el fenómeno en virtud del cual se elude el pago del tributo sin satisfacer el impuesto y sustrayendo al Fisco la entrada correspondiente”*.¹³

En síntesis, del ejercicio de la potestad tributaria surge una relación jurídica que coloca al contribuyente en la obligación de cumplir una norma de deber, cuya infracción puede dar origen a la evasión tributaria, que acarrea su responsabilidad.

La evasión como fuente de responsabilidad, si bien en principio afecta el patrimonio fiscal y los intereses de él, que se reflejan en el bien jurídico protegido a propósito de los delitos tributarios, no es menos cierto que tras su cumplimiento descansa un interés colectivo o difuso que cambia la naturaleza de la responsabilidad y cuya protección secundaria en esta materia es el cumplimiento de los fines del Estado, principalmente el de bien común. Como dice el destacado profesor Von Ihering, es nuestro deber dentro del marco de *“la lucha por el derecho”*, no permanecer indiferentes a conductas evasivas, justificándolas sobre la base de la costumbre.

¹³ Dumay, op. cit., pág. 1.

