

HADWA ISSA, Marcelo. "El sujeto en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal". *Polít. Crim.* n° 3, 2007. A5, p. 1-18.

[<http://www.politicacriminal.cl>]

## **El sujeto activo en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal\***

Marcelo Hadwa Issa

Abogado

Magíster en Derecho Penal Universidad de Talca

[mhadwa@phrycia.cl](mailto:mhadwa@phrycia.cl)

### **Resumen**

No reina el consenso en la doctrina ni en la jurisprudencia, a la hora de pronunciarse sobre la naturaleza del delito tributario, en consideración al autor de éstos. Mientras que nuestra escasa doctrina mayoritariamente, se inclina por la tesis que afirma que nos encontramos ante un delito común, la doctrina extranjera por el contrario, mayoritariamente, se pronuncia en sentido contrario, esto es que nos encontramos ante un delito especial propio. Asimismo, algunos autores, se han adherido a las nuevas corrientes dogmáticas impulsadas tanto por Roxin, como por Jakobs, quienes han creado una nueva clasificación de los delitos, llamándolos delitos de infracción de deber. La discusión no es un tema menor, dado los alcances en materia de autoría y participación criminal, derivados de optar por una u otra postura, ello especialmente en legislaciones, como la nuestra, que no establecen normas especiales para la distribución de responsabilidades entre los diferentes participantes del delito.

### **Palabras claves**

Delitos tributarios, Código Tributario, Contribuyente, delitos especiales

### **Abstract**

Consensus does not rule in doctrine nor in jurisprudence, regarding the classification of the tax crime in relation to their author. While our scarce doctrine, is mostly inclined for the thesis that we are in front of a common crime, on the other hand, foreign doctrine mainly chooses the other sense being this, that we are in front of a unique special crime. In addition, the new dogmatic currents impelled not only by Roxin, but also by Jakobs, have created a new classification of this crime, called "crimes of duty infringement". This work has as final intention, to give a new point of view regarding the classification of Tax Felonies in regards to the participant in this crime. This work is not pointless since the determination of the characteristics of the crimes typification, carries consequences in regards to the criminal participation, especially on legislations, like our, that have not a specific law for the distribution of responsibility between the different participants of the crime.

---

\* Artículo recibido el 5 de Abril de 2007 y aprobado para su publicación el 17 de Abril de 2007.

HADWA ISSA, Marcelo. "El sujeto en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal". *Polít. Crim.* n° 3, 2007. A5, p. 1-18.  
[<http://www.politicacriminal.cl>]

## Key words

Tax felonies, Tax Code, Taxpayer, special offenses

## Introducción

En el derecho continental, se ha producido una larga discusión relativa a si los delitos tributarios corresponden a la categoría de delitos comunes o de delitos especiales propios; apareciendo además nuevas voces que señalan que estos delitos corresponderían a la categoría de delitos de infracción de deber impulsada por Roxin.

A través de este trabajo, daremos a conocer nuestra postura sobre la naturaleza de dichos delitos, como también los alcances que de dicha conclusión se derivan desde el punto de vista de la autoría y la participación criminal.

## 1. Delitos comunes, delitos especiales, delitos de dominio y de infracción de deber

### 1.1. Delitos comunes y delitos especiales. Postura tradicional

Los delitos comunes, corresponden a la mayoría de los tipos penales que acuña el Código Penal, siendo definidos como aquellos que pueden ser cometidos por cualquiera. Alguna doctrina además, señala que responden a la fórmula anónima "quien", "el que" u otra semejante en el encabezamiento de la mayoría de las descripciones típicas, para caracterizar al sujeto activo,<sup>1</sup> afirmación que no compartimos, ya que como advierte Gracia Martín, en los delitos especiales, la restricción a la autoría también podría articularse mediante la redacción de la conducta típica.<sup>2</sup>

Los delitos especiales por el contrario, han sido entendidos tradicionalmente como aquellos en los cuales se presenta una restricción del círculo de posibles autores, dada una serie de elementos exigidos por el tipo.<sup>3</sup> Estos delitos a su vez se clasifican en delitos especiales propios e impropios. Los delitos especiales propios según la clásica definición de Quintero Olivares,<sup>4</sup> serían aquellos en que la calidad del sujeto activo es determinante para la existencia del mismo, de tal forma que, faltando esta calidad, el hecho sería atípico; no existiendo pues, correspondencia alguna con un delito común, consistente en el mismo hecho pero cometido por una persona carente de la calidad exigida. Ejemplo clásico de dicha clasificación, es el delito de prevaricación, contemplado en el artículo 223 del Código Penal. En los delitos especiales impropios, en cambio, existe un "residuo" o común

---

<sup>1</sup> POLITOFF LIFSCHITZ, Sergio; MATUS ACUÑA, Jean Pierre; RAMÍREZ G.; María Cecilia. *Lecciones de Derecho Penal Chileno: Parte General*. 2ª Edición, Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2003, p. 186.

<sup>2</sup> GRACIA MARTÍN, Luis. *El Actuar en Lugar de Otro*. Zaragoza: Prensas Universitarias de Zaragoza, 1985, p. 355 y ss.

<sup>3</sup> QUINTERO OLIVARES, Gonzalo. *Los Delitos Especiales y La Teoría de la Participación en el Derecho Penal Español*. Barcelona: Editorial CYMYS, 1974, p. 15. SOLER, Sebastián. *Derecho Penal Argentino*, Buenos Aires: Editorial Tea, 1989, p. 295.

<sup>4</sup> QUINTERO OLIVARES, Gonzalo. *Curso de Derecho Penal: Parte General*. Barcelona: Cedecs Editorial S. L, 1996, p. 495.

HADWA ISSA, Marcelo. “El sujeto en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal”. *Polít. Crim.* n° 3, 2007. A5, p. 1-18.

[<http://www.politicacriminal.cl>]

denominador de ilicitud, un delito -tipo básico- con respecto al cual la calidad personal de autor representa una mera calificación del tipo; una particularidad extraña a éste, pero que lo califica otorgándole una categoría legal específica.<sup>5</sup> Ejemplo de estos delitos, es el parricidio, en el que suprimida la calidad de pariente subsiste la incriminación a título de homicidio.

## 1.2. Delitos de infracción de deber

La categoría de delitos de infracción de deber, como se sabe, es una formulación creada por Roxin, para buscar una solución a los problemas que se plantean desde el punto de la participación criminal en los delitos especiales propios e impropios. Mediante esta nueva clasificación, dicho autor expresa que en ciertos tipos penales no sería el dominio del hecho lo que fundamenta la autoría, sino la infracción de un deber especial extrapenal.<sup>6</sup> Autor en esta clase de delitos sólo sería quien infringe un determinado deber que le incumbe velar, independientemente de que el sujeto domine el hecho o no, de modo que sobre quien no recaer dicho deber aun cuando domine el curso del suceso, sólo responderá como partícipe.<sup>7</sup>

Para explicar sus tesis, Roxin señala mediante un ejemplo que el particular que en el delito de tortura en el ejercicio de un cargo (§ 343 StGB) apunta a la víctima con la pistola, sólo es cómplice, aunque sea co-sustentador del dominio del hecho;<sup>8</sup> ello en razón a que sobre el particular o *extraneus* no recaerían los especiales deberes que sí recaerían en el funcionario.

Jakobs y sus discípulos, acogen esta teoría, pero la reformulan, ampliando su ámbito de aplicación más allá de la solución de ciertos problemas de autoría y participación en el contexto de la teoría del dominio del hecho, transformándola en uno de los dos pilares fundamentales de su sistema de imputación jurídico penal.<sup>9</sup>

Jakobs efectúa una distinción entre delitos de dominio o de responsabilidad en virtud de organización (“*Herrschaftsdelikte*”), y delitos en virtud de infracción de deber o de responsabilidad en virtud de competencia institucional (“*Pflichtdelikte*”).<sup>10</sup> Los delitos de dominio atenderían a la lógica de la separación de esferas de organización entre los individuos, siendo esta propia organización el fundamento de la responsabilidad penal. Ello por cuanto, el individuo, por ser persona, estaría obligado a cumplir deberes generales que le incumben a todos en igualdad de condiciones, siendo el deber más general –y el primero que antecede a todos- el de no lesionar a los demás en sus bienes -*nemin laedere*-: no matar, no violar, etc. Se trataría del rol genérico de toda persona de reclamar derechos –libertad- y

---

<sup>5</sup> GRISOLÍA, Francisco. “La Comunicabilidad en los Delitos de Malversación y Fraude”, Santiago: *Revista de Ciencias Penales*. Tercera Época –enero-junio, 1975, n° 1, Tomo XXXIV. p. 5 y 6.

<sup>6</sup> ROXIN, Claus. *Autoría y Dominio del Hecho en Derecho Penal*. Traducido por CUELLO, Joaquín; SERRANO, José Luis. 7ª Edición, Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 385- 434, 498, 742 y ss.

<sup>7</sup> ROXIN, *Autoría*, p. 387.

<sup>8</sup> ROXIN, *Autoría*, p. 388.

<sup>9</sup> GONZÁLEZ GUERRA, Carlos M. *Delitos de Infracción de un Deber*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2007, p. 26.

<sup>10</sup> JAKOBS, Günther. *Derecho Penal, Parte General, Fundamentos y teoría de la imputación*. Traducido por CUELLO, Joaquín; SERRANO, José Luis. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. X, 791 y 792.

HADWA ISSA, Marcelo. “El sujeto en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal”. *Polít. Crim.* n° 3, 2007. A5, p. 1-18.

[<http://www.politicacriminal.cl>]

de reconocer los derechos de los demás.<sup>11</sup> De esta manera, en la medida que la persona cumpla con el deber general de no lesionar a los demás en sus bienes, le permitiría la configuración de un segmento de la sociedad donde ella vive y se desarrolla en un espacio de libertad posibilitándose para sí, y para los demás una convivencia pacífica.<sup>12</sup> Por consiguiente, sólo desde el momento que una persona defrauda las expectativas, rebasando el riesgo permitido mediante la arrogación de una organización ajena, podría fundamentarse responsabilidad por la comisión de un determinado delito de esta naturaleza.

Los delitos de infracción de deber, se caracterizarían, en cambio, porque el autor no determinaría mediante una organización libre la extensión de sus deberes, sino que éstos le serían adjudicados como consecuencia del estatus que ostentaría dentro de la institución que se trate;<sup>13</sup> existiría, pues, una división entre los deberes que competen a todos y de manera indiferenciada en la relación negativa, -correspondientes al rol general de ciudadano-; y los deberes especiales en la relación positiva, -deberes de los titulares de un estatus fijado por un rol especial-. Los deberes contenidos en la relación positiva, -cuidado solidario del bien- tendrían como finalidad la mejora de la situación de otras personas o para la realización de instituciones estatales.<sup>14</sup>

En virtud de los deberes de cuidado y fomento que posee una persona que ostenta un determinado rol, -deber positivo-, sería en principio siempre autor, no cabiendo formas de participación: quien está obligado personalmente al cumplimiento de un deber, y lo incumple siempre personalmente, esto es, como autor.<sup>15</sup> Así la madre que da un arma a un sujeto para que mate a su hijo, aunque no domine el hecho, será siempre autora de parricidio y no cómplice de homicidio, dado que no habría cumplido con el deber de cuidado que le impone la institución de patria potestad.

Ejemplos de instituciones según Jakobs serían la relación paterno-filial y sus sustitutos, el matrimonio, la confianza especial, las relaciones estatales de poder, la función “policial” de velar por la seguridad básica.<sup>16</sup>

---

<sup>11</sup> JAKOBS, Günther. *La Imputación Objetiva en Derecho Penal*. Traducido por CANCIO MELIÁ, Manuel, 2ª Edición, Buenos Aires: Editorial Ad-Hoc, 1996, p. 26.

<sup>12</sup> CARO JOHN, José Antonio. “Algunas Consideraciones sobre los delitos de infracción de deber”. *Anuario de Derecho Penal, Asociación Peruana de Derecho Penal*. Disponible en: <http://www.unifr.ch/derechopenal/anuario/03/Carojohn.pdf>, p. 8 (consultado el 9 de abril de 2007).

<sup>13</sup> JAKOBS, Günter. *Dogmática de Derecho Penal y la Configuración Normativa de la Sociedad*. Madrid: Thomson Civitas, 2004, p. 134.

<sup>14</sup> SESSANO GOENAGA, Javier Camilo. “Responsabilidad por Organización y Responsabilidad Institucional. Una aproximación dogmática propuesta por Jakobs, a través del ejemplo de los delitos de incomparecencia y de falso testimonio ante las comisiones parlamentarias de investigación”. *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*. Disponible en: <http://criminet.ugr.es/recpc/08/recpc08-03.pdf>, p. 4 (consultado el 9 de abril de 2007).

<sup>15</sup> SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, Javier. *Comentarios a la Jurisprudencia Penal, Atribuciones Normativas en Derecho Penal, Comentarios de sentencias del Tribunal Supremo español en casos de omisión, dolo, error de prohibición y delito de infracción de deber*. Lima: Editora Jurídica Grijley, 2004, p. 42.

<sup>16</sup> JAKOBS, *Derecho (Parte General)*, p. 994.

HADWA ISSA, Marcelo. "El sujeto en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal". *Polít. Crim.* n° 3, 2007. A5, p. 1-18.  
[<http://www.politicacriminal.cl>]

## **2. Estado actual de la discusión doctrinaria y jurisprudencial acerca de la naturaleza jurídica del delito tributario**

La discusión sobre la naturaleza jurídica de los delitos tributarios, ha tenido su origen en un principio, debido a que estos tipos penales en muchas legislaciones no señalan expresamente a un sujeto activo determinado en su descripción típica. En vista de ello, cierta doctrina minoritaria, partiendo de interpretaciones gramaticales, ha expresado que la falta de delimitación del sujeto activo, sería antecedente suficiente para atribuir a esta clase de delitos la calidad de comunes. Así, Pérez Royo,<sup>17</sup> al analizar el antiguo artículo 349 del Código Penal Español, anota que la redacción literal del artículo 349 permite claramente excluir que nos hallemos ante un delito especial, dado que no existe ninguna referencia expresa ni implícita a las condiciones personales del sujeto de la acción, como sucede en los delitos especiales propios. En el mismo sentido, se pronuncia Aparicio Pérez,<sup>18</sup> respecto del nuevo artículo 305 del Código Penal Español de 1995, señalando que si aplicamos un criterio de interpretación gramatical y sistemática, deberíamos concluir que no fue intención del legislador configurar el delito contra la Hacienda pública como delito especial, ya que si lo hubiese querido así, habría limitado expresamente el concepto de autor indicando la necesidad de que en él concurriesen ciertas circunstancias personales, y en concreto, la de ser obligado tributario en la relación en cuyo seno se produjo el fraude. También a favor de la tesis del delito común se pronuncia Serrano González de Murillo,<sup>19</sup> sin embargo difiere en los argumentos, señalando en cambio, que el sujeto activo de esta clase de delitos puede ser cualquiera que fácticamente se encuentre en condiciones de intervenir para ocasionar un perjuicio al Erario Público por vía tributaria, agregando, que si la finalidad de la ley reside en proteger los intereses de la Hacienda Pública, a ello no se opone concebirlo como delito común, sino que por el contrario, se consigue de esta forma una superior protección.

La escasa doctrina nacional que se ha pronunciado sobre la naturaleza de los delitos tributarios, se inclina en el mismo sentido. Entre ellos Dumay,<sup>20</sup> para quien no constituye requisito para que se configuren los delitos tributarios que el infractor posea una calidad especial, lo que, según este autor, quedaría demostrado desde que el Código Tributario tipifica estos delitos en forma impersonal, esto es, prescindiendo de nombrar al contribuyente, criterio que aparecería reforzado, por el hecho de que el único delito especial propio que contempla el Código Tributario, es el del artículo 100, en el cual el autor de dicho delito debe poseer necesariamente la calidad de contador. Otro autor nacional que se inclina por esta tesis, es Vallejos,<sup>21</sup> quien anota que sostener que nos encontramos ante delitos especiales, significaría asumir la doctrina de la incomunicabilidad de tal requisito

---

<sup>17</sup> PÉREZ ROYO, Fernando. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Madrid: IEF, 1986, p. 81.

<sup>18</sup> APARICIO PÉREZ, José. *El Delito Fiscal a través de la jurisprudencia*. Pamplona: Editorial Aranzadi, 1997, p. 81.

<sup>19</sup> SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, José Luis; CORTÉS B., Emilio. *Delitos Contra la Hacienda Pública*. Madrid: Editorial Edersa, 2003, p. 21.

<sup>20</sup> DUMAY PEÑA, Alejandro. *El Delito Tributario*. Concepción: Ediciones Samver, sin año de edición, p. 97.

<sup>21</sup> VALLEJOS CASTRO, Eduardo. *La Prueba en el Delito Tributario*. Santiago: Editorial Jurídico, 1988, p. 105 y s.

HADWA ISSA, Marcelo. “El sujeto en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal”. *Polít. Crim.* n° 3, 2007. A5, p. 1-18.

[<http://www.politicacriminal.cl>]

para las personas que participen en el hecho delictuoso a título de coautor, cómplice o encubridor, debiendo aplicárseles a estos últimos una figura penal residual de estafa al fisco del artículo 473 del Código Penal.<sup>22</sup>

La doctrina extranjera, por el contrario, en forma mayoritaria estima que los delitos fiscales pertenecen a la categoría de delitos especiales propios. En general, el común denominador de los argumentos dados para apoyar esta tesis, radica en que los tipos penales tributarios, se remiten a la normativa tributaria, esto es a la relación jurídica tributaria subyacente.

En virtud de la relación jurídica tributaria, un ente público acreedor -sujeto activo- puede exigir el pago de una determinada cantidad en concepto de tributo a un deudor -sujeto pasivo-. En los delitos tributarios, lo que sucedería entonces, es que los sujetos de la relación jurídico-tributaria invertirían sus papeles en la relación jurídico-penal, pues el sujeto activo de aquélla (la Hacienda Pública) pasaría a convertirse en el sujeto pasivo de ésta, y viceversa.<sup>23</sup> Por ello, el sujeto activo del delito tributario, sólo podría ser el sujeto pasivo de una obligación extrapenal tributaria.<sup>24</sup>

Una tercera corriente doctrinaria ha sostenido que el delito fiscal, no sólo es un delito especial, sino que además es un delito de infracción de deber.<sup>25</sup> El deber específico que se infringiría por el autor calificado sería el de contribuir al sometimiento de las cargas públicas. Así, para García Caveró,<sup>26</sup> este deber sería expresión de la especial vinculación entre el ciudadano y el Estado; siendo un delito de infracción de deber; pues no se trataría de un caso de organización de la propia esfera; sino de vinculación de la esfera individual con otra; la del Estado (organización institucional).

---

<sup>22</sup> Nuestra jurisprudencia, no es unánime a la hora de clasificar a los delitos tributarios, en relación a las características del sujeto activo. Dentro de los fallos que consideran al delito tributario como un delito común podemos citar los siguientes: Corte de Apelaciones de Santiago, del 05.10.1994. *Gaceta Jurídica*. 172:103; Corte de Apelaciones de Punta Arenas, del 05.5.82. *Revista de Derecho y Jurisprudencia*. 82:128. En sentido contrario, Corte Suprema de Justicia, del 18.06.84. *RANEPJ*. 84:29. Fallos que lo consideran como un delito especial propio: Corte Suprema de Justicia, 25.03.1998, Rol 4023-97, Corte de Apelaciones de Rancagua, del 05.08.2002, Rol 202620-2002, Corte de Apelaciones Puerto Montt, del 18.05.2005, Rol 30823-2.

<sup>23</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. “El delito de defraudación tributaria”. En: COBO DEL ROSAL, Miguel (director). *Comentarios a la Legislación Penal*. t. VII, Madrid: Editorial Montecorvo S.A., 1986, p. 276.

<sup>24</sup> DÍAZ, Vicente. *Criminalización de las Infracciones Tributarias*. Buenos Aires: Editorial Depalma, 1999, p. 97. MUÑOZ CONDE, Francisco. *Derecho Penal: Parte Especial*. 10ª Edición, Valencia: Tirant Lo Blanch, 1996, p. 895; SERRANO GÓMEZ, Alfonso. *Derecho Penal, Parte Especial*. Madrid: Editorial Dykinson, 1999, p. 510; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho Penal Económico: Parte Especial*. Valencia: Editorial Tirant Lo Blanch, 1998, p. 389 y siguientes y p. 399.

<sup>25</sup> BACIGALUPO, Enrique. *Curso de Derecho Penal Económico*. Barcelona: Marcial Pons, 1998, p. 216. BACIGALUPO, Silvina. “Algunas Cuestiones de Participación en el Delito Fiscal y en el Delito de Administración Desleal”. *Revista de Derecho Penal y Criminología*. 2ª Época, n° extraordinario 1, marzo de 2000, p. 361.

<sup>26</sup> CAVERO GARCÍA, Percy. *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: criterios de imputación*. Barcelona: José María Bosch Editor, 1999, p. 195.

HADWA ISSA, Marcelo. “El sujeto en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal”. *Polít. Crim.* n° 3, 2007. A5, p. 1-18.  
[<http://www.politicacriminal.cl>]

### 3. El contribuyente y el obligado tributario

Para entender cabalmente la posición mayoritaria, y a finales también la propuesta que plantearíamos, recurriremos a ciertos conceptos del Derecho Tributario General. El primero de ellos es el concepto de relación jurídica tributaria, que es correctamente definida por el artículo 17 de la Ley General Tributaria Española, de la siguiente manera: “Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originadas por la aplicación de los tributos”. En efecto, tal como lo señala esta definición, de la relación jurídica tributaria nacen, entre otras cosas, un conjunto de obligaciones. El término genérico utilizado para designar dichas obligaciones en el Derecho Tributario General, es el de obligación tributaria. Dentro de dicho término genérico, encontramos a su vez dos especies de obligaciones: (a) la obligación tributaria principal,<sup>27</sup> cuyo objeto es un dar, y que se traduce en el pago de una suma de dinero por concepto de impuestos; y (b) las obligaciones tributarias accesorias, las cuales no poseen un carácter patrimonial, y cuyo objeto es un hacer,<sup>28</sup> como son las de efectuar las declaraciones de impuestos, llevar contabilidad, efectuar el acto denominado inicio de actividades, etc.

Lo relevante de lo anterior, para la materia en estudio, estriba en el hecho que los delitos tributarios sancionan precisamente el incumplimiento de obligaciones tributarias, sea el incumplimiento de la obligación tributaria principal, como lo hace el artículo 305 del Código Penal Español o el incumplimiento de obligaciones tributarias accesorias, como lo hacen los artículos 97 número 4 inciso 1° y 97 número 5 ambos de nuestro Código Tributario.<sup>29</sup> Consecuencia de esto, es que el sujeto activo de los delitos tributarios debe ser determinado en función de la obligación tributaria cuyo incumplimiento es sancionado penalmente, -en la descripción típica del injusto-.

Ahora bien, para despejar cualquier duda respecto al sujeto activo de los tipos penales contenidos en los artículos 97 número 4° inciso 1° y 97 número 5° del Código Tributario, recurriremos nuevamente a dos conceptos extrapenales. El primero de ellos es el de

---

<sup>27</sup> Muchas veces nuestra doctrina pasa por alto esta distinción, señalando sin más que la obligación tributaria consiste solamente en la obligación de pagar los impuestos. Así: RADOVIC, Ángela. *Obligación Tributaria*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1998, p. 206. Quien entiende la obligación tributaria, como aquella que impone al deudor –contribuyente- una determinada conducta o un determinado proceder evaluable en dinero en el momento en que el contribuyente realiza ciertos supuestos descritos por la ley impositiva, que reciben el nombre de hechos gravados, cuyo efecto jurídico principal es el nacimiento de la denominada obligación tributaria; en el mismo sentido VARGAS V., Mario. *Obligación Civil y Obligación Tributaria*. 3ª Edición, Santiago: Editorial Conosur, 1995, p. 38; FIGUEROA VALDÉS, Juan Eduardo. *Las Garantías Constitucionales del Contribuyente en la Constitución Política de 1980*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1985, p. 40; y FIGUEROA VELASCO, Patricio. *Manual de Derecho Tributario: El Impuesto a La Renta: Parte General*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1997, p. 100.

<sup>28</sup> MASSONE PARODI, Pedro. *Principios de Derecho Tributario*. Valparaíso: Edeval, 1975, p. 132.

<sup>29</sup> Nuestras figuras tributarias penales centrales, esto es los artículos 97 número 4 inciso 1° y 97 número 5°, sancionan el incumplimiento de la obligación tributaria accesoria de efectuar las declaraciones de impuestos, cuya fuente es una ley penal en blanco. Ejemplo de dichas normas de carácter imperativas, son aquellas contempladas en el artículo 65 de la Ley de La Renta y el artículo 64 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

HADWA ISSA, Marcelo. “El sujeto en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal”. *Polít. Crim.* n° 3, 2007. A5, p. 1-18.

[<http://www.politicacriminal.cl>]

contribuyente,<sup>30</sup> el que puede ser definido como aquel que realiza el hecho que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria.<sup>31</sup> El contribuyente como generador del hecho gravado,<sup>32</sup> es a su vez, por disposición expresa de la ley tributaria el sujeto pasivo de la obligación tributaria principal, esto es, quien debe satisfacer la prestación material de la obligación, o en términos aún más simples quien debe soportar la carga del impuesto. El segundo de los conceptos es el de obligado tributario accesorio, esto es quien debe cumplir con la obligación tributaria accesorio.

Tal como ocurre habitualmente, la calidad de obligado tributario principal y de obligado tributario accesorio, puede recaer sobre una misma persona, como por ejemplo cuando una persona natural desarrolla actividades gravadas con el impuesto denominado Global Complementario. Ello no sucede, naturalmente en cambio, cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria es por ejemplo una sociedad, ya que en estos casos el obligado tributario accesorio, -obligado a declarar los impuestos- es el representante o administrador de ella.

Lo anterior, para efectos de delimitar el ámbito de las responsabilidades penales derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias accesorias, se encuentra expresamente previsto en el artículo 99 del Código Tributario. Esta norma dispone: “Artículo 99: Las sanciones corporales y los apremios, en su caso, se aplicarán a quien debió cumplir la obligación y, tratándose de personas jurídicas, a los gerentes, administradores o a quienes hagan las veces de estos y a los socios a quienes corresponda dicho cumplimiento”. Pues bien, la importancia de este precepto radica, en que expresamente cierra el círculo de posibles autores del delito tributario, dejando dentro de él sólo al sujeto pasivo de la obligación tributaria accesorio,<sup>33</sup> siendo aquel el verdadero sujeto activo del delito tributario, y no el contribuyente como erróneamente, a nuestro entender, lo expresa nuestra doctrina.<sup>34</sup>

---

<sup>30</sup> Nuestra legislación tributaria, nos da varias definiciones de contribuyentes, como por ejemplo la del artículo 8 número 5 del Código Tributario y la del artículo 3 de la Ley del IVA. Sin embargo, dichas disposiciones no otorgan ningún elemento particular que nos permita diferenciarlo de cualquiera sujeto en particular. Lo cierto es que ello carece de toda importancia, ya que nuestras normas tributarias, describen siempre en forma detallada al sujeto generador del hecho gravado o la actividad gravada, lo que nos permite identificarlo. Así por ejemplo, el artículo 22 de la Ley de la Renta, dispone: “Los contribuyentes que se enumeran a continuación que desarrollen las actividades que se indican pagarán anualmente un impuesto de esta categoría que tendrá el carácter de único: 1° Los “pequeños mineros artesanales”, entendiéndose por tales las personas que trabajan personalmente una mina y/o una planta de beneficio de minerales....”

<sup>31</sup> CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario, Parte General.* t. I, 9ª Edición, Navarra: Thomson Civitas, 2005, p. 153.

<sup>32</sup> Una buena definición de hecho gravado, es la que consagra en el Modelo de Código Tributario para América Latina, en su artículo 37, que dispone como: “el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación”

<sup>33</sup> El artículo 97 número 5 del Código Tributario, también delimita en forma expresa el círculo de posibles autores del delito, lo que resulta redundante dada la existencia del 99 del mismo cuerpo legal.

<sup>34</sup> En dicho sentido lo han entendido: CHARAD DAHUD, Emilio; ROJAS LARRAÑAGA, Luis; VALDÉS BRIONES, Mario. *El Código Tributario.* Santiago: Editora e Impresora Lautaro, 1976, p. 498 y ss.; VIVEROS V. Marcela Paz; RAMÍREZ CH., Edmundo. *Delito Tributario: Análisis Jurídico: Doctrina: Jurisprudencia.* Santiago: Editorial Congreso, 1997, p. 142 y 178. UGALDE PRIETO, Rodrigo; GARCÍA



HADWA ISSA, Marcelo. “El sujeto en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal”. *Polít. Crim.* n° 3, 2007. A5, p. 1-18.  
[<http://www.politicacriminal.cl>]

Cabe señalar, que la limitación del círculo de posibles autores que efectúa el artículo 99 del Código Tributario, no se hace extensiva, sin embargo, a todas las figuras penales que establece dicho cuerpo legal, ello por cuanto no todas ellas corresponden a lo que entendemos por delitos tributarios. En efecto, como lo señalábamos *supra*, los delitos tributarios, son aquellos tipos penales que sancionan el incumplimiento de una norma extrapenal tributaria, carácter, sin embargo, que no poseen varias normas penales establecidas en el Código Tributario. Así por ejemplo, el tipo penal en el artículo 97 número 4 inciso 3° del Código Tributario, corresponde a un verdadero fraude de subvenciones, y no a un delito tributario.<sup>35</sup> Lo propio ocurre también, con el recién agregado, inciso final del artículo 97 número 4 del mismo código, que sanciona la falsificación de ciertos instrumentos privados –facturas, notas de débitos etc.–, su venta o facilitación; norma que tampoco sanciona el incumplimiento de deberes tributarios, sino los medios que sirven para encubrir dichos incumplimientos.

Sentado lo anterior, pareciera entonces, que los delitos tributarios corresponderían a la categoría de delitos especiales propios. Ello por cuanto cumplirían con los dos requisitos necesarios para estar en presencia de estos, según lo establecido por la doctrina tradicional, esto es: (a) la restricción del círculo de posibles autores, por medio de una serie de elementos exigidos por el tipo penal y (b) la falta de correspondencia alguna con un delito común consistente en el mismo hecho cometido por una persona carente de la calidad exigida. Volveremos sobre esto más adelante.

#### **4. La participación criminal en los delitos especiales propios**

Los delitos comunes, no presentan mayores discusiones doctrinarias en el ámbito de la participación criminal, contrariamente a lo que sucede con los delitos especiales. Así, en los delitos especiales propios, los problemas se presentan cuando junto con el sujeto cualificado o *intraneus* interviene en el delito un sujeto que no posee la cualidad exigida por el tipo penal, centrándose por consiguiente la discusión en entorno a la posibilidad de que el sujeto activo cualificado o *intraneus* pueda comunicar<sup>36</sup> su especial calidad al sujeto pasivo no cualificado o *extraneus*. Dicho de otra forma, si el partícipe sujeto no cualificado,

---

ESCOBAR, Jaime. *Curso sobre Delitos e Infracciones Tributarias*. Santiago: Editorial Lexis Nexis, 2005, p. 72.

<sup>35</sup> El inciso 3° del número 4 del artículo 97 del Código Tributario fue agregado a través del Decreto Ley n° 3.443, de 2 de julio de 1980, el cual agregó incorporó además el número 8° al artículo 470 del Código Penal, que regula el denominado fraude de subvenciones. A nuestro entender, hubiera bastado, sólo con la incorporación del numeral 8° en el artículo 470 del Código Penal, desde el momento que éste abarca al inciso 3° del Código Tributario. Por otro lado, si leemos con atención al inciso 3° del artículo 97 número 4, nos daremos cuenta que no se sanciona el incumplimiento de un deber tributario, ya que no es necesaria la existencia de un hecho gravado para que se verifique el ilícito; si bien la norma utiliza la expresión “devolución de impuestos” ello es lógicamente incorrecto, ya que para que se produzca una devolución, es necesario que antes se haya pagado un impuesto, lo que no es necesario para la producción del resultado.

<sup>36</sup> La comunicabilidad es una doctrina en cuya virtud se pretende responsabilizar al partícipe (en sentido amplio) extraño, llamado *extraneus*, por el mismo delito especial que le corresponde al autor cualificado, denominado *intraneus*. GRISOLÍA, Francisco, “*La Comunicabilidad en los Delitos de Malversación y Fraude*”, p. 1.

HADWA ISSA, Marcelo. “El sujeto en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal”. *Polít. Crim.* n° 3, 2007. A5, p. 1-18.

[<http://www.politicacriminal.cl>]

debe ser castigado bajo el mismo título de imputación que se aplica al autor que posee la especial calidad requerida por el tipo penal (comunicabilidad), o por el contrario debe quedar impune, por no poseer la cualidad especial del mismo (incomunicabilidad).

Esta discusión, no se da sin embargo, en los delitos especiales impropios, desde que la calidad especial del *intraneus* poseería únicamente la virtud de atenuar o agravar la pena de su autor,<sup>37</sup> siendo perfectamente aplicable la regla de la incomunicabilidad establecida en el artículo 64 del Código Penal,<sup>38</sup> quedando por consiguiente asegurado siempre el castigo del *extraneus*, ya que éste podrá siempre responder como partícipe en el delito subyacente o paralelo;<sup>39</sup> es decir cada uno responde por sus respectivos títulos de imputación, rompiéndose de este modo, la llamada unidad del título de imputación.

En nuestra doctrina, la tesis de la comunicabilidad ha ido engrosando sus filas. Así, para Politoff, Matus y Ramírez,<sup>40</sup> quien participa en el hecho del que porta un deber especial debe responder por su participación en el hecho ajeno, bajo el mismo título –principio de unidad del título de imputación- que su autor, pues también habría colaborado a que se infrinja su especial deber.<sup>41</sup>

---

<sup>37</sup> QUINTERO, *Delitos Especiales*, p. 31.

<sup>38</sup> RODRÍGUEZ COLLAO, Luis; OSSANDÓN WIDOW, M<sup>a</sup> Magdalena. *Delitos Contra la Función Pública, El Derecho Penal Frente a la Corrupción Política, Administrativa y Judicial*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2005, p. 123.

<sup>39</sup> GÓMEZ MARTIN, Víctor. *Los Delitos Especiales*. Barcelona: Tesis Doctoral, Universidad de Barcelona, 2003, p. 570.

<sup>40</sup> POLITOFF/MATUS/RAMÍREZ, *Lecciones (Parte General)*, p. 425. En el mismo sentido se pronuncia Novoa<sup>40</sup>, para quien la comunicabilidad se basaría en la unidad del hecho a que concurren los distintos partícipes, y en otras razones como es la que mira a la naturaleza misma y fin de la ley penal, que sería la protección de bienes jurídicos de gran valía social; y en el hecho de que el legislador ha sistematizado los diversos tipos delictivos precisamente considerando los diversos bienes jurídicos cuya protección pretende la ley penal. NOVOA MONREAL, Eduardo. *Curso de Derecho Penal Chileno: Parte General*. 3<sup>a</sup> Edición, 2005. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, p. 210 y ss. En el mismo sentido GARRIDO MONTT, Mario. *Derecho Penal: Parte General*. t. II, Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2003, p. 330 y ss. CURY, por otro lado, en un comienzo se pronunció en contra de esta tesis, sin embargo, dio un giro en ciento ochenta grados, cambiando su antiguo criterio, sosteniendo ahora la tesis de la comunicabilidad. Este autor fundamenta su cambio, señalando que la incomunicabilidad se sustentaba en una errónea interpretación del artículo 64 inc. 1° del Código Penal y en segundo lugar que desde el punto de vista material la incomunicabilidad extrema provocaría lagunas de punibilidad que actualmente no le parecen defendibles. CURY, Enrique. *Derecho Penal: Parte General*, 7<sup>a</sup> Edición, Santiago: Ediciones Universidad Católica de Chile, p. 646 y ss.

<sup>41</sup> Nuestra jurisprudencia, pareciera ser vacilante a la hora de pronunciarse sobre la participación criminal del *extraneus* en los delitos especiales propios. Un reciente fallo de nuestros tribunales dio un interesante argumento a favor de dicha postura, basándose en la historia fidedigna de la ley penal tributaria, expresando que: “en cuanto a que la calidad de contribuyente no se comunica, lo da la historia fidedigna de la ley. El inciso final del 97 número 4 del Código Tributario, fue agregado por la Ley 19.738, de 2001, y su historia fidedigna demuestra que precisamente lo que se quiso con ella evitar fue que los terceros que colaboraran con contribuyentes proporcionando documentos falsos para que estos cometieran delitos tributarios, quedaran impunes o fueran sancionados por delitos generales de menor penalidad. De ello se deriva que el legislador no era partidario de la comunicabilidad, por lo que creo una norma expresa para sancionar al *extraneus*. De haber sido antes coautor del ilícito tributario, carecería igualmente de sentido la creación de un tipo específico para sancionar al *extraneus*”. Corte de Apelaciones de Rancagua, Rol 2020.602, de 05.08.2002. En sentido contrario el fallo de la Corte de Apelaciones de Puerto Montt, de 18.05.2005. *Boletín del Servicio de Impuestos Internos*. Santiago, n° 621, agosto de 2005.

HADWA ISSA, Marcelo. “El sujeto en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal”. *Polít. Crim.* n° 3, 2007. A5, p. 1-18.  
[<http://www.politicacriminal.cl>]

En contra de la corriente mayoritaria de nuestro país se encuentra Ossandón,<sup>42</sup> para quien la mantención del título de imputación representaría una doble incoherencia valorativa, ello en primer lugar, ya que sancionar al *extraneus* bajo el mismo título de imputación que al *intraneus*, importaría que a ambos se les juzgaría con igual parámetro, a pesar que en el primero no concurren las circunstancias personales que fundamentan el ilícito, ni existiría una infracción del deber específico del autor. Además –continúa esta autora- entrañaría un tratamiento desigual del partícipe no cualificado, según se esté ante un delito especial propio o impropio. Ello por cuanto, tratándose del partícipe en un delito especial propio, se le sanciona con el mismo rigor que al *intraneus*, mientras que en el caso de un delito especial impropio, la responsabilidad penal del *extraneus* resulta atenuada, porque la pena se fija de conformidad con un delito común de menor severidad.<sup>43</sup> En un sentido similar se ha pronunciado el Tribunal Supremo Español,<sup>44</sup> al disponer que sancionar al *extraneus*, tomando como base el mismo marco penal del *intraneus*, infringiría el principio de proporcionalidad, ya que dicho principio obligaría a imponer una pena atenuada, a aquel sujeto que no infringe los deberes específicos que delimitan el injusto propio del delito especial, lo que reduce el contenido de la ilicitud.

Gimbernat,<sup>45</sup> destaca otro argumento importante utilizado por la doctrina, orientado a obtener una atenuación del partícipe en los delitos especiales propios, el cual señala que: el que, por realizar actos ejecutivos sería coautor, queda degradado en los delitos especiales propios a mero cómplice, atenuándosele la pena, lo que, produce una ventaja comparativa con respecto al cómplice quien, habiendo aportado en menor grado al injusto respondería de igual forma que el coautor *extraneus*.

---

<sup>42</sup> OSSANDÓN, M<sup>a</sup> Magdalena. “Delitos especiales y de infracción de deber en el Anteproyecto de Código Penal”. *Política Criminal*. n° 1. Disponible en: [http://www.politicacriminal.cl/n\\_01/pdf\\_01/a\\_4.pdf](http://www.politicacriminal.cl/n_01/pdf_01/a_4.pdf), p. 2 (consultado el 9 de abril de 2007). En un sentido similar se pronuncia Rueda Martín, quien anota que los efectos lesivos o puesta en peligro del bien jurídico que se derivan de las acciones de los partícipes *extranei*, no pueden tener para el injusto el mismo significado que los derivados de las acciones de los partícipes *intranei*. El menor potencial lesivo de estas acciones degrada, entonces, la medida de su injusto y su contenido de injusto tiene un sentido diferente que debe reflejarse en la pena. RUEDA MARTIN, María Ángeles. Reflexiones sobre la participación de extraños en los delitos contra la Administración Pública. *Revista de Derecho Penal y Criminología*. Madrid: Universidad Nacional de Educación a Distancia, n° 8, 2001, p. 164.

<sup>43</sup> En el mismo sentido, Quintero. QUINTERO, *Curso (Parte General)*, p. 495, y López Barja, quien anota que, dado que en el Derecho español está prevista la misma pena tanto para el cooperador necesario o el inductor como para el autor, se plantea el siguiente problema: la igualdad de pena no se corresponde con la igualdad de ilícito y de culpabilidad dado que en estos casos, el partícipe no quebranta el deber especial que vincula al autor. La solución del problema se encuentra en aplicar el criterio del artículo 65.1. en forma analógica *in bonam partem*, “dado que la falta de la relación personal que fundamenta la punibilidad, debe tener efectos similares a los de una circunstancia atenuante”. LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, Jacobo. “Artículos 24 a 94”. En: COBO DEL ROSAL, Miguel (director). *Comentarios al Código Penal*. t. II, Madrid: Editorial Edersa, 2000, p. 161.

<sup>44</sup> STS de 12 de febrero de 2002, ponente Bacigalupo Zapatero.

<sup>45</sup> GIMBERNAT ORDEIG, Enrique. *Autor y Cómplice en Derecho Penal*. Buenos Aires: Editorial B de F, 2006, p. 224 y ss.

HADWA ISSA, Marcelo. “El sujeto en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal”. *Polít. Crim.* n° 3, 2007. A5, p. 1-18.

[<http://www.politicacriminal.cl>]

En España, la doctrina<sup>46</sup> y la jurisprudencia<sup>47</sup> mayoritariamente se han pronunciado a favor de sancionar al *extraneus* que participa en la comisión de un delito especial propio, aceptando sin embargo una atenuación de la pena, tesis que era sostenida incluso aún antes de la modificación legal introducida por la LO 15/2003. En efecto, la doctrina asentada por el Tribunal Supremo a partir del año 1994, establecía que cuando los elementos personales especiales que fundamentan la punibilidad no concurrían en el partícipe, debía procederse a una atenuación de la pena del *extraneus*, mediante la aplicación de la atenuante analógica del artículo 21.6 del Código Penal.<sup>48</sup>

## 5. Nuevamente: Los delitos especiales y la participación criminal en los delitos fiscales

Como lo señalamos, Ossandón, hace presente lo conveniente que resultaría una atenuación de la pena a favor del *extraneus* en los delitos especiales propios, fundando aquello, en que el interviniente *extraneus* no posee aquellas características personales que fundamentarían el ilícito y en particular, a que el *extraneus* no infringe un deber específico del autor,<sup>49</sup> tal como lo ha ido sosteniendo tanto la doctrina como la jurisprudencia española. Sin embargo, creemos que este argumento es sólo parcialmente aceptable, ello ya que consideramos que en no todos los delitos especiales propios se da que el contenido de antijuricidad del hecho del *intraneus* es superior al del *extraneus*.<sup>50</sup> Dicho de otra forma, en no todos los delitos que sólo pueden ser cometidos a título de autor por un círculo determinado de sujetos, y que además no poseen un delito común subyacente, -concepción clásica de delito especial propio-, se da que los posibles autores son titulares de un deber especial ajeno a los demás intervinientes.

En efecto, dentro de los delitos especiales propios, deberíamos distinguir aquellas figuras delictivas en las cuales los autores son titulares de ciertos deberes especiales que no

---

<sup>46</sup> QUINTERO, *Curso (Parte General)*, p. 495; MUÑOZ CONDE, Francisco; GARCÍA ARÁN, Mercedes. *Derecho Penal, Parte General*. 5ª Edición, Valencia: Tirant Lo Blanch 2002, p. 467.

<sup>47</sup> La jurisprudencia española, se ha pronunciado desde la STS 52/93 de 18 de enero de 1994, a favor de sancionar al *extraneus* de un delito especial propio.

<sup>48</sup> CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio. “La Responsabilidad de Operadores Jurídicos, Asesores Fiscales y Agentes Mediadores en el Ámbito de los Delitos Contra la Hacienda Pública”. *Datadiar*. Disponible en: [http://www.datadiar.com/actual/novedades\\_05/penal/blanqueo/d\\_may\\_02b.htm](http://www.datadiar.com/actual/novedades_05/penal/blanqueo/d_may_02b.htm) (consultado el 9 de abril de 2007). Lo propio ocurre en Alemania donde el § 28 inc. 1 del StGB dispone que: “Si faltan en el partícipe los elementos personales especiales que fundamentan la punibilidad del autor, la pena de aquél debe atenuarse según el § 49, 1 StGB”. Con amplias referencias jurisprudenciales CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio. *Individualización judicial de la pena. Función de la culpabilidad y la prevención en la determinación de la sanción penal*. Madrid: Colex S.A. 1997, p. 93 y siguientes.

<sup>49</sup> OSSANDÓN, M<sup>a</sup> Magdalena, Delitos Especiales y de infracción de deber en el Anteproyecto de Código Penal. *Política Criminal*. Disponible en: [http://www.politicacriminal.cl/n\\_01/pdf\\_01/a\\_4.pdf](http://www.politicacriminal.cl/n_01/pdf_01/a_4.pdf), p. 2 (consultado el 9 de abril de 2007).

<sup>50</sup> Alguna doctrina ha entendido que los sujetos activos de los delitos especiales propios son titulares de deberes especiales que no llegan a los *extraneus*. Así por ejemplo, para CURY, todos los delitos especiales propios constituyen delitos de infracción de deber. CURY URZÚA, Enrique. *Derecho Penal, Parte General*. Santiago: Ediciones Universidad Católica de Chile, 2005, p. 616 y 647. En el mismo sentido, TRILLO NAVARRO, Jesús Pórfilo. “El extraneus y el nuevo artículo 65.3 del Código Penal”. *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*. n° 2, 2005, p. 1672.

HADWA ISSA, Marcelo. “El sujeto en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal”. *Polít. Crim.* n° 3, 2007. A5, p. 1-18.

[<http://www.politicacriminal.cl>]

alcanzan a los demás intervinientes, de los delitos especiales propios en los cuales el sujeto activo no es portador de un deber especial ajeno a los demás sujetos.

Si ponemos atención a las primeras referencias legales expresas, que se tiene conocimiento sobre estos delitos, las cuales se encuentran en las figuras de *delicta propria*, opuesta a los *delicta communia* -categoría equivalente a los actuales delitos comunes-, prevista para los militares, en el importante texto de derecho penal romano clásico del Digesto de Ariud Menander (1.2 pr. D. de re militari 49, I6), descubriremos que se referían a delitos que sólo podían ser cometidos por sujetos que poseían la calidad de funcionarios públicos. En efecto, los *delicta propria*, correspondían a todos aquellos delitos que tan solo podrían ser cometidos por los militares, distinguiéndolos así de los delitos que podían ser cometidos por cualquier ciudadano.<sup>51</sup> Más adelante, durante buena parte del siglo XIX, también se identificó la categoría de delito especial con unas muy concretas especies de infracciones; primordialmente a los delitos de funcionarios e igualmente los delitos militares.<sup>52</sup>

Como se advierte, dichos delitos históricamente tenían relación con individuos que eran depositarios de cierta confianza especial, conferida por la comunidad y sobre quienes recaían además ciertos deberes especiales para el desarrollo de su cargo. Esto nos mostraría, que el fundamento de estas normas era sancionar precisamente el quebrantamiento de dicha investidura y confianza especial;<sup>53</sup> quebrantamiento que llenaría de contenido el delito –verdadera calificación especial-, y que en definitiva se traducía en un aumento cualitativo de la antijuricidad del injusto.

Un reflejo de lo anterior, queda de manifiesto actualmente al observar el mayor quantum de las penas que poseen ciertos delitos en que su autor es un sujeto especial titular de ciertos deberes, específicamente funcionarios, en comparación con las penas contempladas para delitos similares, pero cometidos por sujetos que no poseen dichas cualidades especiales. Así es lo que sucede, por ejemplo, con el artículo 150 B del Código Penal, que castiga con una pena menor en un grado, al partícipe en la aplicación de tormentos o apremios ilegítimos, cuando éste no posee la calidad de funcionario público.<sup>54</sup>

---

<sup>51</sup> STURM, *Die Entwicklung der Sonderverbrechen in Wissenschaft und Rechtsprechung seit dem 19. Jahrhundert*. Tesis doctoral, Freiburg, 1939, citado por GÓMEZ MARTÍN, Víctor. *Los Delitos Especiales*. Tesis Doctoral, Universidad de Barcelona, 2003, p. 7.

<sup>52</sup> QUINTERO, *Los Delitos Especiales*, p. 13.

<sup>53</sup> Autores como Bacigalupo, entienden que en ciertos delitos cometidos por funcionarios públicos, el bien jurídico dañado sería la confianza de todos los ciudadanos en el ejercicio de la función administrativa o judicial según los principios constitucionales. BACIGALUPO, Enrique. *Estudios sobre la Parte Especial del Derecho Penal*. Madrid: Akal, 1991, p. 353 y ss.

<sup>54</sup> Se podría entender, que dado que dicha norma establece una pena inferior para el partícipe no cualificado que participa en el delito de torturas, que el legislador ha reconocido que el *extraneus* no puede ser sancionado con la misma pena que el sujeto cualificado o *intraneus* en ciertos delitos especiales, salvo los casos expresamente tipificados, lo que podría constituir además, un fuerte indicio a favor de la tesis de la incomunicabilidad. Otras normas penales que sancionan a sujetos cualificados con una mayor pena, respecto de quienes no obstante realizar similares comportamientos punibles no se encuentran investidos de determinada autoridad, son los artículos 109, 112 y 115, 150 b del Código Penal. También, ocurre algo similar al comparar las penas del delito de fraude de subvenciones contemplado en el artículo 470 número 8 del Código Penal, y las del delito de malversación contemplado en el artículo 233 del mismo cuerpo legal. Similar situación se verifica en el Código de Justicia Militar, en el cual se establecen penas que pueden ser

HADWA ISSA, Marcelo. “El sujeto en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal”. *Polít. Crim.* n° 3, 2007. A5, p. 1-18.

[<http://www.politicacriminal.cl>]

En consideración a lo expuesto, creemos que sólo en los delitos especiales propios, en que el sujeto activo es titular de un especial deber, resultaría atendible establecer algún tipo de atenuación de la pena para el partícipe no cualificado, y en el evento que una legislación particular –como la nuestra- no prevea una norma especial para distribuir la responsabilidad penal entre quienes poseen la cualidad especial y quienes no la poseen, la única solución posible orientada a evitar violentar el principio de proporcionalidad, sería declarar sin más la impunidad del partícipe no cualificado.

En efecto, creemos que no sería lógico establecer algún tipo de atenuación para todos los delitos especiales propios, ya que no debemos olvidar que dentro de la clásica definición de éstos, también caben entre otros delitos el de autoaborto, falso testimonio, depositario alzado, etc., figuras penales cuyos sujetos activos no son titulares de un deber específico ajeno a los demás intervinientes, por lo que respecto de ellos debemos aplicar las reglas generales, esto es, el partícipe debe ser sancionado tomando como base el mismo marco penal que el autor.

Dicho lo anterior, cabe concluir que los delitos especiales propios, deberían ser subclasificados a su vez, entre aquellos en que la descripción limitadora del sujeto activo sólo obedece a razones fácticas o de técnica legislativa, de aquellos otros delitos especiales propios cuyos sujetos activos son titulares de especiales deberes.

A conclusiones similares arriba Robles Planas,<sup>55</sup> para quien debe distinguirse, entre los delitos especiales, los llamados delitos especiales de deber, en los que se tipifica la vulneración de normas de conductas específicamente vinculadas al ejercicio de determinadas funciones, en los cuales la infracción de un deber es el núcleo de la conducta típica, de los que él llama delitos de posición, esto es aquellos en que la restricción a ciertos sujetos activos obedece a que se hallarían en una posición idónea para lesionar el bien jurídico, posición que operaría, como requisito para otorgar relevancia penal a la conducta; no poseyendo ninguna otra diferencia con los delitos comunes. Por consiguiente, sin la intervención del sujeto que ocupa la posición necesaria para el tipo no habría delito. Tratándose de delitos, entonces, en que el legislador tan sólo está describiendo las formas

---

rebajadas en uno o dos grados si quien incurre en él es un chileno no militar. Artículo 254: “El que en tiempo de paz ejecutare alguno de los actos a que se refiere el artículo 252, será castigado si fuere militar, con presidio mayor militar en cualquiera de sus grados, y si fuese civil, con presidio menor en su grado máximo a mayor en su grado mínimo”. En la legislación extranjera un caso interesante lo encontramos en el Código Penal Español, el cual establece en sus artículos 195 y 196 el delito de omisión de socorro común y el delito de omisión del deber de socorro profesional, respectivamente. En el primero de los delitos se castiga “con la pena de multa de tres a doce meses, al que no socorriere a una persona desamparada y en peligro manifiesto y grave, cuando pudiese hacerlo sin riesgo propio ni de terceros”; en el segundo en cambio se castiga “con las mismas penas del artículo precedente en su mitad superior y con la inhabilitación especial para empleo o cargo público, profesión u oficio, por tiempo de seis meses a tres años”, al “profesional que, estando obligado a ello, denegare asistencia sanitaria o abandonar los servicios sanitarios, cuando de la denegación o abandono se derive riesgo grave para la salud de las personas”.

<sup>55</sup> ROBLES PLANAS, *Participación*, p. 240 y ss.

HADWA ISSA, Marcelo. “El sujeto en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal”. *Polít. Crim.* n° 3, 2007. A5, p. 1-18.

[<http://www.politicacriminal.cl>]

de ataque idóneas o relevantes a través del señalamiento (por razones de técnica legislativa) de determinadas posiciones.<sup>56</sup>

La primera consecuencia que surge al aceptar la existencia de delitos especiales propios, cuyos sujetos activos no son titulares de deberes especiales ajenos al resto de las personas – delitos de posición-, sería que no habría motivo alguno para atenuar la pena del partícipe *extraneus*, que participa en ellos; ya que al sancionarlo tomando como base el marco penal del autor, no se violaría el principio de proporcionalidad, por cuanto el injusto del autor no sería tributario de un mayor desvalor.

La segunda consecuencia de ello, es que cabría admitirse la imputación del delito a título de autor a sujetos que, aunque ajenos de entrada a esa posición de dominio social típico, puedan acceder a ella controlándola. Así, en los casos de delitos especiales de dominio debería admitirse la posibilidad de autoría mediata de un *extraneus*, que instrumentaliza el error del *intraneus*.<sup>57</sup> En suma, en ellos correrían las reglas generales de intervención, residiendo su particularidad únicamente, en que para la constitución del tipo es necesaria la posición que otorga idoneidad o relevancia típica al hecho.<sup>58</sup>

## 6. Delito tributario, delito de infracción de deber o delito de posición

Una naciente corriente doctrinal, ha sostenido que los delitos fiscales, corresponderían materialmente a un delito de infracción deber, argumentando que la conducta desplegada por el obligado tributario, no se trataría de un acto de organización de su propia esfera, sino de vinculación de la esfera individual con otra -la constituida por la Hacienda Pública-.<sup>59</sup> De esta manera, el delito se construiría esencialmente sobre la base de un deber extrapenal específico,<sup>60</sup> que consistiría en el deber de contribuir al sistema de recaudación fiscal.

Para Jakobs<sup>61</sup> en cambio, a pesar de que este delito sólo puede ser cometido por el obligado tributario, a título de autor, no sería un delito especial, agregando que:

“Los deberes aislados, por ejemplo el deber de realizar la prestación de un deudor de Derecho patrimonial, no fundamenta por su parte el estatus de un “obligado”; en el

---

<sup>56</sup> ROBLES PLANAS, Ricardo. *Garantes y Cómplices: La intervención por omisión y en los delitos especiales*. Barcelona: Atelier, 2007, p. 129.

<sup>57</sup> SILVA SÁNCHEZ, Jesús María. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. Barcelona: Atelier, 2005, p. 65. En el mismo sentido: CHOCLAN MONTALVO, José Antonio. *Responsabilidad de Auditores de Cuentas y Asesores Fiscales: Tratamiento penal de la información societaria inveraz*. Barcelona: Bosch, 2003, p. 180 y 181.

<sup>58</sup> ROBLES PLANAS. *Garantes y Cómplices*, p. 131.

<sup>59</sup> GARCÍA CAVERO, Percy. *La Responsabilidad Penal del Administrador de Hecho de la Empresa: Criterios de Imputación*, Barcelona: José María Bosch Editor, 1999, p. 195. En el mismo sentido BACIGALUPO, Enrique. *Derecho Penal Económico*. p. 303; SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, Pablo. “Elemento “Fraude” en los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social” ¿Libertad económica o fraudes punibles? En: María Jesús Silva Sánchez (director). *Riesgos penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económico-empresarial*. Madrid: Marcial Pons, 2003, p. 116.

<sup>60</sup> MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal Económico (Parte Especial)*, p. 343.

<sup>61</sup> JAKOBS, *Derecho (Parte General)*, p. 877 y 878.

HADWA ISSA, Marcelo. “El sujeto en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal”. *Polít. Crim.* n° 3, 2007. A5, p. 1-18.

[<http://www.politicacriminal.cl>]

ejemplo, no fundamentan un “estatus de deudor”, ni siquiera cuando están asistidos de deberes secundarios. La mera cualidad de deudor en el delito fiscal del § 370 AO, como deber de declaración y pago, no convierte al delito en delito especial. Un estatus sólo se alcanza cuando el deber sancionado jurídico-penalmente forma parte de un haz de relaciones institucionalmente aseguradas (funcionario, padre, madre, tutor, la persona en quien se deposita la confianza, etc.), o bien integra un institución (el testigo, en los delitos de testimonio, como cooperador con la Administración de Justicia, obligado en virtud de reglamentos internos; el auxiliar en el § 203.3. StGB)”.

Otros argumentos, dados en contra de la tesis que considera a los delitos fiscales como delitos de infracción de deber los da Choclan Montalvo,<sup>62</sup> quien apunta que:

“El delito Fiscal, aunque es un delito especial, el elemento objetivo de la autoría no es personalísimo, y cabe su delegación, el acceso a la posición del obligado tributario con relación al bien jurídico por parte de terceros. Por el contrario, los delitos especiales que consisten en la infracción de un deber incorporan elementos personales de autoría no accesibles al dominio de un extraño y respecto de los cuales no cabe la delegación, la actuación a nombre de otro”.

Una posición intermedia es la sostenida por Silva Sánchez,<sup>63</sup> quien entiende que el delito fiscal es un delito de especial de infracción de deber con elementos de dominio, anotando que el tipo delictivo se constituye, por la conjunción de actos concretos de organización, la infracción de deberes tributarios y la producción de perjuicio. En este sentido sería uno de los delitos especiales en los que, a la organización se le suma efectivamente la infracción de un deber institucional, comprendiendo, por tanto ambas dimensiones.

## 7. Toma postura

Sin entrar en las atendibles objeciones desde el punto de vista del principio de legalidad que presenta la teoría del delito de infracción de deber,<sup>64</sup> diremos no obstante, que no creemos que los delitos tributarios en general pertenezcan a dicha categoría de delitos, ello por cuanto, el deber de carácter extrapenal que pesa sobre el obligado tributario accesorio, no representa una vinculación de la esfera individual de éste con la constituida por la Hacienda Pública, dado que dicho deber no lo vincula con la ella de forma personalísima,

---

<sup>62</sup> CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio. *Responsabilidad de Auditores de Cuentas y Asesores Fiscales, Tratamiento penal de la información societaria inveraz*. Barcelona: Bosch, 2003, p. 173. En contra se pronuncia García Cavero, quien señala que: “La posibilidad de delegar el deber especial en otra persona resulta posible, ya que la actual complejidad social limita la capacidad de cumplir personalmente en todo momento con todas las competencias institucionales...” “...en determinados casos determinados deberes no son delegables. Si los deberes especiales pueden ser cumplidos por terceras personas, podrá presentarse una actuación en lugar de otro que permita una responsabilidad penal del que no es titular originario del deber institucional. Pero la atribución de responsabilidad en el actuar en lugar de otro no se fundamenta en el dominio del hecho, sino en la traslación al *extraneus* de un deber institucional de un *intraneus*”. GARCÍA CAVERO, *El Actuar en lugar de otro*, p. 69 y 70. En el mismo sentido PONT CLEMENTE, Joan-Francesc. Responsabilidad penal del asesor fiscal. Incidencia de la normativa relativa al blanqueo de capitales, Madrid: *Temas Tributarios de Actualidad*. Madrid: n° 30, diciembre de 2004, p. 86.

<sup>63</sup> SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, p. 71.

<sup>64</sup> Véase MUÑOZ CONDE, Francisco, en la presentación del libro: *Política Criminal y Sistema del Derecho Penal*. ROXIN, Claus. Barcelona: Bosch, 1972, p. 11 y ss. y ROBLES PLANAS, *Participación*, p. 229 y ss.



HADWA ISSA, Marcelo. “El sujeto en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal”. *Polít. Crim.* n° 3, 2007. A5, p. 1-18.

[<http://www.politicacriminal.cl>]

institucionalizada y diferente de la que posee cualquier sujeto –rol general-. No existe por tanto, un estatus especial del que se deriven un haz de deberes institucionalizados. Por consiguiente, no estamos en presencia de un rol especial, que imponga al obligado tributario accesorio la promoción y cuidado solidario del bien o de la institución –Hacienda Pública-. Aún más, todas las personas, son por imperativo constitucional potenciales obligados tributarios, poseyendo además todas ellas la calidad de contribuyentes. Así el principio constitucional que consagra la igualdad tributaria,<sup>65</sup> nos dice que todo ciudadano posee el deber de contribuir a las cargas públicas, de lo cual fluye que estamos en presencia de un mandato general que incumbe a toda persona.

Cabe agregar, que si bien sobre el sujeto activo de los delitos tributarios –obligado tributario accesorio- pesan obligaciones que le impone la ley tributaria, como son las de declarar, llevar contabilidad, emitir facturas etc., tampoco ello es suficiente para entender al delito fiscal en un delito de infracción de deber o un delito especial de deber. En efecto, existen muchos tipos penales, en los cuales el sujeto activo posee un determinado deber, sin embargo no por ello se transforman per se en delitos de infracción de deber o delitos especiales de deber. A modo de ejemplo, podemos señalar los delitos de desacato, depositario alzado y de hurto de hallazgo, delitos en que a pesar de que el sujeto activo posee un determinado deber: cumplir la resolución judicial, hacer entrega del bien y devolver la cosa encontrada respectivamente, son delitos en los cuales el sujeto activo no se encuentra vinculado institucionalmente, ni posee un rol especial dentro de la sociedad que los obligue a contribuir en forma positiva y solidaria hacia una institución determinada, en forma diferente al resto de las personas.

Otro aspecto importante que debe ser mencionado, es que tanto el deber de contribuir a las cargas públicas, como el deber de contribuir con el sistema de recaudación fiscal, no son deberes exclusivos del obligado tributario, sino que de todas las personas en general. Así por ejemplo el denominado Impuesto al Valor Agregado, establecido por el Decreto Ley 825 de 1976, es un tributo de retención y recargo, lo que significa que la carga económica del impuesto es de cargo del consumidor,<sup>66</sup> siendo el deber del obligado tributario, retenerlo, comunicarlo y traspasarlo a Hacienda. Los ejemplos se multiplican, así por ejemplo en el denominado Impuesto a la Renta Decreto Ley 824 de 1974, cuando el pago es de cargo de un contribuyente sociedad, el correspondiente obligado tributario sólo tiene el deber de declarar, liquidar y traspasar los fondos, por lo que tampoco pesa sobre él el deber de contribuir.

---

<sup>65</sup> El artículo 19 número 20 de la Constitución Política de la República dispone: La Constitución asegura a todas las personas: n° 20: “La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas”.

<sup>66</sup> Sobre el consumidor, en este caso, también pesa el deber de exigir el otorgamiento de los documentos tributarios, que dan cuenta de la operación afecta al Impuesto a las Ventas o Servicios, -la factura o boleta-, y de retirarla del local comercial o establecimiento del emisor, bajo sanción de ser multado en caso de omitir dicho comportamiento, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 97 n° 19 del Código Tributario. Es decir, también sobre el consumidor pesa la obligación de contribuir para que el sistema de recaudación fiscal opere correctamente.

HADWA ISSA, Marcelo. “El sujeto en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal”. *Polít. Crim.* n° 3, 2007. A5, p. 1-18.

[<http://www.politicacriminal.cl>]

Es por lo anterior, que nos inclinamos por la tesis que considera los delitos tributarios, como delitos de posición.<sup>67</sup> Añadiendo no obstante, que respecto a nuestra legislación en particular, ello debe ser matizado, desde el momento en que en ésta los delitos tributarios no pueden ser cometidos a título de autor por quien no posea la calidad obligado tributario accesorio, ello por disposición expresa del artículo 99 del Código Tributario. Por consiguiente, en nuestro ordenamiento jurídico, si un sujeto de entrada ajeno a esa posición –obligado tributario accesorio- de dominio social típico, accede a ella controlándola, sólo traería como consecuencia que dicho sujeto, quedaría impune, dado que el artículo 99 del Código Tributario expresamente restringe el círculo de posibles autores a los obligados tributarios accesorios; salvo claro, que pueda responder como partícipe.

Finalmente, debemos agregar que la consecuencia más importante que surge de considerar los delitos tributarios como delitos de posición desde el punto de vista de la participación criminal, es obvia, el partícipe debe ser sancionado, y serlo además, tomando como base el mismo marco penal que el autor del delito, por lo que no sería lógico recurrir a algún tipo de atenuación especial -si la hubiere- con miras a evitar una colisión con el principio de proporcionalidad.

---

<sup>67</sup> Postura sostenida por Robles Planas, quien anota: “...el delito fiscal es un delito de posición, (al contrario de cómo lo viene interpretando el Tribunal Supremo) si se tiene en cuenta que lo descrito no es un “elemento personal”, sino la situación que da lugar a la lesión relevante a la Hacienda Pública. ROBLES PLANAS, *Garantes y cómplices*, p. 130.