

**Recensión: Van Weezel, Alex, *Delitos Tributarios*.
Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2007, 206 páginas**

Luis Ortiz Quiroga
Doctor en Derecho, Profesor Titular de Derecho Penal de la Universidad de Chile
lortizq@pugaortiz.cl

El libro *Delitos Tributarios* del profesor Alex van Weezel, prolijamente editado por Editorial Jurídica de Chile, aborda un tema de perenne interés, de creciente actualidad en toda sociedad jurídicamente organizada y de gran importancia práctica.

La obra está dedicada principalmente, según las palabras preliminares del autor, a los abogados, jueces, defensores, fiscales y funcionarios del Servicio de Impuestos Internos que ejercen en materias vinculadas al derecho penal tributario. Sin embargo, una vez leído el libro en su integridad, o bien después de consultarlo sobre un tópico específico, se comprueba que, dada la profundidad y rigor del discurso y la solidez y soltura en el manejo de los conceptos más complejos del derecho penal, éste será con seguridad objeto de ávida lectura por parte de académicos y especialistas.

El trabajo del profesor *van Weezel* no es un estudio dogmático pormenorizado de los delitos previstos en el Código Tributario, desde el punto de vista de su estructura típica y demás elementos; no es un estudio sobre la justificación del Estado para percibir impuestos, tributos y gravámenes y, merced a ellos, cumplir con la carga de satisfacer necesidades públicas de defensa, salud, vivienda, seguridad, infraestructura vial y otros; ni un escrito con razones para combatir con estrictez el fraude fiscal, aunque en la estructura y fundamentación de su pensamiento fluye más de alguna concesión a favor de planteamientos fiscalistas; tampoco es un ensayo de política criminal respecto de la infracción tributaria. Se trata, en cambio, de una estricta investigación dogmática de la infracción penal tributaria de acuerdo a los principios y regulaciones de la teoría general del delito.

La obra está dividida en tres grandes capítulos. En el primero de ellos, intitulado "Introducción", luego de breves menciones a la potestad tributaria y punitiva y a lo que denomina "Estado impositivo", el autor se hace cargo de dos temas esenciales: el bien jurídico afectado en los delitos tributarios y las bases del sistema penal tributario. Entre el modelo que fundamenta la protección penal en el daño económico que produce al Fisco la evasión –"modelo patrimonialista"– y aquel que pone énfasis en la infracción a un deber positivo de contribución al mantenimiento del orden económico estatal, que el autor denomina "modelo institucionalista", se inclina, no obstante reconocer que nuestro sistema parecería de alguna manera combinar estas dos posiciones, a favor de la primera, reputando los delitos tributarios, básicamente, como

atentados contra la Hacienda Pública. La adopción de este predicamento conlleva variadas e importantes consecuencias: cualquier persona puede afectar con su conducta los intereses fiscales, lo que implica que el delito tributario sería un delito común y no restringido solamente a quienes tienen el deber jurídico de contribución impositiva. Además, se agrega, tratándose de un bien jurídico disponible –en último término, la propiedad– se hace coherente la procedencia de los acuerdos reparatorios.

A nuestro juicio, conspira contra un sistema de esta especie, sin embargo, el hecho –expresamente reconocido por el autor– de que la mayoría de los delitos tributarios previstos en el Código del ramo con simples delitos de peligro y no de daño, salvo excepciones, puesto que la ausencia de un perjuicio real y efectivo para el erario fiscal, no siendo óbice para la consumación de delitos de esta especie, los aleja de la tesis patrimonialista acercándolos a comportamientos de desobediencia, expresamente castigados como infracciones a un deber personal que deriva de las actividades desarrolladas por el contribuyente deudor. Decae un tanto la fuerza con que se afecta patrimonialmente la Hacienda Pública cuando, según se reconoce, la mayoría de los tipos conllevan responsabilidad penal por la simple creación de un riesgo o peligro al bien jurídico.

En relación al segundo punto, relativo a las bases del sistema penal tributario, se subraya la naturaleza accesoria de éste y la forma coherente como se dividen los poderes, por un lado el de la Administración, representada por el Servicio de Impuestos Internos a quien compete la interpretación de la ley y la definición de la existencia y alcance de las obligaciones tributarias (rol de la Administración) y por otra la tipificación estrictamente penal para cada caso concreto en relación al cumplimiento de las exigencias del tipo, del injusto, de la culpabilidad, entre otras, que corresponde al rol juez.

El capítulo segundo, bajo el título “Aspectos Sustantivos”, constituye la parte más enjundiosa y señera del libro. En él se tratan sucesivamente temas centrales que dicen relación con las cuestiones más relevantes y polémicas que presenta la dogmática del delito tributario. En el análisis de las figuras respectivas, se distingue entre aquellas que se caracterizan por la realización de maquinaciones fraudulentas, aquellas que se manifiestan en el quebrantamiento de medidas conservativas y sanciones, las que consisten en una actividad económica informal y, por último, aquellas consistentes en abuso de franquicias y beneficios tributarios. Continúa el libro, en lo que es un verdadero modelo de rigor y síntesis al mismo tiempo, con los requisitos y características del delito tributario propiamente tal. Aquí se examinan las formas conductuales activas y omisivas que describe la ley, el tipo objetivo y subjetivo y la problemática del error y su tratamiento específico en el Código Tributario. En relación al tipo objetivo se distinguen aquellos tipos de mera actividad, en los que no se requiere un resultado –constitutivos de la regla general– de los casos en los cuales la ley exige concurrencia de un perjuicio para satisfacer el tipo (art. 97 N° 4 inciso 3° del Código Tributario) Además, entre otros temas, se estudian las fórmulas de extensión de la punibilidad y la interpretación de las cláusulas analógicas y expresiones genéricas. Finalmente, se hace cargo de la especialísima regulación que contiene el Código Tributario respecto de la reiteración. Se podrá estar o no de acuerdo con el autor en su aporte acerca de la interpretación y alcance del art. 112 del Código Tributario, con consecuencias de gran significación y que se alejan de la mayor parte de las sentencias que se han ocupado de la reiteración y sus efectos, pero no podrá negarse la lógica y coherencia de su argumentación.

En relación al tipo subjetivo se desarrollan las nociones de dolo y malicia, por una parte, y de los ánimos o tendencias, por otra.

Este apartado ha resultado especialmente gratificante para quien suscribe esta reseña al comprobar coincidencias de pensamiento con el autor en cuestiones tan polémicas como la del contenido del dolo. La revolución *welzeliana*, a contar aproximadamente de la mitad del siglo pasado, y su fuerte influjo en la literatura alemana y de muchos otros países, ha generado un consenso mayoritario en el nuestro en el sentido de reputar el dolo como el conocimiento de los elementos objetivos del tipo acompañado de la voluntad de realizarlos, sin que forme parte de él el conocimiento de la significación antijurídica de la conducta a través de la conciencia de que lo que se hace es contrario a la ley. Somos pocos los profesores que no nos hemos dejado arrastrar por la doctrina alemana, a lo menos en esta parte, enseñando el dolo en la culpabilidad y no en el tipo, tema persistentemente discutido, cumpliendo con ello lo que el texto de nuestra ley señala al identificar el dolo con la malicia, lo que es lo mismo que exigir, para castigar a una persona a título de dolo, que se acredite no sólo que conocía la situación fáctica en que actuó, sino también que quiso hacer lo que hizo a sabiendas de que estaba prohibido por el derecho. Pareciera que nuestro autor, por vertientes distintas, coincide en parte con este planteamiento, pues defiende un concepto adscriptivo del dolo que evidencia a través de un fallo, que cita en detalle, donde se enumeran las distintas circunstancias que el tribunal ha tomado en consideración. Todas ellas son claros indicadores de conocimiento del injusto por parte del autor, que llevaron a calificar como doloso el comportamiento del contribuyente al omitir facturas en la declaración al Impuesto al Valor Agregado.

En materia de antijuridicidad, trata de los problemas que plantean las denominadas “conductas neutrales”, donde se inclina por resolverlos no según el aspecto meramente subjetivo de los intervinientes, sino según la interpretación del tipo penal, esto es, en el nivel de imputación objetiva, proponiendo su castigo, no obstante ser en principio inocuas, sólo en caso que ellas se adapten especialmente al hecho delictivo o, en caso de transacciones que suponen razonablemente que los objetos entregados serán utilizados en la preparación de hechos delictivos, al no observarse ciertas disposiciones y cautelas reguladas por la ley.

En el apartado sobre la culpabilidad se hace un interesantísimo excursus sobre la capacidad penal de las personas jurídicas. El autor, un tanto de pasada, sienta las bases de su concepción del significado y fin de la pena estatal fuertemente influenciado, según él mismo reconoce, por el pensamiento de Hegel.

En el capítulo siguiente se trata de la punibilidad del delito tributario, con especial mención de las circunstancias atenuantes y agravantes previstas en el art. 111 del Código Tributario y con un ajustado análisis interpretativo del art. 97 N° 4 inciso 4°, que castiga con la pena mayor asignada al delito más grave si, para cometer los delitos previstos en los incisos anteriores, se hubiere hecho uso malicioso de facturas u otros documentos falsos, fraudulentos o adulterados. Con ocasión de este análisis se formula una fina y justa distinción entre aquellos casos en que deberá castigarse de acuerdo a la regla del concurso ideal propiamente tal, del concurso ideal impropio o bien, como un concurso real.

En el capítulo de autoría y participación, el autor se muestra como un firme partidario de considerar el delito tributario como delito común, susceptible de ser cometido por cualquier persona sin necesidad de tener la calidad de contribuyente, tema controvertido y en el que personalmente, en una posición un tanto solitaria, aunque acompañada de jurisprudencia significativa, me inclino por la tesis contraria con consecuencias especialmente en materia de

comunicabilidad. El profesor van Weezel reconoce sin embargo, que los delitos más importantes y con mayor incidencia práctica de la enumeración que hace el art. 97, son delitos con sujeto activo cualificado o especial, en los que se infringe una obligación tributaria específica, que deriva de la calidad que ostenta el sujeto activo como contribuyente de un impuesto determinado. Así ocurre con el art. 97 N° 4 inciso 1°, que se refiere a la falsedad de balances o inventarios y a la omisión de asientos relevantes en la contabilidad; con el art. 97 N° 10, respecto de la obligación de emitir boletas que afecta a los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado; con el art. 97 N° 4 y N° 5, relativo a las obligaciones de presentar declaraciones oportunas y completas; situación que también se da en el caso del art. 97 N° 24.

Sobre las responsabilidades al interior de la empresa, trata con atención aquellas que corresponden a los directivos de las mismas, especialmente en relación a lo dispuesto en el art. 99 del Código Tributario, que señala que por las personas jurídicas responden los gerentes y administradores.

El capítulo sobre el derecho penal tributario sustantivo termina con breves, pero importantes apartados sobre iter criminis –donde se destaca el desistimiento de la tentativa, la autodenuncia y los actos preparatorios especialmente penados en el Código Tributario– y sobre concursos, especialmente en torno a los problemas interpretativos que plantea la larga enumeración del art. 97 N° 4, que contiene diversas conductas que en la mayoría de los casos el contribuyente infractor lleva a cabo de manera plural, dándose acertadas pautas para distinguir aquellos en que se da un simple concurso aparente de leyes penales, y por consiguiente un solo delito, de otros en los que existe concurso real, ilustrándose lo expuesto con precedentes jurisprudenciales.

La última parte de la obra dice relación con los aspectos procesales relativos a la investigación y sanción del delito tributario. Debemos hacer presente que por primera vez se hace un estudio sistemático, desde el punto de vista del procedimiento, de los problemas más agudos que plantea la investigación del delito tributario. En él se hace un examen acotado de aquellos que pueden plantearse en el procedimiento ordinario, en la etapa de investigación, y en la preparación del juicio oral.

En el párrafo intitulado “Administración y Jurisdicción”, se formula con sólida argumentación una crítica al planteamiento abiertamente mayoritario de nuestra jurisprudencia que ha declarado la inconstitucionalidad de la delegación de atribuciones del Director Regional, entre otros interesantísimos temas.

En suma, estamos frente a un libro que, aunque breve en su extensión en páginas, es portador de una riqueza conceptual y creativa de calidad excepcional. Lejos de las obras exegéticas que se habían escrito hasta la fecha en relación a los delitos tributarios, el trabajo del profesor van Weezel apunta y desarrolla los aspectos sustantivos y de procedimiento medulares, marcando los temas y problemas que, simplemente, no han sido resueltos a la fecha de manera adecuada, o bien, que son objeto de viva polémica y respecto de todos los cuales se reflexiona y concluye con propiedad y sentido jurídico.

El libro que hoy se presenta no es sino la concreción de una larga labor, de muchas lecturas y reflexiones, de una tarea de investigación bibliográfica y jurisprudencial completa y actualizada.

El rigor de los estudios de derecho y filosofía del autor llevados a cabo en Alemania bajo la dirección del profesor Günther Jakobs –donde obtuvo el grado académico de doctor en derecho en la Universidad de Bonn– junto con su talento natural, permiten explicarse el dominio de temas tan profundos y trascendentes como los relativos a los fundamentos del derecho, la finalidad de la pena y los límites de la potestad punitiva del Estado que deben imperar en un Estado de Derecho. Los estudios en el extranjero del profesor van Weezel no han significado que pierda de vista la realidad dogmática chilena y sus tradiciones, las que considera en su argumentación. Esta perspectiva no siempre se ha dado en quienes han perfeccionado sus estudios en países de gran desarrollo, pero con una cultura y costumbres diferentes, que en ocasiones han tratado de subordinar nuestra realidad dogmática a otros sistemas que, aunque dotados de un gran rigor lógico, no se avienen a la ley chilena ni a nuestra tradición y cultura. Con esta actitud, el autor honra lo que decía Binding cuando señalaba que no hay teoría alguna que merezca ser tomada en consideración, por perfectos que sean sus fundamentos y desarrollos dialécticos, si no sirve de modo inmediato para desentrañar el recto sentido de un precepto de ley y aplicarlo adecuadamente.

Y esto es lo que ha hecho el profesor van Weezel en relación a los delitos tributarios en la legislación chilena, con rigor e inteligencia.