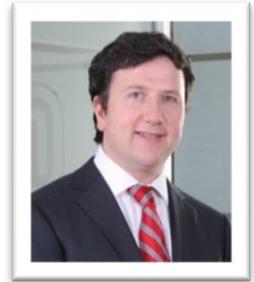


## LA DESPENALIZACIÓN DE LA SIMULACIÓN POR LA LEY N° 20.780 *SHAM DECRIMINALIZATION OF THE ACT 20,780*

### **Gonzalo Vergara Quezada**

Gerente en PWC Consultores, Auditores y Cía. Ltda.  
Máster en Derecho con Mención en Derecho Tributario PUC  
Abogado, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso  
gavergara@uc.cl



**Resumen:** El artículo analiza los efectos de la normativa antielusiva general de la Ley N° 20.780 sobre las conductas que estaban previamente tipificadas como los delitos tributarios en el artículo 97 N° 4 del Código Tributario chileno.

**Palabras claves:** Simulación, delitos tributarios, evasión, elusión tributaria.

**Abstract:** *The article analyzes the effects of the general anti-avoidance rule of the Act 20,780 over behaviours previously described as tax crimes by the article 97 number 4 of the Chilean Tax Code.*

**Keywords:** *Sham, simulation, tax crimes, evasion, tax avoidance.*

### **1.- INTRODUCCIÓN**

En nuestro derecho la simulación era una infracción directa de la ley penal tributaria, es decir, constituía una contravención a la letra de la ley, porque dicha conducta estaba tipificada en el artículo 97 N° 4 del Código Tributario. Por ello es necesario determinar cuál es el efecto de volver a describir la misma conducta, dejando esta vez sin castigo

al autor y estableciendo una sanción menos gravosa para el coautor, que era la calidad que le habría correspondido al asesor, es decir, a quien diseña o planifica simular un acto.

El efecto jurídico de esta acción del Congreso debe ser determinado utilizando los principios que informan nuestro sistema jurídico en materia penal, los que parecen tener dos consecuencias necesarias respecto de la simulación como conducta típica del artículo 97 N° 4 del Código Tributario: Se despenaliza la conducta del autor y se establece una sanción menos gravosa para el coautor.

En dos estudios anteriores, que fueron publicados en esta revista,<sup>1</sup> quedó pendiente analizar el efecto de la nueva normativa antielusiva general sobre los delitos tributarios. En las siguientes líneas se intenta llenar aquel vacío. Es necesario advertir al lector que nos adentraremos en instituciones y principios del derecho penal, rama jurídica que no hemos abordado en esta sede, pero que ahora resulta indispensable para poder ir avanzando en el estudio de la nueva normativa antielusiva general.

Entonces, analizaremos en detalle un efecto de la Ley N° 20.780 que puede ser considerado un error, porque parece ser altamente improbable que se deseara que esto ocurriera. Sin embargo, como veremos al analizar los principios constitucionales llamados a determinar los efectos de los actos del legislador, no parece ser plausible un resultado diverso que la despenalización de la simulación.

Así, todo indica que este error requiere una corrección legal, debido a que afecta principios fundamentales de nuestro derecho tributario, penal y constitucional, y la despenalización de la simulación que tiene efectos tributarios no parece ser deseable, pero son aún menos deseables las posibles soluciones alternativas, como veremos.

Desde una perspectiva doctrinal, la elusión es una violación indirecta de la ley impositiva,<sup>2</sup> es decir, la elusión tributaria es una infracción a los propósitos de la regulación legal, pero no a su letra. A lo dicho se agrega que la contradicción con el propósito de la ley es la esencia de la definición del término elusión (*avoidance*) de la

---

<sup>1</sup>En los números 12 y 14.

<sup>2</sup>KRUSE, Wilhelm. "El ahorro de impuesto, la elusión fiscal y la evasión", en: AMATUCCI, Andrea (coord.) Tratado de derecho tributario. Bogotá, Temis, 2001, Tomo II, p. 592-595; UCKMAR, Victor "Los tratados internacionales en materia tributaria", en UCKMAR, Victor (coord.) Curso de derecho tributario internacional. Bogotá, Temis, 2003, Tomo I, pp. 110-114; TAVEIRA T., Heleno. Derecho tributario y derecho privado. Autonomía privada, simulación y elusión tributaria. Madrid, Marcial Pons, 2008, p. 156.

OCDE, organismo al que declaró seguir el Ejecutivo al proponer esta regulación al Congreso.<sup>3</sup> Por lo indicado, si la simulación es ahora elusión, la conclusión necesaria es que la simulación, como ha quedado tras la Ley N° 20.780, no puede seguir siendo una infracción directa de la ley penal tributaria, entre otros motivos que se analizarán más adelante, debido a que en esta materia la ley posterior más beneficiosa deroga a la más gravosa anterior.<sup>4</sup>

Entonces, considerando la necesidad de que las conductas estén tipificadas en la ley para que sean un delito, la simulación no puede ser, al mismo tiempo, elusión y evasión, en este artículo examinaremos si es posible o no sostener con éxito la postura del Servicio de Impuestos Internos, que ha intentado resolver la contradicción antes mencionada (que la simulación es, al mismo tiempo, elusión y evasión), afirmando que la diferencia entre la simulación como evasión y la simulación como elusión, se encontraría en la presencia del dolo o malicia, y en los procedimientos destinados a calificarlas. Para ello revisaremos los principios penales, tributarios y constitucionales involucrados en la materia, y analizaremos las sentencias de nuestros tribunales superiores de justicia.

No es el propósito de estas líneas agotar el tema en discusión, sino que se intentará explicar la contradicción elemental que surge de haber incluido la simulación en la normativa antielusiva general, sin haber tenido en cuenta que ella estaba sancionada penalmente. Además, en esta investigación se tratará de determinar, en conformidad a los principios llamados a informar la materia, cómo se debería resolver esta contradicción.

## **2.- SOBRE LOS ERRORES LEGISLATIVOS**

Es relevante para el estudio de la materia demostrar en este punto que el legislador al modificar las leyes tributarias comete errores importantes. Ello debido al problema hermenéutico que estas equivocaciones provocan, en vista de la tendencia natural del intérprete de tratar de aplicar el aforismo que el legislador no actúa sin un motivo.<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup>Glosario de términos tributarios [en línea] <<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>> [fecha de consulta: 22 de junio de 2015].

<sup>4</sup> Artículo 97 N° 4 del Código Tributario.

<sup>5</sup>Esto puede ser profundizado por el lector en VERGARA Q., Gonzalo. Norma antielusiva general. Santiago, Libromar, pp. 113-132.

Al respecto, el destacado jurista galo F. Géný, refiriéndose a la universalmente admirada codificación civil de su país, decía que la ley es una manifestación imperfecta del derecho inmanente a ella.<sup>6</sup> Esta imperfección, típica de toda obra humana, se presenta en todas las ramas del derecho, pero en el derecho impositivo suele llegar, como veremos, a niveles más profundos. La técnica legislativa fiscal, como se ha destacado, suele ser afectada gravemente por el apuro de los gobiernos por obtener recursos para realizar sus programas, y de la necesidad de lograr acuerdos con las demás fuerzas políticas dentro de esos espacios de tiempo reducidos.<sup>7</sup> Por esto, es común que las leyes impositivas, tanto nacionales como extranjeras, contengan muchos errores.<sup>8</sup>

Tal como antiguamente ocurría en Europa central con el llamado derecho común, que era rico en contradicciones que su jurisprudencia debía resolver,<sup>9</sup> actualmente en nuestro derecho, algunos errores del legislador pueden, hasta cierto punto, ser corregidos por el intérprete de la ley. Esto es así, entre otros motivos, porque las normas de hermenéutica legal del Código Civil permiten utilizar materiales que están fuera del texto de la regla interpretada, con los cuales es posible, dadas ciertas condiciones, establecer su verdadero sentido y alcance, muchas veces oscurecido por una deficiente técnica legislativa en la que no se dice lo que se intentaba comunicar.<sup>10</sup> De esta manera, el intérprete puede ser capaz de lograr que el objetivo buscado por el legislador se cumpla, a pesar de la imperfección de la norma dictada. Veamos algunos ejemplos de lo indicado.

---

<sup>6</sup>GÉNY, François. Método de Interpretación y fuentes en derecho privado positivo. Granada, Comares, 2000.

<sup>7</sup>Mirrlees et al. (2011) LXII-LXVI y 1-3, FELIÚ de O., Olga. “Tributos, ¿por Circulares del SII?”. Diario Financiero, Santiago, Chile, 23 de julio de 2015 [en línea].<<https://www.df.cl/noticias/opinion/columnistas/olga-feliu/tributos-por-circulares-del-sii/2015-07-22/182357.html>> [fecha de consulta: 15 de febrero de 2016].

<sup>8</sup>KRUSE, Heinrich W. Derecho tributario alemán. Madrid, trad. de la 3ª edición alemana de 1973 de Perfecto Yebra Martul-Ortega, Editoriales de Derecho Reunidas, 1978, p. 182, MASSONE P., Pedro. Principios de derecho tributario, 3ª ed., Santiago, Thomson Reuters, 2013, Tomo I pp. 201-204, FLORES D., Gloria y VERGARA Q., Gonzalo. Desafíos en tiempos de reformas tributarias. Fundamentos, objetivos y control, Santiago, Thomson Reuters, 2014, pp. 283-294.

<sup>9</sup>VON SAVIGNY, Friedrich C. Sistema del derecho romano actual, 2º ed. española, Madrid, , trad. Jacinto Mesía y Manuel Poley, F. Góngora y Cía. Tomo I pp. 197-202.

<sup>10</sup>GUZMÁN B., Alejandro. Las reglas del ‘Código Civil’ de Chile sobre interpretación de las leyes, Santiago, LexisNexis, 200, pp. 67 y ss.

Uno de estos errores lo examinamos en otra oportunidad, al tratar la exención del impuesto adicional a los libros electrónicos. Resumiendo lo previamente expuesto, es posible indicar que los libros electrónicos son obras protegidas diferentes de los programas computacionales y, a pesar de ello, el legislador creyó que ambas quedaban comprendidas en una misma definición, a pesar que ella se limitaba a estos últimos. Este error obligó al Servicio de Impuestos Internos a aclarar que, a pesar de no ser mencionados en la ley, los libros electrónicos quedan exentos del impuesto adicional, debido a que la clara intención del legislador era eximirlos. Ello, evidentemente, cumpliendo con los demás requisitos del inciso 1° del art. 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.<sup>11</sup> Es importante destacar que esta interpretación oficial de la norma está conforme con las reglas del Código Civil, las que permiten recurrir a elementos que no quedan incluidos en la ley, pero que pueden ser objetivamente acreditados, develando el verdadero sentido y alcance de una norma imperfecta, que tenía como propósito dejar exentos de impuestos a estos libros.

Otro caso de una corrección de un error legislativo por vía interpretativa, lo encontramos en la instrucción administrativa que invitaba a los contribuyentes a desagregar, dentro del procedimiento de determinación de la renta líquida imponible del impuesto de primera categoría, los gastos pagados que estaban afectos al impuesto del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, para “preservar la calidad de único”<sup>12</sup> del tributo de aquel artículo. Más tarde, las leyes N° 20.630 y N° 20.780 modificaron este tratamiento, pero mantuvieron el mismo efecto que se había logrado antes mediante una interpretación administrativa contenida en una circular.

A pesar de lo dicho, existen otros errores que, sea por su gravedad o porque involucran principios fundamentales de nuestro derecho, requieren que el legislador se haga cargo de enmendarlos. Lo dicho es fácil de probar en materia impositiva. De hecho, basta con recordar algunos casos de errores legislativos que debieron ser corregidos de la misma forma que fueron cometidos. A continuación, los pasamos a examinar.

El primer caso que podemos mencionar, es el de la Ley N° 19.801, que rectificó el antiguo artículo 18 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, porque el legislador de la Ley N° 19.768 había olvidado, nada más ni nada menos, la diferencia entre un ingreso

---

<sup>11</sup>FLORES D., Gloria y VERGARA Q., Gonzalo. Desafíos en tiempos de reformas tributarias. Fundamentos, objetivos y control, Santiago, Thomson Reuters, 2014, pp. 294-301.

<sup>12</sup>SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 37 del 25 de septiembre de 1995, Capítulo III título B letra d). [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1995/37.htm>> [consulta: julio de 2016].

no renta y un ingreso exento,<sup>13</sup> cuando se implementó la nueva tributación de las ganancias de capital de la enajenación de acciones con presencia bursátil, lo que llevó a la primera ley mencionada a agregar en aquel artículo que la renta obtenida no se gravará “ni se declarará”.

En otro caso, la Ley N° 18.489 corrigió algunas de las falencias de la Ley N° 18.293, entre las que podemos destacar un olvido procedimental. En los hechos, esta última ley estableció la posibilidad de rebajar las llamadas pérdidas de arrastre, sin tope de tiempo, de las utilidades futuras, sean del negocio respectivo o provenientes de dividendos, retiros y reinversiones de otras empresas, pero no reguló cómo se devolverían estos tributos previamente pagados, por lo que el legislador de la Ley N° 18.489 se vio en la obligación de corregir esa falla.

Lo propio ha hecho la Ley N° 20.899 con algunos de los errores de la Ley N° 20.780, como por ejemplo, no haber dispuesto la suspensión de la prescripción de la acción para aplicar la multa a los asesores. Este error requería una corrección legal, considerando que la interpretación administrativa<sup>14</sup> es inoponible a los tribunales.<sup>15</sup> Si bien volveremos más adelante sobre esto, es posible adelantar que el origen del problema es que la Ley N° 20.780 creó un sistema procedimental, que podríamos llamar híbrido, a falta de un mejor término,<sup>16</sup> en el que la multa es aplicada por la administración fiscal, y no por el juez. El adjetivo utilizado obedece a que la participación en la conducta sancionada por la administración se determina en un procedimiento judicial, que precede a la aplicación de la multa administrativa. Por lo mismo, no existían normas para integrar esta peculiar regulación, considerando que en nuestro derecho, la multa es impuesta por un juez, o es aplicada por la administración. En este último caso, el juez controla el acto administrativo sancionatorio al conocer del contencioso-administrativo. Por lo dicho, esta superposición de sistemas, excluyentes

---

<sup>13</sup>A diferencia de los ingresos no renta, los ingresos exentos de impuestos son considerados para determinar la tasa progresiva del impuesto global complementario, tal como lo dispone el artículo 54 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

<sup>14</sup> El Servicio de Impuestos Internos sostuvo que la acción para aplicar la multa se interrumpía por la interposición de la acción para establecer la participación de los asesores, para lo que recurría al artículo 2518 del Código Civil. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 65 del 23 de julio de 2015, Capítulo IX N° 6 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2015/circu65.pdf>> [consulta: julio de 2016]

<sup>15</sup>*Inversiones Las Cruces Limitada con SII* (2015) considerando segundo sentencia de reemplazo.

<sup>16</sup> Realmente es el producto de elementos de distinta naturaleza.

entre sí, hacía casi imposible la integración del derecho común, por ejemplo, para establecer la interrupción o la suspensión de la prescripción, si consideramos que tanto el procedimiento judicial como el administrativo presuponen que la multa será impuesta por quien conoce del procedimiento, no por un tercero.

De esta forma, en las siguientes páginas serán expuestos los argumentos que permiten sostener que fue un error del legislador el haber derogado tácitamente parte del artículo 97 N° 4 del Código Tributario, el que debe ser corregido legalmente, considerando los importantes principios y reglas del derecho penal y constitucional que se ven involucrados en esta materia.

### 3.- LA SIMULACIÓN

Debemos comenzar estableciendo qué se entiende en nuestro derecho por simulación, de manera de delimitar el fenómeno estudiado.

Si bien en nuestro medio importantes académicos dedicados al estudio del derecho civil habían abordado diferentes aspectos de la simulación al explicar el acto jurídico y las declaraciones de voluntad,<sup>17</sup> es en el trabajo del destacado abogado Raúl Diez Duarte dónde encontramos un tratamiento integral de la institución frente a nuestro Código Civil. Por lo mismo, la obra de aquel autor llegó a ser un referente obligado para estudiar esta materia en nuestro país. Diez Duarte presentó en 1944 su memoria de prueba precisamente respecto de esta materia, basándose sobre la obra del destacado jurista italiano Francisco Ferrara,<sup>18</sup> quien es, a su vez, el autor del libro *La simulación de los negocios jurídicos*,<sup>19</sup> cuya primera edición en español se publicó en 1926. En ella Ferrara desarrolla la institución desde una perspectiva que intenta encontrar un punto mesurado frente a las teorías voluntaristas francesas y

---

<sup>17</sup> Por ejemplo CLARO S., Luis. Derecho civil chileno y comparado, 1ª ed., Santiago, Nascimento Tomo undécimo, 1937, pp. 121-127, PESCIO V., Victorio. Manual de derecho civil, Tomo II, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1948, pp. 250-276, LEÓN H., Avelino. La voluntad y la capacidad en los actos jurídicos, 1ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1952, pp. 151-170, VIAL DEL RÍO. Teoría general del acto jurídico, 5ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2006, pp. 139-154, etc.

<sup>18</sup> Como lo hace ver el profesor Eduardo Novoa Monreal en el prólogo de la obra. DIEZ D., Raúl. La simulación de contrato en el Código Civil chileno, 2ª ed., Santiago, Fallos del Mes, 1982, p. 6.

<sup>19</sup> La primera edición italiana data de 1900.

declaracionistas alemanas en conflicto en aquella época.<sup>20</sup> Volviendo a Diez Duarte, en 1957 su memoria de prueba se convertirá en la obra *La simulación de contrato en el Código Civil chileno*, cuya segunda edición de 1982 dará cuenta de la madurez de la institución de la simulación en nuestro medio, en la que ciertamente influyó el trabajo de Diez Duarte.

En lo que resulta relevante del estudio de la simulación en el derecho chileno, para efectos de determinar sus efectos tributarios, podemos mencionar que hace bastante tiempo nuestros autores han llegado a un consenso sobre algunos puntos esenciales de la institución, entre ellos, la definición de la simulación.

Así lo dicho, es posible constatar que la mayoría de los juristas nacionales entiende que, en consideración de las reglas del Código Civil chileno y de los principios que informan a nuestro derecho, la simulación es una declaración de voluntad de contenido no real, emitida conscientemente por las partes, con la finalidad de engañar a terceros, para producir la apariencia de un acto que no existe o es diverso del real.<sup>21</sup> Esta definición coincide, a grandes rasgos, con las características esenciales de la institución comentada que nos entregó Ferrara.<sup>22</sup>

Lo anterior es relevante por dos motivos. El primero es que la propia administración fiscal recurrió a la definición de Ferrara en su instrucción sobre la nueva regulación antielusiva general, por lo que no cabe lugar a dudas que estamos hablando de la misma institución jurídica.<sup>23</sup> El segundo motivo que vuelve importante lo indicado, es que esto descarta la aplicación a la normativa nacional antielusiva general de teorías que podríamos calificar frente a nuestro derecho vigente como *de lege ferenda*,<sup>24</sup> que

---

<sup>20</sup>FERRARA, Francesco. *La simulación de los negocios jurídicos*, 3ª ed., Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1953, pp. 2-40.

<sup>21</sup>DIEZ D., Raúl. *La simulación de contrato en el Código Civil chileno*, 2ª ed., Santiago, Fallos del Mes, 1982, pp. 60-64, NIÑO T., Eduardo. *La simulación*. *Revista de Derecho* 14, 1991, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, p. 74, ALESSANDRI R., Arturo, SOMARRIVA U., Manuel, VODANOVIC H., Antonio. *Tratado de derecho civil*, 7ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2011, pp. 360-361, ABELIUK M., René. *Las obligaciones*, Tomo I, 6ª ed., Santiago, LegalPublishing/Thomson Reuters, 2014, p. 185, etc.

<sup>22</sup>FERRARA, Francesco. *La simulación de los negocios jurídicos*, 3ª ed., Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1953, pp. 41-50.

<sup>23</sup>SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 65 del 23 de julio de 2015 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2015/circu65.pdf>> [consulta: julio de 2016], p. 14.

<sup>24</sup> Es decir, no es derecho vigente, sino el derecho que desearía estuviera vigente un autor determinado.

se construyen a partir de conceptos jurídicos que expresamente rechazan la definición de Ferrara,<sup>25</sup> que como hemos visto, es la que de mejor manera se ajusta a nuestro ordenamiento jurídico.

Igualmente, los autores concuerdan en que la simulación puede ser lícita o puede ser ilícita, dependiendo de la intención de causar un perjuicio a un tercero.<sup>26</sup> Cuando la simulación no es lícita, ella puede llegar a ser un ilícito penal en la medida que se presenten los elementos del respectivo hecho punible. Así, por ejemplo, si se otorgan contratos simulados en perjuicio de los acreedores, como lo dispone el inciso 2° del artículo 466 del Código Penal, o se otorga un contrato simulado, simplemente, en perjuicio de otro, como lo exige el más genérico N° 2 del artículo 471 del mismo código,<sup>27</sup> estaremos frente a un acto sancionado penalmente.

En Chile, los tribunales superiores de justicia concuerdan con nuestros principales autores respecto de la definición de simulación y de la posibilidad que ella sea lícita o ilícita.<sup>28</sup>

#### **4.- SIMULACIÓN, DELITO TRIBUTARIO Y ELUSIÓN**

La simulación tuvo el privilegio de estar involucrada en el primer caso registrado de elusión en nuestra historia. Resulta que los primeros habitantes españoles de la ciudad de Santiago eludían el pago del diezmo, que durante la colonia era un tributo

---

<sup>25</sup>TAVEIRA T., Heleno. Derecho tributario y derecho privado. Autonomía privada, simulación y elusión tributaria. Madrid, Marcial Pons, 2008, pp. 239-269.

<sup>26</sup>DIEZ D., Raúl. La simulación de contrato en el Código Civil chileno, 2ª ed., Santiago, Fallos del Mes, 1982, pp. 101-107, NIÑO T., Eduardo. La simulación. Revista de Derecho 14, 1991, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, pp. 79-80, ALESSANDRI R., Arturo, SOMARRIVA U., Manuel, VODANOVIC H., Antonio. Tratado de derecho civil, 7ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2011, pp. 362, ABELIUK M., René. Las obligaciones, Tomo I, 6ª ed., Santiago, LegalPublishing/Thomson Reuters, 2014, pp. 185-186.

<sup>27</sup> Una diferencia importante de estos delitos con los delitos tributarios es que ellos tienen una condición objetiva de punibilidad, a saber, que el perjuicio patrimonial ocurra. POLITOFF L., Sergio, MATUS A., Jean P., RAMÍREZ G., María C. Lecciones de derecho penal chileno. Parte especial, 2ª ed. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2014, pp. 462-463.

<sup>28</sup>Claudia González Barrientos con Henry Gamboa Bahamondes (2011), Castle Gold Investment Corp con Inmobiliaria Los Nogales Ltda. y otros (2011), Francisco Javier Ebel Vial con Liliana Kotliarenko Azerman (2007), Patricio Aylwin Oyarzún con Renta Equipos y Vehículos Especiales S.A. (2011), entre otras.

establecido a favor de la iglesia, simulando haber enajenado a sus hijos los animales de granja que les pertenecían. Con estas enajenaciones simuladas cada individuo aparecía con 10 ó menos de estos animales, con lo que lograban la impresión de estar exentos de aquella penosa<sup>29</sup> carga. Esto llevó al Cabildo de Santiago a establecer lo que ahora veríamos como la primera norma antielusiva específica, que limitó, para efectos de la aplicación del diezmo, la titularidad del ganado dentro de una misma familia.<sup>30</sup> Entonces, siendo la simulación el truco más viejo del libro, como dicen coloquialmente los anglosajones, ella hace mucho tiempo que no resultaba útil para eludir un tributo en nuestro país, porque la simulación en materia tributaria era, al menos desde que se dictó el Código Tributario, una infracción directa a normas tributarias penales, como pasamos a revisar.

Como indicamos al inicio, la simulación ha sido sancionada en el Código Penal como un delito, el que requiere que ella se realice en perjuicio de otro.<sup>31</sup> La Corte Suprema ha destacado que el delito de simulación de contrato es, en esencia, una variante del delito de estafa.<sup>32</sup> La principal diferencia entre los delitos del Código Penal y del Código Tributario en los cuales la simulación es sancionada, está en que los primeros exigen que se produzca el daño patrimonial como consecuencia de la simulación, sin el cual no es sancionable la simulación,<sup>33</sup> en cambio, los delitos tributarios que se podían cometer al simular actos jurídicos bilaterales no requerían de un resultado para que el delito se consumara.<sup>34</sup>

El fraude tributario común, ha estado contemplado en lo que ahora<sup>35</sup> es el inciso 1° del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario. Procede de la redacción del texto original la parte del mencionado número que indica “el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o

---

<sup>29</sup> Si consideramos la pobreza de los primeros conquistadores.

<sup>30</sup> BARROS Arana, Diego. Historia general de Chile, Tomo I, 2ª ed., Santiago, Editorial Universitaria, 2000, pp. 277-278.

<sup>31</sup> Un caso reciente de simulación ilícita penal puede ser analizado en la sentencia *Eduardo David Monasterio Lara y otros querellante Corfo* (2012).

<sup>32</sup> Claudio Soto Barría y otros querellante Fisco (2009) considerando trigésimo tercero.

<sup>33</sup> POLITOFF L., Sergio, MATUS A., Jean P., RAMÍREZ G., María C. Lecciones de derecho penal chileno. Parte especial, 2ª ed. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2014, pp. 462-463.

<sup>34</sup> VAN WEEZEL, Alex. Delitos tributarios. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2007, p. 46.

<sup>35</sup> Por años fue el único inciso de aquel número. UGAS C., Luis. El Código Tributario. Sus normas complementarias y jurisprudencia. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1965, p. 169.

burlar el impuesto”. La norma reproducida resulta evidentemente útil para sancionar todo tipo de fraudes tributarios, porque está apropiadamente descrita la conducta reprochada,<sup>36</sup> a saber, ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas, por lo que no parece razonable la existencia de otros tipos penales tributarios, a menos que ellos demuestren una conducta que tenga mayor reproche o mayor peligrosidad. Del texto transcrito es fácil criticar el uso del término doloso, sobre el que luego volveremos, pero es posible adelantar que esa palabra simplemente da cuenta del tipo de reproche de la acción tipificada, pero aquel término no describe conducta alguna.

Como vimos hace un momento, la simulación es una declaración de voluntad de contenido no real, emitida conscientemente por las partes, con la finalidad de engañar a terceros, para producir la apariencia de un acto que no existe o es diverso del real. Si a lo dicho agregamos que, para efectos penales, existe consenso en nuestro medio que cualquier acción u omisión que pueda crear en otro una falsa representación de la realidad es, en esencia, un medio suficiente para considerar aquel engaño como una conducta defraudatoria,<sup>37</sup> podremos comprender con facilidad por qué la simulación fue siempre perfectamente sancionable en Chile al configurar la conducta descrita en el inciso primero del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario, previamente transcrito.

A pesar de ello, la política criminal en materia de impuestos ha sido generosa en establecer nuevos supuestos especiales que van separando conductas que, previamente, eran perfectamente sancionables, sea por aplicación de las reglas del Código Penal o del Código Tributario. Esta expansión de los tipos penales especiales va creando toda clase de problemas técnicos. Por ejemplo, vuelve más difícil la aplicación de las reglas sobre el concurso de delitos,<sup>38</sup> se presta para discutir si estaba o no antes sancionada la conducta contemplada en un nuevo delito,<sup>39</sup> etc. Por exceder con creces el ámbito de este estudio, no analizaremos estas dificultades en la aplicación de la ley penal impositiva, más que en lo que sea relevante para este estudio.

---

<sup>36</sup>VAN WEEZEL, Alex. Delitos tributarios. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2007, p. 54.

<sup>37</sup>POLITOFF L., Sergio, MATUS A., Jean P., RAMÍREZ G., María C. Lecciones de derecho penal chileno. Parte especial, 2ª ed. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2014, p. 423.

<sup>38</sup> Ej. *Herrera Valdebenito José Antonio y otros querellante SII* (2012), *Peña Díaz Mauricio Cristian querellante SII* (2012).

<sup>39</sup> Ej. *Emilio González Uriarte querellante SII* (2009).

Así lo dicho, en 1980 se agregó<sup>40</sup> al artículo 97 N° 4 del Código Tributario el inciso 3° que se refiere expresamente a la simulación. El inciso sanciona con una pena mayor que la contemplada en el inciso 1° a quien “simulando una operación tributaria o mediante cualquiera otra maniobra fraudulenta, obtuviere devoluciones de impuesto que no le correspondan”. Sin entrar en el análisis de lo poco afortunada que es la expresión “una operación tributaria”, en condiciones que lo que se simula es un acto jurídico bilateral,<sup>41</sup> del que normalmente da cuenta una factura,<sup>42</sup> es posible señalar que desde la vigencia de aquella nueva regulación la simulación pudo ser utilizada para cometer dos delitos tributarios diferentes. De esta manera, si la simulación tenía por efecto rebajar la base imponible de cualquier tributo, pero no se obtenía una devolución de impuestos, era aplicable el inciso 1° del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario; en cambio, si de la simulación, además, tenía por efecto obtener una devolución de impuestos, se configura el ilícito del inciso 3° del número antes mencionado, que contempla una pena más alta.

Por su parte, nuestros tribunales superiores de justicia sancionaron penalmente la simulación que tenía por efecto el menor pago de impuestos o la devolución de ellos. Así, podemos constatar que la simulación que presenta ante el fisco un contrato no real, con el objetivo de pagar menos impuestos fue sancionado, precisamente, utilizando el inciso primero del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario, como se puede observar, por ejemplo, en la causa *Manuel Antonio Segura Covarrubias querellante SII*, en la que fue negado un recurso de amparo teniendo a la vista que la venta simulada de piezas de vehículos en perjuicio del fisco configuraba el delito contemplado en el inciso previamente mencionado.<sup>43</sup> Por su parte, en el caso *Alfredo Cardoso Ledesma y otro querellante SII*, la Corte Suprema acogió un recurso de queja de la administración fiscal porque se encontraba acreditada la simulación de compra de

---

<sup>40</sup> Decreto Ley N° 3.443, de Hacienda, de 1980, publicado en el Diario Oficial el 2 de julio de 1980.

<sup>41</sup> El acto jurídico unilateral no admite simulación. FERRARA, Francesco. La simulación de los negocios jurídicos, 3ª ed., Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1953, p. 47.

<sup>42</sup> Es preciso recordar que la factura es un documento mercantil que da cuenta del resumen de una transacción. Por lo mismo, antiguamente la administración se querrelaba por el delito de falsificación de documento mercantil en casos de facturas falsas en las que se usaban los datos de un tercero que no participaba en el delito. *José Toledo Espinosa querellante SII* (2006), *Pedro Alquilino Torres Espejo querellante SII* (2007) y *Raúl Francisco Marín Sotomayor y otros querellante SII*(2012), entre otras.

<sup>43</sup>*Manuel Antonio Segura Covarrubias querellante SII* (1993).

licores que permitieron obtener una devolución indebida de impuestos, lo que configuraba el delito del artículo 97 N° 4 inciso tercero.<sup>44</sup>

La administración fiscal estuvo conteste con lo que hemos antes indicado, por lo mismo presentó las acciones penales que llevaron a nuestros tribunales a resolver los casos anteriores de la forma que lo hicieron.<sup>45</sup> Además, podemos observar lo que hemos señalado al leer las palabras del director del Servicio de Impuestos Internos, quien durante la discusión de una importante modificación a los delitos tributarios expuso al Congreso que “en la aplicación del impuesto al valor agregado es muy frecuente la comisión de delito tributario mediante la simulación de compras utilizando facturas falsas que las aparecen respaldando, lo que luego les permite a esas personas incluirlas en su contabilidad y pagar un menor impuesto”.<sup>46</sup>

El fallo de la Corte de Apelaciones de Santiago recaído sobre la causa *Guillermo Vilches Mallorga y otro querellante Silva Puentes Vilma* es muy claro respecto a lo que hemos explicado hasta ahora. El tribunal de alzada capitalino estableció en su sentencia que al acusado le fueron entregadas facturas para que “simulara transacciones comerciales inexistentes que le permitiese rebajar fraudulentamente el impuesto al valor agregado, [lo que] configura el delito de fraude tributario previsto y sancionado en el artículo 97 N° 4 inciso 2° y 3° del Código Tributario”.<sup>47</sup> Luego agregó la corte que de conformidad a lo prevenido en el artículo 97 N° 4 del mismo cuerpo legal, los contribuyentes afectos al impuesto a las ventas y servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo, que realicen maliciosamente, cualquiera maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que tengan derecho a hacer valer, en relación a las cantidades que deban pagar, serán sancionadas en la forma que la misma disposición establece. Concluyó señalando que el inciso tercero expresa que el que simulando una operación tributaria o mediante cualquiera otra maniobra fraudulenta, obtuviere devoluciones de impuesto que no le

---

<sup>44</sup> *Alfredo Cardoso Ledesma y otro querellante SII* (1995).

<sup>45</sup> Un ejemplo de las acciones que presentaba la administración en casos de simulación, lo podemos observar en una querrela citada en una sentencia de primera instancia, la que describe parte de los ilícitos detectados de la siguiente manera: “El contribuyente investigado también emitió facturas de ventas ideológicamente falsas a seis presuntos clientes, simulando ventas a estos últimos, generando de esta mismas manera Crédito Fiscal [sic] IVA ficticio”. *Mario Hernán Fritis Mauna querellante SII*(2006).

<sup>46</sup> Historia de la Ley N° 19.738 p. 545.

<sup>47</sup> *Guillermo Vilches Mallorga y otro querellante Silva Puentes Vilma* (2010).

correspondan serán sancionados en la forma que indica este precepto. Volveremos sobre esta sentencia más adelante.

Analicemos un momento la relación de la falsedad con la simulación. Si bien, como vimos al inicio, la simulación de contrato, fuera del ámbito tributario, puede llegar a configurar un delito específico, ella podría perfectamente ser utilizada para cometer el delito de estafa.<sup>48</sup> Ello es un ejemplo de cómo los delitos especiales pueden contener elemento de otros delitos que sancionan conductas más genéricas.

Respecto de la falsedad es necesario indicar que no existe un deber genérico de decir la verdad,<sup>49</sup> lo que también puede ser visto como el hecho que no toda declaración no veraz es punible.<sup>50</sup> Por lo mismo, la falta de veracidad en una declaración es castigada cuando alguien se encuentra compelido por la ley a decir la verdad. Estas obligaciones legales están formuladas de un modo negativo, es decir, la ley no dispone “se prohíbe matar”, ni ordena “se debe no matar”, sino que ella aplica una sanción penal al que mate a otro.<sup>51</sup> De esta forma, los delitos que sancionan conductas en las que se incurre en falsedad, como los delitos tributarios, implícitamente contienen la obligación de decir la verdad, en este caso, se debe declarar el verdadero monto del impuesto adeudado al fisco.<sup>52</sup>

Ahora, pasando a analizar los efectos de la simulación en materia tributaria, es posible indicar que como el delincuente tributario desea no ser detectado en una fiscalización, recurre a documentos que pueden contener datos falsos.<sup>53</sup> Por ello, como lo ha señalado la doctrina respecto de otros delitos especiales, la falsedad es un medio para

---

<sup>48</sup>ROJAS A., Luis E. Historia dogmática de la falsedad documental. Revista de Derecho 39, 2012, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.

<sup>49</sup> Lo dicho es el consenso en nuestro derecho y lo sostenemos sin perjuicio de las posturas alternativas que se han planteado al respecto.ROJAS A., Luis E. Historia dogmática de la falsedad documental. Revista de Derecho 39, 2012, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.

<sup>50</sup> Por lo mismo, la doctrina hace grandes esfuerzos para establecer cuándo la falta de veracidad se convierte en un engaño típico.PASTOR M., Nuria. Consideraciones sobre la delimitación del engaño típico en el delito de estafa.Ahora en: Doctrina y Jurisprudencia Penal, Edición especial. Del fraude a la responsabilidad penal de la empresa, Tomo I, 2013, pp. 113-134.

<sup>51</sup> Ver los artículos 390 y 391 del Código Penal.

<sup>52</sup>VAN WEEZEL, Alex. Delitos tributarios. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2007, p. 73.

<sup>53</sup> Es diferente adulterar un documento existente para agregar datos falsos que no estaban antes contenidos en él.

cometer el delito, no es un fin en sí misma.<sup>54</sup> La referida falsedad, ligada a la obligación de declarar la verdad al fisco, puede ser simplemente ideológica, es decir, los documentos han sido emitidos y suscritos por quienes aparecen haciéndolo, pero los datos que proporcionan los documentos son falsos. La falsedad puede ser, además, material, es decir, junto con no ser reales los hechos, el emisor de los documentos o el que los suscribe es una persona diferente de aquella que aparece en el documento.

Así las cosas, desde la perspectiva del derecho tributario, la simulación supone una falsedad ideológica, debido a que, a pesar que se encuentra obligado a declarar el verdadero monto del tributo, el delincuente tributario se pone de acuerdo con alguien más para hacer creer que un acto jurídico que no existe, es real, o que el acto que existe es diferente al real, ello, con el objeto de engañar a la administración fiscal. Es importante destacar que en materia de delitos tributarios esto puede ocurrir antes o después que ocurra el hecho gravado, sin ir más lejos, las devoluciones de impuestos fraudulentas por exportaciones requieren en la práctica del delincuente tributario una extensa actividad previa a la ocurrencia del delito, a saber, la creación de una cadena de sociedades que aparecen como proveedores regulares no impugnados por el Servicio de Impuestos Internos.

Veamos ejemplos hipotéticos y simples de simulación para analizar sus consecuencias tributarias. En un caso de simulación relativa, es decir, cuando existe un acto real, pero se presenta ante terceros con la apariencia de otro diferente,<sup>55</sup> las partes, dos personas naturales que no determinan su resultado según contabilidad completa, se pueden poner de acuerdo para hacer creer a la administración que han celebrado un comodato respecto de un yate u otro bien de gran valor, en condiciones que el contrato real es un arrendamiento, con ello ocultan el ingreso de una de ellas, que luego no se declara en perjuicio (al menos potencial) del interés fiscal.

En un caso de simulación absoluta, o sea, cuando las partes declaran que existe un acto, pero realmente no existe acto alguno,<sup>56</sup> si quienes figuran como partes son dos contribuyentes del impuesto al valor agregado, una puede tener en un período mensual

---

<sup>54</sup>MAYER L., Laura. Obtención fraudulenta de prestaciones estatales. Revista de Derecho 32, 2009, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, p. 297.

<sup>55</sup>DIEZ D., Raúl. La simulación de contrato en el Código Civil chileno, 2ª ed., Santiago, Fallos del Mes, 1982, p. 116.

<sup>56</sup>DIEZ D., Raúl. La simulación de contrato en el Código Civil chileno, 2ª ed., Santiago, Fallos del Mes, 1982, p. 108.

un crédito fiscal del impuesto al valor agregado de tal magnitud, que le permita simular con otra parte una compraventa afecta a aquel tributo, lo que tendrá por efecto que para él el débito ocasionado por la operación absolutamente simulada se limite a rebajar el crédito del período respectivo, por lo que no deberá realizar ningún desembolso porque no tiene que pagar tributo alguno, pero para su contraparte en la simulación, el crédito por la compra simulada tendrá por efecto que aparecerá como que no debe pagar tributo alguno en el período correspondiente, produciendo de esta forma un perjuicio al interés fiscal.

En cambio, en el caso de la falsedad material, ella normalmente escapará a la simulación en su significado civil, porque supone que el emisor o el suscriptor del documento es diferente, de manera que quien aparece como parte en el documento, no lo es. Igualmente se puede tratar de la adulteración posterior de un documento después de haber sido suscrito, por ejemplo, agregando un cero de más al monto pagado para crear la impresión que los gastos son mayores. En estos casos no existe un acuerdo entre quien figura como suscriptor del documento con quien lo presenta ante la administración. Es más, normalmente en estos casos quien figura como titular del documento ignora que sus datos han sido utilizados para cometer un delito.<sup>57</sup>

Alguien podría pensar que al ser la simulación una institución civil, la existencia de ella sería una cuestión prejudicial civil, pero ello es incorrecto. Al efecto, debemos recordar en este punto que en materia penal no se ejerce la llamada acción de simulación, es decir, no persigue la declaración de nulidad del acto simulado y tampoco se busca determinar la validez o no del mismo. En sede penal la controversia es más simple que eso, ya que ella versa sobre la existencia o no del engaño que implica la simulación, y si ese engaño habría permitido un menor pago de tributos o la obtención de una devolución de impuestos. Así, en estos casos, como acertadamente indica Diez Duarte, la simulación para el tercero perjudicado es un hecho jurídico, no un acto jurídico<sup>58</sup>.

Sin perjuicio de lo previamente indicado, es muy importante señalar en este punto que existe otro elemento normativo que se puede prestar para más de una confusión, en la

---

<sup>57</sup> Ejemplos de falsificación de documentos en las que no participaron quienes figuraban como emisores de ellos los podemos consultar en *Daniel Castro Carrillo y otro con SII* (2007), *Juan Pablo González Zúñiga y otros con SII* (2007) y *Rogelio Aburto Urrutia con SII* (2007).

<sup>58</sup> DIEZ D., Raúl. La simulación de contrato en el Código Civil chileno, 2ª ed., Santiago, Fallos del Mes, 1982, pp. 171-173.

que fácilmente podría caer quien revise por primera vez la jurisprudencia judicial sobre la materia que analizamos. A saber, nuestra ley separa los procedimientos penales y de cobro de los impuestos adeudados.<sup>59</sup> Por eso, es a veces difícil lograr ubicar la correspondiente sentencia penal en un caso en el que se discute la validez de las liquidaciones de impuestos expedidas tras la respectiva denuncia o querrela por delito tributario. Para demostrar lo dicho examinemos unos ejemplos.

En *Comercial Comepal S.A. con SII*, la Corte Suprema resolvió que fueron correctamente liquidados los tributos que correspondían tras prescindir de los actos simulados del contribuyente,<sup>60</sup> lo que podría parecer desconcertante si no se tuviera a la vista que se trata del cobro de los impuestos en un caso de delitos tributarios.<sup>61</sup>

Algo similar ocurrió en la causa *Metales del Pacífico con SII*, en la que también se falló que se encontraban bien liquidados los tributos resultantes de no considerar las operaciones simuladas por el contribuyente,<sup>62</sup> lo que, igualmente, sería muy perturbador para un jurista si no se examinara aquella sentencia de forma conjunta con la recaída en la causa *Raquel María Romero García y otros querellante SII y otros*, que da cuenta de la causa penal por los mismos hechos.<sup>63</sup>

Lo dicho ha presentado otro problema práctico, originado en la separación de procedimientos. Si consideramos que en materia penal, tanto la carga como los estándares probatorios para obtener una sentencia condenatoria son completamente diferentes de aquellos aplicables en el procedimiento general de reclamaciones, en el que se somete al control jurisdiccional a una liquidación de impuestos, no es muy difícil prever que los resultados pueden ser incluso contradictorios. Por lo mismo, una persona puede ser absuelta en un juicio penal, mientras que en el juicio de cobro se pueden mantener las liquidaciones emitidas por los mismos hechos.

---

<sup>59</sup> Lo hace el inciso 5° del artículo 162 del Código Tributario.

<sup>60</sup> *Comercial Comepal S.A. con SII* (2014).

<sup>61</sup> Ver en la causa rol N° 2.479-13 del Tribunal Constitucional la p. 40 del Informe N° 62-C, del año 2009, del Departamento de Delitos-SII adjunto en el expediente.

<sup>62</sup> *Metales del Pacífico S.A. con SII* (2014).

<sup>63</sup> *Raquel María Romero García y otros querellante SII y otros* (2013).

Lo antes descrito ocurrió en el caso *Sociedad Comercial Araucanía S.A. con SII*,<sup>64</sup> en el que la Corte Suprema resolvió que la sentencia absolutoria penal<sup>65</sup> no tiene efectos sobre la acción de cobro.

Es igualmente compleja la circunstancia que se presenta cuando concluye la causa penal antes de la revisión judicial de las liquidaciones de impuestos. En casos recientes, la Corte Suprema ha sugerido una posible revisión de la denegación de la devolución del impuesto al valor agregado por exportaciones, ello, tras la conclusión de las causas penales pendientes que tienen influencia en el período tributario objeto de la negativa de la administración a devolver los tributos.<sup>66</sup>

Así las cosas, como explicamos previamente en esta revista,<sup>67</sup> la elusión es una infracción indirecta a una norma tributaria, en la que se ven quebrantados sus propósitos pero no su letra, de esta forma, la simulación de contratos que rebajen la carga tributaria, o que permitan obtener una devolución de impuestos, son infracciones directas a normas tributarias penales contempladas en el artículo 97 N° 4 incisos 1° y 3°, respectivamente, del Código Tributario. Por lo mismo, en nuestro país la simulación no servía para eludir los tributos, por lo menos desde que fue dictado el Código Tributario en 1960, porque ella era una infracción directa de la ley penal tributaria, por lo mismo, cruzaba el umbral de la elusión, al ser, precisamente, evasión.

Es por ello, que cada vez que la administración fiscal detectó que podía presentarse un caso de simulación, recurrió a la antigua facultad de investigar los delitos tributarios, ahora llamada recopilación de antecedentes, y presentó acciones penales, cobrando, además, los tributos que procedían.<sup>68</sup> Esto, porque la simulación, en definitiva, solamente es una herramienta para desfigurar el verdadero monto del tributo, presentando ante la administración fiscal un acto jurídico que no es real, lo que crea la apariencia, por ejemplo, que los gastos son mayores que los reales, por lo que el tributo parece ser menor al adeudado.

---

<sup>64</sup>*Sociedad Comercial Araucanía S.A. con SII* (2015).

<sup>65</sup> La sentencia absolutoria *Darwin Isidoro Astudillo Parada con SII* (2009).

<sup>66</sup>*Sociedad Comercial Recmetal Compañía Limitada con SII* (2015) y *Sociedad Comercial Jomex Ltda. con SII* (2015).

<sup>67</sup>VERGARA Q., Gonzalo. ¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión? *Revista de Estudios Tributarios* 14:199-238, 2015. Santiago, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

<sup>68</sup> Como precisamente ocurrió en las causas que citamos antes.

## **5.- LA UNIDAD DE LA POTESTAD SANCIONATORIA DEL ESTADO Y LA ACTIVIDAD DE FISCALIZACIÓN DE LOS TRIBUTOS COMO PARTE DEL *IUS PUNIENDI* ESTATAL**

A continuación, debemos analizar los principios constitucionales que informan el llamado *ius puniendi*, es decir, el derecho sancionatorio estatal o potestad pública para imponer sanciones, debido a que dichos principios determinan los efectos de las acciones del legislador.

En 1987 el profesor Luis Rodríguez Collao publicó su artículo “Bases para distinguir entre infracciones criminales y administrativas”, en el que demostró la unidad de la potestad sancionadora del Estado en la Constitución Política de la República, que en nuestro sistema jurídico está dividida entre la judicatura y la administración.<sup>69</sup> Expone el mencionado profesor que el concepto de pena en nuestra carta fundamental tiene un sentido amplio, de manera que las sanciones administrativas se reputan penas.<sup>70</sup> La consecuencia necesaria de ello es que los principios del derecho sancionatorio son comunes a las sanciones administrativas y a las sanciones criminales.

Un ejemplo muy útil para la demostración de lo antes indicado es la naturaleza de los castigos que la administración puede imponer a sus propios funcionarios. Si estas sanciones no fueran penas, el fiscal a cargo de un sumario administrativo no estaría obligado a sujetar su actuar a los principios del debido proceso, y no viciaría el procedimiento, por ejemplo, el negarse a recibir los antecedentes que pueda querer acompañar al expediente el afectado para acreditar que no es culpable de la falta que se le atribuye.<sup>71</sup>

---

<sup>69</sup> De hecho, como hace presente el mencionado profesor, en ningún país de Europa la administración renunció completamente a su potestad sancionatoria, por lo que la separación de poderes quedó como una aspiración de los ideales políticos de la Ilustración. RODRÍGUEZ C., Luis. Bases para distinguir entre infracciones criminales y administrativas. Revista de Derecho 11, 1987, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, p. 120.

<sup>70</sup> RODRÍGUEZ C., Luis. Bases para distinguir entre infracciones criminales y administrativas. Revista de Derecho 11, 1987, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, pp. 122-124.

<sup>71</sup> Existen innumerables pronunciamientos del órgano contralor que no dejan lugar a dudas sobre la obligación de la administración de sujetarse a las normas del debido proceso al aplicar sanciones a sus funcionarios. Ver CONTRALORÍA General de la República. Dictamen N°103.271 del 31 de diciembre de 2015, CONTRALORÍA General de la República. Dictamen N°8 del 4 de enero de 2016, CONTRALORÍA General de la República. Dictamen N°1.795 del 8 de enero de 2016, CONTRALORÍA General de la República. Dictamen N°3.426 del 14 de enero de 2016, etc.

Por esto, la única diferencia fundamental entre una infracción administrativa y una criminal es el órgano encargado de aplicarla. En consecuencia, cuando la administración aplica una pena, entendiendo por ella una reacción frente a una conducta que se considera contraria a la ley, en esencia, está actuando como tribunal. El corolario de lo anterior, como expone el destacado profesor, es que tanto a la administración como al poder judicial les resultan aplicables los mismos principios cuando llevan a cabo su actividad sancionadora.<sup>72</sup> Es importante indicar en este punto que nuestra Corte Suprema ha acogido esta tesis, sin perjuicio que ha adaptado, en casos especiales, los principios del derecho sancionatorio a algunas particularidades del derecho administrativo.<sup>73</sup>

Dicho lo anterior, debemos recordar que la actividad fiscalizadora del Estado es parte integrante del llamado *ius puniendi*, tal como lo podemos ver en la causa *Comercial Hual Limitada con SII*, en la que nuestro máximo tribunal resolvió que el conjunto de tareas y actividades necesarias para asegurar el cumplimiento íntegro, regular, preciso y oportuno de las obligaciones tributarias por los contribuyentes, no es sino una manifestaciones del *ius puniendi* del Estado.<sup>74</sup> Lo resuelto por el máximo tribunal es más fácil de corroborar tan solo al considerar que en nuestro país la actividad de fiscalización de los impuestos está ligada de forma casi inseparable a la aplicación de multas.

Por su parte, el Tribunal Constitucional ha confirmado que la potestad sancionadora del Estado es unitaria, por lo mismo, a ella se aplican los mismos principios y garantías que la Constitución Política de la República contempla respecto del *ius puniendi*, a saber, el principio de legalidad, el principio de tipicidad, el principio de irretroactividad, el principio de proporcionalidad, el principio de culpabilidad y de presunción de inocencia, el principio *non bis in ídem*, etc.<sup>75</sup>

---

Consultar también CORDERO V., Luis. Casos destacados. Derecho administrativo. Tomo III, Santiago, Thomson Reuters, 2015 pp. 1199-1207.

<sup>72</sup>RODRÍGUEZ C., Luis. Bases para distinguir entre infracciones criminales y administrativas. Revista de Derecho 11, 1987, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, pp. 117-163.

<sup>73</sup>*Consejo de Defensa del Estado con Empresa de Servicios Sanitarios Essbio S.A.* (2013), *Inmobiliaria Parque Cruz de Froward S.A. con Secretaría Regional Ministerial de Salud de Magallanes* (2015), CORDERO V., Luis. Casos destacados. Derecho administrativo. Tomo III, Santiago, Thomson Reuters, 2015, pp. 1190-1198.

<sup>74</sup>*Comercial Hual Limitada con SII* (2015) sentencia de reemplazo.

<sup>75</sup>NAVARRO B., Enrique. La potestad sancionadora administrativa y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. En: ARANCIBIA M., Jaime y ALARCÓN J., Pablo (coord.) Sanciones

El principio *non bis in ídem*<sup>76</sup> es muy importante en este análisis. Él, en esencia, establece que no procede castigar a alguien dos o más veces por un mismo hecho, ni ponderar en más de una ocasión una misma circunstancia en perjuicio de quien es sancionado.<sup>77</sup>

Sobre esta materia el Tribunal Constitucional ha destacado que si bien el principio *non bis in ídem* no está contemplado en nuestra carta fundamental, se ha resuelto que los órganos del Estado deben respetar y promover aquel principio en virtud del mandato contenido en el artículo 5° de la Constitución Política de la República, que le otorga valor normativo a los tratados internacionales ratificados por Chile que se encuentren vigentes. Por su lado, nuestra Corte Suprema ha resuelto que aquel principio es una consecuencia necesaria de la aplicación de la exigencia constitucional de un debido proceso.<sup>78</sup>

Es apropiado aclarar en este punto que los tributos no son penas, ni la ley tributaria es propiamente una ley odiosa, lo que tiene varias implicancias. Sin embargo, a pesar de no ser una pena, el impuesto es una obligación legal, por lo mismo, la ley debe fijar todos sus elementos, sin que sea admisible que ello se haga mediante un acto inferior a una ley, como un reglamento o una instrucción de la administración fiscal. Otra implicancia de lo dicho es que la ley tributaria no es una norma odiosa o de excepción, por lo mismo, el axioma que reza que las excepciones son de derecho estricto no tiene aplicación.

A esto último, debemos agregar que tampoco se aplica el mencionado axioma a las exenciones establecidas en leyes tributarias,<sup>79</sup> porque como lo ha explicado nuestra

---

administrativas, Santiago, AbeledoPerrot / Thomson Reuters, 2014, pp. 17-38, KRAUSE M, María Soledad. Caso 'Ley de Caza'. Tipicidad y reconocimiento del derecho administrativo sancionador. En: VARGAS P., Tatiana (dir.) Casos destacados de derecho penal. Parte general, Santiago, Thomson Reuters, 2015, pp. 463-473, CORDERO V., Luis. Casos destacados. Derecho administrativo. Tomo III, Santiago, Thomson Reuters, 2015, pp. 1160-1189.

<sup>76</sup>Para quienes no sean abogados podríamos traducir la expresión como *no dos veces en lo mismo*.

<sup>77</sup>OLIVER C., Guillermo. La aplicabilidad de la agravante de uso o porte de armas en el delito de robo con violencia o intimidación en las personas. comentario a un fallo. Revista de Derecho 28, 2007, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, pp. 141-154.

<sup>78</sup>NAVARRO B., Enrique. La potestad sancionadora administrativa y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. En: ARANCIBIA M., Jaime y ALARCÓN J., Pablo (coord.) Sanciones administrativas, Santiago, AbeledoPerrot / Thomson Reuters, 2014, pp. 31-32.

<sup>79</sup> Por lo mismo, no pueden ser aceptadas como válidas varias interpretaciones de la administración fiscal que se sustentan sobre aquel axioma, por ejemplo, aquellas expresadas en

doctrina civil más autorizada, él no puede ser sino rechazado en nuestro derecho en general, debido a que la regla del artículo 23 del Código Civil lo repudia expresamente al disponer que lo favorable u odioso de una disposición no se tomará en cuenta para ampliar o restringir una interpretación. Así, cuando se afirma que una exención es de derecho estricto, simplemente se encubre la calificación de odiosa de una norma, en este caso, odiosa para el fisco.<sup>80</sup>

Si bien se ha criticado que la administración mantenga parte de la potestad sancionadora del Estado, ella ha sido justificada debido al crecimiento de las llamadas regulaciones sectoriales, que hacen extremadamente difícil la posibilidad real de separar completamente el poder de juzgar del poder de administrar los recursos del Estado.<sup>81</sup>

## **6.- CONFUSIÓN ENTRE EL HECHO PUNIBLE Y LA IMPUTABILIDAD DE LA CONDUCTA TÍPICA**

Procede ahora aclarar una materia que ha sido objeto de una confusión conceptual en la instrucción de la administración fiscal sobre la elusión: la malicia y el dolo no son parte de la conducta típica.

Nuestro derecho penal castiga hechos, los que sirven de presupuesto para la aplicación de la sanción penal, por ello, los autores se refieren al actor, que es el individuo que realizó la conducta tipificada por la ley. Entonces, los hechos punibles son conductas del hombre, por lo mismo, el Código Penal define delito como toda acción u omisión voluntaria penada por la ley.<sup>82</sup>

Ahora, la palabra malicia es un sinónimo del término dolo, y el dolo, en nuestro sistema jurídico, es el elemento esencial de la teoría de la culpabilidad la que, en

---

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 2.256 de 1991, Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 3.394 de 1991 y Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 3.024 del 10 de noviembre de 1998. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1998/renta/nov05.htm>> [consulta: julio de 2016].

<sup>80</sup> GUZMÁN B., Alejandro. Las reglas del ‘Código Civil’ de Chile sobre interpretación de las leyes, Santiago, LexisNexis, 2007, pp. 177-182.

<sup>81</sup> CAMACHO C., Gladys. Tratado de derecho administrativo. La actividad sustancial de la administración del Estado, Santiago, AbeledoPerrot / LegalPublishing, 2010, pp. 184-192.

<sup>82</sup> POLITOFF L., Sergio, MATUS A., Jean P., RAMÍREZ G., María C. Lecciones de derecho penal chileno. Parte general, 2ª ed. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2015, pp. 157-158.

esencia, no permite castigar a alguien a menos que su conducta, tipificada previamente en la ley, le pueda ser reprochada porque, pudiendo obrar de una forma diferente, decidió realizar la conducta sancionada.<sup>83</sup> Por esto, nuestros más autorizados tratadistas, teniendo a la vista otros principios y normas que no es del caso analizar en este momento, definen el delito como una conducta (acción u omisión) típica, antijurídica y culpable.<sup>84</sup>

Dicho lo anterior, debemos indicar que uno de los problemas de la técnica legislativa utilizada en el artículo 97 del Código Tributario y en otras leyes penales especiales, entendiéndose por estas las no contenidas en el Código Penal, es el uso del término malicia o maliciosamente en el tipo penal.<sup>85</sup> En nuestro derecho penal la culpabilidad es un requisito para poder aplicar una pena, debido a que los principios jurídicos que lo informan rechazan la imputación objetiva de la conducta, por lo mismo, en el Código Penal no se utilizan la palabra dolo ni malicia en la tipificación de las conductas antijurídicas que son sancionadas, porque ello implicaría establecer una regla redundante, a menos que se requiera alguna forma especial de intención del actor, en cuyo caso se presentan toda otra gama de problemas, a saber, el error de tipo, la preterintención, etc.<sup>86</sup>

Respecto del uso del término maliciosamente en las leyes penales tributarias, como explicamos en otra ocasión,<sup>87</sup> la Comisión Redactora del Código Tributario señaló que aquella palabra fue utilizada en el artículo 97 del Código Tributario con el objetivo de

---

<sup>83</sup>POLITOFF L., Sergio, MATUS A., Jean P., RAMÍREZ G., María C. Lecciones de derecho penal chileno. Parte general, 2ª ed. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2015, p. 243 y VAN WEEZEL, Alex. La garantía de tipicidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Santiago, AbeledoPerrot / LegalPublishing, 2011, pp. 5-11.

<sup>84</sup>POLITOFF L., Sergio, MATUS A., Jean P., RAMÍREZ G., María C. Lecciones de derecho penal chileno. Parte general, 2ª ed. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2015, pp. 158-159.

<sup>85</sup>Estas referencias a elementos propios del dolo en la descripción de conductas típicas ha sido objeto de extensas críticas de la doctrina, que propuso hace bastante tiempo que el legislador resolviera el problema. Como veremos, el legislador hizo lo contrario a lo sugerido por la doctrina y continuó incluyendo referencias a la malicia en leyes penales especiales, por lo que los tribunales han debido solucionar esta materia caso a caso. AMUNÁTEGUI S., Felipe. 'Maliciosamente' y 'a sabiendas' en el Código Penal chileno, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1963, pp. 41-64.

<sup>86</sup>POLITOFF L., Sergio, MATUS A., Jean P., RAMÍREZ G., María C. Lecciones de derecho penal chileno. Parte general, 2ª ed. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2015, pp. 254-281.

<sup>87</sup>FLORES D., Gloria y VERGARA Q., Gonzalo. Desafíos en tiempos de reformas tributarias. Fundamentos, objetivos y control, Santiago, Thomson Reuters, 2014, pp. 144-145.

dejar establecido que solamente las acciones dolosas quedaban comprendidas, lo que tiene como consecuencia no sancionar el cuasidelito, llamado por la doctrina delito culposo, es decir, la negligencia o el descuido no está sancionada penalmente en materia tributaria. Además, indicamos que la referida comisión con el uso del término maliciosamente deseaba establecer una excepción a lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 1° de Código Penal que, entonces, era considerado ampliamente como una presunción de dolo. Dicha norma dispone que las acciones u omisiones penadas por la ley se reputan siempre voluntarias, a no ser que conste lo contrario.<sup>88</sup> Desde que comenzó a regir en Chile el Pacto de Derechos Civiles y Políticos de la Organización de Naciones Unidas el 29 de abril de 1989, cuyo artículo 14 consagró la presunción de inocencia, se ha cuestionado fuertemente tanto la validez como el sentido de ese artículo, sin perjuicio que se ha indicado que él no sería necesariamente inconstitucional, porque es una presunción que admite prueba en contrario.<sup>89</sup>

Si revisamos las causas judiciales, podremos constatar que la referencia a este elemento, que permite reprochar al actor su conducta (malicia, maliciosamente, dolosamente) en la tipificación de los delitos tributarios, se ha prestado para toda clase de discusiones en nuestros tribunales superiores de justicia. Por ejemplo, de su análisis se ha resuelto que la ley tributaria exige el llamado dolo directo,<sup>90</sup> es decir, una conducta orientada a evadir el impuesto,<sup>91</sup> lo que descartaría el dolo eventual<sup>92</sup> y la culpa.<sup>93</sup> También se ha fallado que la expresión maliciosamente exige acreditar de manera fehaciente que el sujeto activo estaba en perfecto dominio de la antijuridicidad de la conducta que se le imputa,<sup>94</sup> es decir, que estaba consciente de la ilicitud de sus acciones. Sobre el problema del tipo de culpabilidad exigida por la ley tributaria volveremos más adelante.

---

<sup>88</sup>DUMAY P., Alejandro. El delito tributario, Concepción, Ediciones Samver, 1979, pp. 104-113.

<sup>89</sup>POLITOFF L., Sergio, MATUS A., Jean P., RAMÍREZ G., María C. Lecciones de derecho penal chileno. Parte general, 2ª ed. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2015, pp. 247-248.

<sup>90</sup>Carlos Isaac Berlin Wornwe Tapia querellante SII (2005) considerando 7°.

<sup>91</sup>Luis Alberto Concha Bravo querellante SII (2005) considerando 7° y Hernán Herrera Reyes querellante SII (1997) considerando 4°.

<sup>92</sup> La Corte Suprema ha fallado que el dolo eventual exige que el agente se represente como posible el resultado prohibido y, a pesar de no desearlo, lo acepta o se muestra indiferente ante su ocurrencia como un efecto posible de sus acciones, las que están orientadas a otro propósito. Patricia Cabello Caro y otro querellante SENAME (2009) considerando décimo tercero.

<sup>93</sup> Es decir, a pesar que se exige un nivel de diligencia, se ha actuado de forma negligente.

<sup>94</sup>Mario Vicente Jara Millar querellante SII(2003) sentencia de reemplazo considerando sexto.

Nos corresponde en este punto analizar los dichos de la administración fiscal respecto de las diferencias entre las normas sustantivas<sup>95</sup> sobre elusión y las normas sustantivas sobre delitos tributarios. Al respecto, el Servicio de Impuestos Internos afirmó que “una de las diferencias esenciales entre las normas legales destinadas a la sanción de conductas evasivas, entendidas estas como aquellas constitutivas de delitos tributarios, y las establecidas para el control de la elusión, sean estas especiales o generales, consiste en que la aplicación de estas últimas no depende de la existencia o prueba del dolo o malicia. Así, por ejemplo, este Servicio puede tasar precios o valores, controvertir la deducción de ciertos gastos, aplicar las normas sobre precios de transferencia o incluso aplicar las facultades que le concede la nueva NGA [norma general antielusiva], sin consideración a la intención o dolo del contribuyente que pactó o determinó los precios o valores, rebajó el gasto o llevo a cabo los actos abusivos o simulados”.<sup>96</sup>

De aplicar las reglas y principios que antes mencionamos a la declaración del Servicio de Impuestos Internos, podemos ver que se confunde la descripción del hecho punible con la posibilidad de reprochar su ocurrencia. Es decir, se parte de la base que la conducta tipificada por la ley, es el reproche de haber realizado esa conducta. Se acentúa el error al indicar que las reglas sobre tasación o precios de transferencia se aplican sin considerar la intención o el dolo, lo que no tiene ningún sentido como diferencia entre un delito y una facultad para determinar diferencias de impuestos, porque el delito requiere la descripción de la conducta sancionada, y el dolo está relacionado con la posibilidad de reprochar al sujeto activo la realización del acto que, mediante la sanción, ha sido indirectamente prohibido por la ley.

Ahora, si tenemos nuevamente a la vista la definición de simulación de un contrato, que como dijimos es una declaración de voluntad de contenido no real, emitida conscientemente por las partes, con la finalidad de engañar a terceros, para producir la apariencia de un acto que no existe o es diverso del real, y consideramos que las partes se pusieron de acuerdo para hacer creer a la administración fiscal que existía un acto diverso del real para pagar menos tributos, podemos descartar de plano la simulación culposa, porque es imposible que las partes, por accidente, se pusieran de acuerdo para crear la apariencia de un acto que no existe. Entonces, el único supuesto que queda es el del dolo eventual, es decir, que la simulación busca engañar a terceros, y el efecto tributario no es el objetivo de las partes, siendo previsible la posibilidad de un efecto

---

<sup>95</sup> Excluyendo las diferencias adjetivas o procedimentales.

<sup>96</sup>Circular N° 65-2015 p. 2.

tributario perjudicial para el fisco, pero no necesariamente él ocurrirá.<sup>97</sup> Debemos recordar que el profesor Martínez Cohen ha planteado el caso en el que la simulación no busca perjudicar al fisco, sino que desea burlar otras normas o por otro motivo, extraño a las reglas impositivas, se busca crear la apariencia de un acto que no existe del todo o es diferente al real.<sup>98</sup>

Si afirmamos que los delitos tributarios exigen dolo directo, que sería el paso necesario para sostener que la simulación que tiene por efecto disminuir los tributos<sup>99</sup> no ha sido despenalizada, aún queda sin solución el problema de hallar un negocio simulado que, a pesar de aumentar los gastos o disminuir los ingresos, pueda no llegar a tener un efecto negativo para el fisco.<sup>100</sup> Así, encontrar semejante acto jurídico parece ser una tarea con un éxito extremadamente improbable, porque implicaría que no se espera que el acto jurídico simulado sea registrado en la contabilidad, único supuesto en el que no produciría un efecto contrario al interés fiscal o, de tratarse de un contribuyente que no está obligado a determinar su resultado mediante contabilidad completa, no se espera que sea declarado. Así, para que concurra el dolo eventual, el efecto fiscal debe ser sólo posible, pero no necesario, por lo que no sería delictiva la simulación exclusivamente si se espera que el acto jurídico simulado no se registre ni se declare, lo que sería el único caso en que la simulación podría llegar a ser meramente elusiva, de no estar derogados los delitos que la contemplan.

Ahora, si bien es cierto que las diversas normas tributarias que facultan al Servicio de Impuestos Internos no tienen en cuenta la intención de las partes,<sup>101</sup> no es concebible

---

<sup>97</sup>POLITOFF L., Sergio, MATUS A., Jean P., RAMÍREZ G., María C. Lecciones de derecho penal chileno. Parte general, 2ª ed. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2015, pp. 276-280.

<sup>98</sup>MARTÍNEZ C., Rafael. El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el derecho tributario chileno. Revista de Derecho 29, 2007, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, pp. 357-362.

<sup>99</sup> Recordemos que simular un acto que tenga por efecto crear la apariencia de un ingreso tributable no tiene efectos penales. Ej. *María Isabel Dumont Catalán con SII* (2002) y *Elena Parra Coloma con SII* (2000).

<sup>100</sup> De forma similar, la doctrina entiende que el delito de simulación de contrato excluye el dolo eventual y exige dolo directo. POLITOFF L., Sergio, MATUS A., Jean P., RAMÍREZ G., María C. Lecciones de derecho penal chileno. Parte especial, 2ª ed. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2014, p. 463.

<sup>101</sup> Sin perjuicio que algunos miembros de la Comisión Redactora del Código Tributario querían que la tasación del artículo 64 de ese cuerpo legal se aplicara a casos de simulación. UGAS C., Luis. El Código Tributario. Sus normas complementarias y jurisprudencia. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1965, pp. 127-128.

poder determinar la existencia de simulación sin establecer la intención de las partes, que es lo que sostiene el Servicio de Impuestos Internos,<sup>102</sup> porque el propósito de engañar es lo que diferencia la simulación del error.<sup>103</sup> En otras palabras, si las partes no querían engañar a persona alguna, pero el acto celebrado difiere del real, estamos frente a un vicio de la voluntad llamado error<sup>104</sup> y no ante un caso de simulación.

Un elemento que no es parte de la definición de simulación es la intención de perjudicar a otro, pero esta intención de causar perjuicio establece la diferencia entre la simulación lícita e ilícita, como antes mencionamos.

Concluyendo esta parte, es posible afirmar que se descarta la posibilidad de que exista simulación culposa en perjuicio del fisco, porque al ser esencial en la simulación el acuerdo de las partes para engañar, no queda sino rechazar de plano la posibilidad de la simulación como resultado de la negligencia; igualmente, podemos sostener que se debe desechar la posibilidad de determinar la existencia de la simulación sin establecer la intención de las partes, porque dilucidar la intención es indispensable para diferenciar la simulación del error, es decir, del caso en el cual las partes entendían de forma diferente lo que acordaban,<sup>105</sup> o el caso en el que la calificación jurídica que las partes hicieron es equivocada.<sup>106</sup>

Entonces, para poder considerar correcta la posición del Servicio de Impuestos Internos de un caso de simulación con efectos de menor pago de tributos, solamente nos quedaría la posibilidad de un caso en el que la simulación que no busque

---

<sup>102</sup> Circular N° 65-2015 pp. 3 y 7.

<sup>103</sup> FERRARA, Francesco. La simulación de los negocios jurídicos, 3ª ed., Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1953, p. 44.

<sup>104</sup> Si bien es común leer en documentos de la administración fiscal la expresión “error involuntario” como aparece, por ejemplo, en un documento citado por la profesora Radovic Shoepen, la propia definición jurídica de error supone que quien lo comete no está consciente de él. RADOVIC S., Ángela. Sistema sancionatorio tributario. Infracciones y delitos, 2ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2010, p. 107.

<sup>105</sup> Recordemos que si el error no es sustancial, no vicia el consentimiento y el contrato es válido, igualmente, si la parte que incurrió en el error cumple el contrato en determinadas condiciones, sana la nulidad del contrato. *Haindl Ramírez Alfred Josef y otros con Inmobiliaria España S.A.* (2014), *Banco de Chile con Rodrigo Berrios Harriague* (2011).

<sup>106</sup> En cuyo caso el contrato es válido, pero las consecuencias jurídicas podrán ser diferentes a las previstas por las partes. *Megafruit Ltda. con Andes Logistics de Chile S.A. y otro* (2015), *Consorcio Axioma Cipsa Ingenieros Consultores Ltda. con Jocelyn Watchendorff Hermosilla* (2015).

perjudicar al fisco, y el perjuicio previsible para el erario al momento de celebrar el acto simulado sea potencial, es decir, es previsible que pueda ocurrir el perjuicio fiscal, pero existen posibilidades reales de que ese no sea el efecto de la simulación. Esto parece ser algo cuya ocurrencia es extremadamente improbable.

## **7.- LEY N° 20.780 Y LA MULTA AL ASESOR EN LA NORMA ANTIELUSIVA ESPECÍFICA, LA AUTORÍA, PARTICIPACIÓN Y LA COMUNICABILIDAD EN LOS DELITOS TRIBUTARIOS**

Debemos ahora revisar qué ocurría con partícipes en un delito que no eran los contribuyentes del impuesto evadido.

Del estudio de los casos judiciales sobre delitos tributarios vemos que las calidades de autor y coautor han sido atribuidas a quienes de alguna forma participan en el delito tributario.<sup>107</sup> En el caso de los asesores y otros partícipes que no son el contribuyente del impuesto evadido, nuestros tribunales han debido enfrentar el problema de establecer si es el delito tributario uno especial propio y, consecuentemente, han debido resolver si se comunica la calidad especial de contribuyente, cuando la solución al primer problema es positiva. A continuación, veremos esto con mayor detalle.<sup>108</sup>

La comunicabilidad se ha explicado el problema “que se presenta en un hecho delictivo realizado en participación, cuando los sujetos que intervienen en él difieren unos de otros en su posición personal frente al delito cometido, de tal modo que éste puede adquirir distinta denominación para cada cual, o cuando concurren circunstancias modificatorias de la responsabilidad que no afecten por igual a todos los partícipes. Se plantea el problema con las siguientes interrogantes: las circunstancias que hacen variar la denominación del delito respecto de uno de los codelincuentes, ¿se

---

<sup>107</sup> La teoría de la participación en los delitos penales admite distinguir diferentes calidades de autoría, para dar una pincelada de estas distinciones, podemos decir a grandes rasgos que es autor inmediato quien realiza directamente la conducta, autor mediato quien la realiza a través de otro cuya voluntad no es libre o por otros motivos no es reprochable, coautor es quien junto con otro toma parte en un delito, el instigador es quien de forma directa crea en otro la resolución de cometer el delito, cómplice es quien participa del hecho ajeno por actos anteriores o simultáneos, encubridor es quien conociendo la perpetración del delito interviene con posterioridad a su ocurrencia.

<sup>108</sup> Para no extender demasiado el estudio, no nos haremos cargo del hecho que contar con asesoría para cometer un delito tributario es una agravante en nuestro Código Tributario (art. 111 inciso 2°).

comunican o no a los demás? y, las circunstancias que eximen, agravan o disminuyen la responsabilidad de uno de los partícipes, ¿afectan a los demás?”.<sup>109</sup>

Explicemos esto con mayor detalle. El sujeto activo de un delito es quien lleva a cabo la conducta típica. Usualmente, el sujeto activo será cualquier persona natural. Sin embargo, a veces la ley exige una cualidad especial, en cuyos casos la doctrina entiende que se trata de delitos con sujeto activo cualificado. Cuando la característica especial es una calidad sin la que el delito no puede ser cometido, la doctrina clasifica el delito como especial propio. El ejemplo clásico de esto es el delito de cohecho, porque si no existe un empleado público involucrado, no se configura delito alguno. En cambio, cuando la calidad especial constituye una circunstancia que la ley tiene en cuenta para establecer una pena más gravosa, el delito es clasificado como especial impropio. El ejemplo clásico de esto es el delito de parricidio, que sin la calidad especial de familiar en cierto grado correspondería al delito de homicidio. En el caso del delito especial propio, la calidad exigida por la ley plantea un problema práctico importantísimo en los casos en los que uno de los partícipes del delito carece de aquella cualidad. Este es el problema de la comunicabilidad de la cualidad exigida en la ley al tipificar la conducta.<sup>110</sup>

Como se ha hecho presente, en nuestro país no existe consenso respecto de cómo resolver el problema de la comunicabilidad, ello, ni en la jurisprudencia ni entre los autores. Sin perjuicio de lo dicho, es posible observar una tendencia a favor de la comunicabilidad.<sup>111</sup> En el caso particular de los delitos tributarios, es posible detectar una solución con un resultado equivalente, sostener que no son delitos especiales. Por lo mismo, al examinar las resoluciones de nuestros tribunales superiores de justicia recaídas en casos de delitos tributarios veremos que en muchas ocasiones se ha fallado que los delitos tributarios no exigen una calidad especial en el autor,<sup>112</sup> lo que tiene el mismo efecto que resolver que la calidad especial de contribuyente se comunica a quien no lo es, porque no estaba obligado a pagar tributo alguno, sin embargo, está involucrado en el delito. Ahora, cuando se ha fallado que esa calidad se exige,

---

<sup>109</sup>GAETE R., Sergio. La comunidad en torno a los elementos del delito. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1963, p. 7.

<sup>110</sup>POLITOFF L., Sergio, MATUS A., Jean P., RAMÍREZ G., María C. Lecciones de derecho penal chileno. Parte general, 2ª ed. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2015, pp. 186-188.

<sup>111</sup>VAN WEEZEL, Alex. Delitos tributarios. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2007, pp. 113-116.

<sup>112</sup>Respecto del artículo 97 N° 4 incisos 1° y 2° ver *Fernando Zapata Vásquez y otro querellante SII* (2008) y *Claudia Cuevas Catrileo y otra querellante SII*(2012). Respecto del 97 N° 4 inc. 3° ver *Juan Plaza Castillo y otros querellante SII* (2007).

podremos ver que, alternativamente, se ha decidido que dicha calidad se comunica<sup>113</sup> y que ello no ocurre.<sup>114</sup>

Entonces, si bien no existe unanimidad respecto a la solución al problema de la comunicabilidad de la calidad de contribuyente de un impuesto en los delitos tributarios, existe una tendencia a castigar a todos los partícipes como autores o coautores conforme a lo dispuesto en la norma que fija el delito que la doctrina considera especial propio.<sup>115</sup> Cuando la discusión judicial ha sido llevada a analizar la participación de los asesores en los ilícitos tributarios, lo que se ha presentado en casos del delito tributario del artículo 100 del Código Tributario que sanciona al contador, el resultado de esta discusión ha sido nuevamente que si el asesor puede llegar a ser autor o coautor del delito.<sup>116</sup>

Así lo dicho, quien diseñe o planifique una simulación de un contrato que tenga por resultado el pago de menores tributos, o el que diseñe o planifique cualquier otro fraude tributario, será autor o coautor de un delito tributario.

Ahora, la Ley N° 20.780 agregó el nuevo artículo 100 bis al Código Tributario que dispone lo siguiente: “La persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, según lo dispuesto en los artículos 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies y 160 bis de este Código, será sancionado con multa de hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, de no mediar dichas conductas indebidas, y que se determinen al contribuyente. Con todo, dicha multa no podrá superar las 100 unidades tributarias anuales”.

Considerando lo previamente indicado respecto del principio *non bis in ídem* y de la unidad de la potestad sancionatoria estatal, solamente queda por mencionar que en el artículo 18 del Código Penal, recogiendo los principios básicos del derecho sancionatorio que hemos mencionado y estudiado antes, dispone en su inciso 2° que si después de cometido el delito y antes de que se pronuncie sentencia de término, se promulgare otra ley que exima tal hecho de toda pena o le aplique una menos rigurosa,

---

<sup>113</sup>Manuel Rodríguez Inostroza y otros querellante SII (2008), Ana Ester Córdova Salvo querellante SII(2011a).

<sup>114</sup>Emilio Augusto González Uriarte y otro querellante SII (2009).

<sup>115</sup>VAN WEEZEL, Alex. Delitos tributarios. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2007, p. 115.

<sup>116</sup>Ana Ester Córdova Salvo y otros querellante SII (2011a), Ana Ester Córdova Salvo y otros querellante SII(2011b), Sylvia Aravena Castro y otros querellante SII (2009).

deberá arreglarse a ella su juzgamiento, luego, en su inciso tercero agrega que si la ley que exima el hecho de toda pena o le aplique una menos rigurosa se promulgare después de ejecutoriada la sentencia, sea que se haya cumplido o no la condena impuesta, el tribunal que hubiere pronunciado dicha sentencia, en primera o única instancia, deberá modificarla de oficio o a petición de parte.

## **8.- SANCIÓN A LOS REPRESENTANTES LEGALES Y DIRECTORES DE LAS PERSONAS JURÍDICAS QUE PLANIFICARON Y DISEÑARON LA SIMULACIÓN**

Esta materia requiere un tratamiento separado, debido a las complicaciones adicionales que ocasiona, las que pasamos a revisar.

El inciso segundo del artículo 100 bis dispone que “en caso que la infracción [de haber diseñado o planificado los actos simulados] haya sido cometida por una persona jurídica, la sanción señalada será aplicada a sus directores o representantes legales si hubieren infringido sus deberes de dirección y supervisión”.

Lo primero que debemos notar es que la norma dice que “la sanción será aplicada a” los directores o representantes legales, y no dice “la sanción será aplicada también” a los directores o representantes legales. Es decir, en el caso de las personas jurídicas, no se sanciona a los empleados de ella que diseñaron y planificaron la simulación, sino que se sanciona a quienes tenían un deber de supervisión o dirección, y lo infringieron.

Lo dicho no es menor, porque cambia el bien jurídico protegido, debido a que quedan sin sanción quienes participaron en la simulación y son multados quienes infringen un deber, es decir, quienes no actuaron debiendo hacerlo.

Con esto, de la misma forma, cambian los hechos que deben ser acreditados en el juicio, porque si bien la representación legal, tal como su nombre lo sugiere, es atribuida por la ley a una persona, en materia tributaria esta asignación de representación es efectuada para efectos de las notificaciones que debe hacer la administración fiscal,<sup>117</sup> en cambio, esta normativa sanciona a los representantes legales que infrinjan deberes muy particulares, los de supervisión y dirección. Es decir, la aplicación de la multa requiere acreditar una relación entre quienes planificaron y diseñaron la simulación, y los representantes legales y directores sancionados. Dicha

---

<sup>117</sup> El número 6 del artículo 8° en relación con el 9, ambos del Código Tributario, atribuyen a ciertas personas la representación legal.

relación debe ser un deber de supervisión o dirección, el que dependerá de la estructura interna de cada persona jurídica involucrada en estos hechos. Por lo mismo, ilustrando lo señalado con un ejemplo hipotético, si pensamos en una gran auditora, no podría ser sancionado el gerente de finanzas, debido a que no tendría el deber de supervisar al área de asesoría que habría recomendado al cliente simular un acto jurídico.

Lo dicho confirma la despenalización de la simulación en materia tributaria, porque en este caso persona alguna es castigada por esta acción, sino que se sanciona la infracción al deber de prevenir la acción.

## **9.- EL ACTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR COMO CUMPLIMIENTO DE LA SENTENCIA JUDICIAL**

En este punto vale la pena detenerse en el procedimiento para imponer la sanción a quien diseñó o planificó la simulación.

Como vimos al tratar la unidad de la potestad sancionatoria del Estado, ella puede ser ejercida por el juez o por la administración, es decir, existen dos sistemas para aplicar sanciones en las que está involucrado el interés de la administración. Según se siga uno u otro sistema (administrativo o judicial), se verán modificados tanto los procedimientos administrativos y judiciales, como los recursos contencioso-administrativos aplicables. Sin embargo, este derecho procedimental o adjetivo no altera los principios del *ius puniendi* estatal, que como vimos antes, se aplican sin importar quién imponga la sanción, por lo que sea cual sea el procedimiento, él debe ajustarse a las exigencias del debido proceso y de los demás derechos constitucionales.

Así lo dicho, el primer sistema sancionatorio que podremos encontrar es el sancionatorio administrativo, que es aquel en el cual se entrega a la administración la facultad para aplicar una pena (en el sentido amplio del término antes examinado). Esto presupone un procedimiento administrativo previo a la imposición de la sanción, el que debe cumplir con una serie de requisitos que garanticen el debido proceso, y presupone un control posterior que implica la concesión de recursos para impugnar la sanción, estos recursos permiten un interno y luego uno judicial.<sup>118</sup>

---

<sup>118</sup>CORDERO Q. Los procedimientos y reglas comunes al procedimiento administrativo sancionador. *En*: ARANCIBIA M., Jaime y ALARCÓN J., Pablo (coord.) Sanciones administrativas, Santiago, AbeledoPerrot / Thomson Reuters, 2014, pp. 189-215.

Un ejemplo típico de este sistema es la facultad de aplicar sanciones que el Título III del Decreto Ley N° 3.538, de 1980, radicó en la Superintendencia de Valores y Seguros, que aplica desde censuras hasta multas.<sup>119</sup>

El segundo sistema sancionatorio es el judicial, en el cual la ley faculta a la administración para denunciar ante un juez que se ha cometido una infracción, y este juez, conociendo del proceso sancionatorio judicial, aplica la respectiva multa.<sup>120</sup> Igualmente proceden recursos para impugnar la decisión judicial.

Un ejemplo típico de este sistema son las multas impuestas por los juzgados de policía local al conocer las denuncias por infracciones a la Ley N° 18.290, sobre tránsito de vehículos motorizados.

La regla general en materia impositiva, contemplada en el Título IV del Libro Tercero del Código Tributario, era la denuncia de la administración ante un juez que decidía aplicar o no la sanción. Ello, incluso cuando la administración actuaba como juez y conocía de sus propios actos. La excepción en materia fiscal, contemplada en el artículo 165 del código del ramo, era la aplicación directa de la multa cuando no se reclamaba la denuncia, pero esta excepción se aplicaba respecto de sanciones de poca entidad.

Ahora, la Ley N° 20.780 estableció una forma extraña a ambos sistemas. Ello, porque en palabras coloquiales, pone el carruaje antes que los caballos, ya que primero se lleva a cabo el procedimiento judicial, y luego se emite el acto sancionatorio. El problema técnico de proceder de esta forma es que todo debido proceso supone, entre otras cosas, la posibilidad de recurrir en contra del acto administrativo que impone la sanción,<sup>121</sup> y el control judicial del acto supone, evidentemente, conocer el acto controlado.

---

<sup>119</sup> Ej. Superintendencia de Valores y Seguros. Resolución Exenta N° 199 de 2016, que aplicó una sanción de censura y la Superintendencia de Valores y Seguros. Resolución Exenta N° 122 de 2016, que aplicó una multa..

<sup>120</sup> Como se ha explicado, se debe distinguir la potestad de crear las normas que pueden ser infringidas, de la aplicación de las multas por violarlas. Ver FERNÁNDEZ R., José. Derecho municipal chileno. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2007, pp. 47-48.

<sup>121</sup> NAVARRO B., Enrique. La potestad sancionadora administrativa y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. En: ARANCIBIA M., Jaime y ALARCÓN J., Pablo (coord.) Sanciones administrativas, Santiago, AbeledoPerrot / Thomson Reuters, 2014, pp. 25-28.

Es por lo indicado que resulta inconveniente en extremo mezclar los sistemas sancionatorios, como se ha hecho, al partir con la acción judicial del Servicio de Impuestos Internos para la declaración de la simulación, para terminar con la aplicación administrativa de una multa en cumplimiento de la sentencia. Se advierte lo inapropiado del sistema implementado de verificar que ella se aplica sobre la base de un cálculo complejo, de manera que se presta para conflictos innecesarios que pueden surgir de discrepancias entre la sentencia del tribunal y el acto administrativo que imponga la multa, más cuando debemos recordar que se ha resuelto que la posibilidad de impugnar los actos de la administración es de la esencia del debido proceso.<sup>122</sup>

Así, para encontrar una interpretación de esta normativa que no violente los principios constitucionales, que como ha hecho presente la doctrina, debe ser preferida sobre otra que así lo haga,<sup>123</sup> de surgir una diferencia entre la sentencia del tribunal y el acto administrativo en el que se aplica la multa, esta controversia debería ser resuelta por el juez tributario y aduanero. La conclusión anterior se refuerza al analizar la facultad que tienen estos tribunales para hacer cumplir sus fallos, establecida en los incisos segundo y tercero del artículo 1° de la Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros. Entonces, el acto administrativo que impone la multa es, en esencia, el acto que cumple la sentencia dictada por el tribunal, por lo mismo no es un acto de decisión.<sup>124</sup> Así, ejerciendo la facultad de hacer cumplir sus fallos, el tribunal está facultado para corregir cualquier desviación que note en el acto administrativo respecto de lo que ha resuelto, ya que el Servicio de Impuestos Internos debe limitarse a cumplir lo resuelto en sentencia.

Ahora, como hemos indicado, siendo la potestad sancionadora estatal única, el hecho que la multa termine siendo impuesta por el Servicio de Impuestos Internos, en nada altera lo que hemos expuesto.

---

<sup>122</sup> NAVARRO B., Enrique. La potestad sancionadora administrativa y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. En: ARANCIBIA M., Jaime y ALARCÓN J., Pablo (coord.) Sanciones administrativas, Santiago, AbeledoPerrot / Thomson Reuters, 2014, pp. 25-28.

<sup>123</sup> BERMÚDEZ S., Jorge. Derecho administrativo general, 3ª ed., Santiago, LegalPublishing/ Thomson Reuters, 2014, p. 68.

<sup>124</sup> Distinción que previamente ha sido establecida por nuestro máximo tribunal. *Pablo Sánchez Díaz de Essar S.A. con I. Municipalidad de Temuco* (2008).

## **10.- EL PROCEDIMIENTO Y LA SEDE PARA CALIFICAR UN ILÍCITO PENAL NO ALTERA SU NATURALEZA**

Ahora es necesario examinar si los procedimientos para calificar un hecho que está tipificado como un ilícito penal, y la sede en la que esta calificación se lleva a cabo, alteran la naturaleza del mismo.

Una de las características peculiares de los delitos tributarios es que ellos pueden ser objeto, alternativamente, de dos procedimientos, tramitados por tribunales diferentes, para la aplicación de sanciones dispares. Esta posibilidad de seguir dos caminos o vías procesales, en dos sedes diferentes, no modifica la naturaleza delictiva del hecho sancionado.

A la posibilidad de recurrir a dos sedes completamente diferentes, se suma el hecho que la decisión respecto de qué es y qué no es un delito tributario, en definitiva, es tomada en el momento en el cual se decide ejercer la acción exclusiva que la ley entrega al director del Servicio de Impuestos Internos, que es el funcionario facultado para optar por una de estas dos vías. Esto tiene una importancia clave en esta materia, como veremos.

El artículo 161 N° 10 del Código Tributario dispone que:

*“No se aplicará el procedimiento de este Párrafo [sobre aplicación de sanciones por infracción a las disposiciones tributarias] tratándose de infracciones que este Código sanciona con multa y pena privativa de libertad. En estos casos corresponderá al Servicio recopilar los antecedentes que habrán de servir de fundamento a la decisión del Director a que se refiere el artículo 162, inciso tercero.*

*Con el objeto de llevar a cabo la recopilación a que se refiere el inciso precedente, el Director podrá ordenar la aposición de sello y la incautación de los libros de contabilidad y demás documentos relacionados con el giro del negocio del presunto infractor.*

*Las medidas mencionadas en el inciso anterior podrán ordenarse para ser cumplidas en el lugar en que se encuentren o puedan encontrarse los respectivos libros de contabilidad y documentos, aunque aquél no corresponda al domicilio del presunto infractor.*

*Para llevar a efecto las medidas de que tratan los incisos anteriores, el funcionario encargado de la diligencia podrá recurrir al auxilio de la fuerza pública, la que será concedida por el Jefe de Carabineros más inmediato sin más trámite que la exhibición*

*de la resolución que ordena dicha medida, pudiendo procederse con allanamiento y descerrajamiento si fuere necesario.*

*Contra la resolución que ordene dichas medidas y sin que ello obste a su cumplimiento, podrá ocurrirse ante el juez de letras en lo civil de turno del domicilio del contribuyente, quien resolverá con citación del Jefe del Servicio del lugar donde se haya cometido la infracción. El fallo que se dicte sólo será apelable en lo devolutivo. El plazo para apelar será de 15 días, contado desde la notificación de la sentencia.”*

Es decir, la administración fiscal debe recopilar los antecedentes necesarios para que el director de esa institución decida si acciona conforme a lo dispuesto en el artículo 162 del mismo cuerpo legal. Ahora, el mencionado artículo 162 del Código Tributario señala que:

*“Las investigaciones de hechos constitutivos de delitos tributarios sancionados con pena privativa de libertad sólo podrán ser iniciadas por denuncia o querrela del Servicio. Con todo, la querrela podrá también ser presentada por el Consejo de Defensa del Estado, a requerimiento del Director.*

*En las investigaciones penales y en los procesos que se incoen, la representación y defensa del Fisco corresponderá sólo al Director, por sí o por medio de mandatario, cuando la denuncia o querrela fuere presentada por el Servicio, o sólo al Consejo de Defensa del Estado, en su caso. El denunciante o querellante ejercerá los derechos de la víctima, de conformidad al Código Procesal Penal. En todo caso, los acuerdos reparatorios que celebre, conforme al artículo 241 del Código Procesal Penal, no podrán contemplar el pago de una cantidad de dinero inferior al mínimo de la pena pecuniaria, sin perjuicio del pago del impuesto adeudado y los reajustes e intereses penales que procedan de acuerdo al artículo 53 de este Código.*

*Si la infracción pudiere ser sancionada con multa y pena privativa de libertad, el Director podrá, discrecionalmente, interponer la respectiva denuncia o querrela o enviar los antecedentes al Director Regional para que persiga la aplicación de la multa que correspondiere a través del procedimiento administrativo previsto en el artículo anterior.*

*La circunstancia de haberse iniciado el procedimiento por denuncia administrativa señalado en el artículo anterior, no será impedimento para que, en los casos de infracciones sancionadas con multa y pena corporal, se interponga querrela o denuncia. En tal caso, el Juez Tributario y Aduanero se declarará incompetente para seguir conociendo el asunto en cuanto se haga constar en el proceso respectivo el hecho de haberse acogido a tramitación la querrela o efectuado la denuncia.*

*La interposición de la acción penal o denuncia administrativa no impedirá al Servicio proseguir los trámites inherentes a la determinación de los impuestos adeudados; igualmente no inhibirá al Juez Tributario y Aduanero para conocer o continuar conociendo y fallar la reclamación correspondiente.*

*El Ministerio Público informará al Servicio, a la brevedad posible, los antecedentes de que tomare conocimiento con ocasión de las investigaciones de delitos comunes y que pudieren relacionarse con los delitos a que se refiere el inciso primero.*

*Si no se hubieren proporcionado los antecedentes sobre alguno de esos delitos, el Servicio los solicitará al fiscal que tuviere a su cargo el caso, con la sola finalidad de decidir si presentará denuncia o interpondrá querrela, o si requerirá que lo haga al Consejo de Defensa del Estado. De rechazarse la solicitud, el Servicio podrá ocurrir ante el respectivo juez de garantía, quien decidirá la cuestión mediante resolución fundada.”*

La regla transcrita ha sido interpretada en el sentido que la acción de la administración fiscal en contra de una persona medianamente individualizada es un requisito de procesabilidad. Es decir, nuestros tribunales superiores de justicia han resuelto que sin una querrela o denuncia del director del Servicio de Impuestos Internos, o del Consejo de Defensa del Estado actuando a petición de dicho servicio, no es posible condenar a persona alguna por un delito tributario.<sup>125</sup>

Antes mencionamos el caso *Guillermo Vilches Mallorga y otro querellante Silva Puentes Vilma*, en el cual la Corte de Apelaciones de Santiago estimó que se había cometido un delito tributario. Ahora debemos indicar que en él, debido a que el Servicio de Impuestos Internos no había ejercido acción alguna en dicho proceso, los imputados fueron absueltos por la corte. Esto implica que incluso cuando un tribunal llegue a la convicción que se ha cometido un ilícito penal tributario, los involucrados no pueden recibir una sanción si no existe una acción del director de la administración fiscal. Ahora, esta acción puede estar dirigida en contra de personas individualizadas o no, como ocurre cuando se dirige en contra de quienes resulten responsables.<sup>126</sup> En

---

<sup>125</sup>*Guillermo Vilches Mallorga y otro querellante Silva Puentes Vilma* 2010), *Pablo Enrique Céspedes Rodríguez querellante SII* (2006).

<sup>126</sup>*Manuel Antonio Rodríguez Inostroza y otros querellante SII* (2008), *Manuel Antonio Rodríguez Inostroza y otros querellante SII* (2007), *Irma Elena Soto Rodríguez y otros querellante SII* (2015), *Carlos Ominami Pascual querellante SII* (2016), *Roberto Sergio Guzmán Lyon y otros querellante SII* (2016) y *Carlos Alberto Délano Abbott y otros querellante SII* (2016).

otras palabras, los juicios por delitos tributarios solamente pueden ser iniciados por una denuncia o querrela del Servicio de Impuestos Internos, o del Consejo de Defensa del Estado actuando a requerimiento del director de la primera institución, pero incluso cuando un proceso se inicia de esta forma, en él no pueden ser condenadas personas contra las cuales no fue dirigida de forma alguna la acción penal de la administración tributaria.<sup>127</sup>

Entonces, si un funcionario de la administración fiscal detecta un hecho que puede llegar a ser considerado un delito tributario o recibe una denuncia en igual sentido, se deben recopilar los antecedentes necesarios, en conformidad con lo dispuesto en el artículo 161 N° 10 del Código Tributario, para que el director del Servicio de Impuestos Internos fundamente la decisión a la que se refiere el artículo 162 del mismo código. Esta última decisión implica necesariamente que el director puede concluir que no existe un ilícito penal tributario, en cuyo caso ordenará que se continúen con las acciones de cobro que procedan. Pero si la conclusión a la que llega el director de la administración fiscal es que existe un ilícito tributario sancionable con multa y pena privativa de libertad,<sup>128</sup> entonces puede optar por denunciar o querrellarse, es decir, recurrir a la justicia criminal, o simplemente decidir que se notifique un acta de denuncia para que el juez tributario y aduanero decida que el ilícito penal ha existido y aplique solamente la multa.

Si bien la facultad del director de elegir la vía punitiva (juzgado penal o juzgado tributario y aduanero) es discrecional, ella no puede ser arbitraria, porque en nuestro derecho la arbitrariedad es siempre ilegal.<sup>129</sup> Por lo mismo, se ha resuelto que si la

---

<sup>127</sup> *Héctor Tapia Arancibia y otros querellante SII* (2006), *Inés Pinochet Hiriart y otros querellante SII* (2007) folio 10781.

<sup>128</sup> El delito contemplado en el artículo 97 N° 24 solamente contempla penas privativas de libertad, por lo que no correspondería en este caso optar.

<sup>129</sup> Contraloría General de la República. Dictamen N°26.403 del 9 de abril de 1973, Contraloría General de la República. Dictamen N°31.257 del 26 de abril de 1973, Contraloría General de la República. Dictamen N°33.006 del 21 de diciembre de 1984, Contraloría General de la República. Dictamen N°46.834 del 18 de octubre de 2007, Contraloría General de la República. Dictamen N°7.453 del 15 de febrero de 2008, Contraloría General de la República. Dictamen N°26.212 del 19 de mayo de 2009, Contraloría General de la República. Dictamen N°46.129 del 24 de agosto de 2009, Contraloría General de la República. Dictamen N°70.935 del 11 de noviembre de 2011, Contraloría General de la República. Dictamen N°51.568 del 8 de julio de 2014, Contraloría General de la República. Dictamen N°65.740 del 26 de agosto de 2014, Contraloría General de la República. Dictamen N°65.965 del 27 de agosto de 2014, entre pronunciamientos otros. GALLARDO Á., Renán P. Por la fuerza de la razón. Notas sobre una teoría de la motivación en sede administrativa y una metodología para la confección de los actos

administración fiscal está en conocimiento que todo un sector económico actúa de una misma forma, pero solamente recurre en contra de un actor, sin que existan motivos suficientes que permitan establecer diferencias sustanciales en su conducta, las que justifiquen la acción criminal en el caso particular, el actuar del Servicio de Impuestos Internos es arbitrario, lo que tiene como consecuencia que el tribunal debe desechar su acción penal.<sup>130</sup>

Esta opción del director de la administración fiscal no altera en nada el carácter sancionatorio de la actividad del juez, por lo que se aplican los principios que rigen el *ius puniendi* estatal, sin las morigeraciones que según vimos, a veces aplican a las sanciones administrativas. Así, nuestra Corte Suprema ha resuelto que los procedimientos penal y administrativo sancionatorio a los que puede dar lugar la decisión del artículo 162 del Código Tributario ostentan una naturaleza común, por lo que ambos se rigen por los mismos principios.<sup>131</sup> Ahora, esta postura del supremo tribunal es una aclaración expresa de la materia, pero que coincide con lo resuelto en otras causas recaídas en procedimientos iniciados por actas de denuncia.<sup>132</sup>

Ahora, cuando la administración fiscal solamente busca la aplicación de la sanción pecuniaria, y el contribuyente es una sociedad, se produce otro fenómeno particular. En este caso el responsable del pago de la sanción pecuniaria es el contribuyente, por ello, la sanción pecuniaria no se aplica al actor del delito, que siempre será una persona natural, sino a una persona jurídica. Esto crea toda otra clase de problemas, especialmente respecto de la exigencia de acreditar el dolo respecto de quien es sancionado, que no analizaremos por escapar de nuestro propósito.<sup>133</sup>

---

de la administración. Revista de Derecho Administrativo 6: 33, 2012. Santiago, Abeledo Perrot/Legal Publishing, MADARIAGA G., Mónica. Seguridad jurídica y administración pública en el siglo XXI, 2ª edición actualizada, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1993, p. 57, MORAGA K., Claudio. Tratado de derecho administrativo. La actividad formal de la administración del Estado. Santiago, Abeledo Perrot / Legal Publishing, 2010, p. 37, entre otros autores.

<sup>130</sup> *Artíguez Magna Gabriel y otros querellante SII* (2006).

<sup>131</sup> *Osmán Erico Santander Godoy con SII* (2012) y *DobleVía Publicidad Limitada con SII* (2015).

<sup>132</sup> *Soc. Ljubetic Comercial S.A. con SII* (2012), *Dagnino Bozzo Aldo con SII* (2012), *Comercial Mas Luz Ltda. con SII* (2014).

<sup>133</sup> VAN WEEZEL, Alex. Delitos tributarios. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2007, pp. 88-90.

## **11.- LA SIMULACIÓN Y EL DELITO DE EVITAR, DISMINUIR O POSTERGAR LA APLICACIÓN DE LOS IMPUESTOS GLOBAL COMPLEMENTARIO Y ADICIONAL DEL ART. 14 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA**

La simulación, en la regulación de la Ley N° 20.780, para ser sancionada penalmente, requiere el cumplimiento de varios supuestos, establecidos en el artículo 14 letra E), N° 1 letra b) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que presenta un desafío enorme al intérprete, como pasamos a ver.

Esta norma parte con una prohibición, a saber, “las empresas, entidades o sociedades domiciliadas, residentes, establecidas o constituidas en Chile que obtengan rentas pasivas de acuerdo a los criterios que establece el artículo 41 G, no podrán ser utilizadas en forma abusiva para diferir o disminuir la tributación de los impuestos finales de sus propietarios, socios o accionistas”. Cabe preguntarse cómo se pueden utilizar las empresas nacionales que obtengan rentas pasivas de forma abusiva para ese propósito, cuando la consecuencia natural de crear una empresa es la separación para efectos impositivos entre la empresa y su dueño, y el diferimiento lo dispone la ley. Así, por ejemplo, el empresario individual es una figura jurídica completamente tributaria, porque no tiene efectos diferentes al impositivo. Entonces, si como veremos en un momento, esta norma se integra con los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario, cabe preguntarse lo siguiente: ¿Cómo puede ser elusiva una institución que ha sido pensada por el legislador para producir exclusivamente efectos tributarios?

Ahora, como se realiza una remisión al artículo 41 G de la Ley Sobre Impuesto a la Renta, esta regulación no aplica si la sociedad que recibe dividendos invierte directamente en una sociedad de rentas activas.

El segundo problema de esta norma es que exige para la aplicación del impuesto multa del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta sobre el capital, que se determine la existencia de abuso o simulación, como queda en evidencia de su texto que dispone “De acuerdo a lo anterior, cuando se haya determinado la existencia de abuso o simulación conforme a lo dispuesto en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario, se aplicará respecto del monto de tales inversiones la tributación dispuesta en el artículo 21, sin perjuicio de la aplicación de los impuestos que correspondan a los beneficiarios de las rentas o cantidades respectivas y las sanciones que procedieren”. Así, esta regla supone que se lleva a cabo la declaración de elusión en conformidad con las reglas agregadas al Código Tributario por la Ley N° 20.780, lo que no es menor para efectos de la regla penal que nos interesa comentar.

Luego el artículo contiene una norma contradictoria, porque antes se remitió a los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario, que disponen que el Servicio de Impuestos Internos debe probar la elusión, en cambio esta norma señala: “En todo caso, el contribuyente podrá acreditar que las inversiones fueron realizadas con sumas que corresponden a su capital o a ingresos no constitutivos de renta”. Tras esto, agrega una presunción simplemente legal, que lleva a pensar que la regla anterior es una especie de excepción puesta antes que sea enunciada la regla, porque se indica: “presumiéndose, salvo prueba en contrario, que cuando el capital propio tributario del contribuyente excede de la suma de su capital y de los referidos ingresos no constitutivos de renta, tales inversiones se han efectuado, en el exceso, con cantidades que no han cumplido totalmente con los impuestos de la presente ley, procediendo entonces las aplicación de lo dispuesto en el referido artículo 21 ”.

Finalmente el artículo dispone que: “No obstante lo anterior, cuando se determine que los actos, contratos y operaciones respectivos se han llevado a cabo maliciosamente con la finalidad de evitar, disminuir o postergar la aplicación de los impuestos global complementario o adicional, ello será sancionado conforme a lo dispuesto en el primer párrafo, del número 4 del artículo 97 del Código Tributario”. Aquí la norma llega a su punto más problemático. Primero, desde el punto de la redacción, es redundante indicar que algo que se sanciona con una pena se realiza maliciosamente, lo que se presta para las discusiones antes señaladas, porque la malicia implica la posibilidad de reprochar la conducta al actor que, pudiendo actuar de forma diferente, decidió realizar el hecho punible, pero esta regulación agrega la expresión “con la finalidad de”, es decir, parece reiterar que se exige un tipo especial de dolo, el dolo directo.

Ahora, nuevamente el problema de esta norma es que confunde la tipificación de una conducta con la posibilidad de reprocharla, porque, descartado que se pueda abusar de las formas jurídicas o simular actos por accidente o descuido, siempre existirá dolo si se acredita que ha existido abuso o simulación, por lo mismo, no existen diferencias entre la conducta punible y la conducta no sancionada, porque la finalidad exigida es “evitar, disminuir o postergar la aplicación de los impuestos global complementario o adicional”.

Ahora, se presenta un problema procedimental en esta regulación, al exigir que se determine primero que ha existido elusión, se está estableciendo una cuestión prejudicial civil. Es decir, primero debería existir un juicio para determinar la elusión, tras lo cual debería llevarse a cabo un juicio penal. No ahondaremos en esta materia por escapar a nuestro objetivo, pero mencionarla sirve para ilustrar lo problemática que es toda esta regulación.

## **12.- SI NO TUVIERA LA LEY N° 20.780 EL EFECTO DE DEROGAR PARTE DEL ARTÍCULO 97 N° 4 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO ¿QUÉ OCURRIRÍA?**

Como examinamos, el dolo no es parte del hecho típico sancionado y es inconcebible la existencia de simulación culposa, por lo mismo, no se observa que la simulación como delito tributario pueda ser diferente de la simulación como acto de elusión del tributo. Es decir, lo que ha ocurrido es que una misma conducta ha recibido una tipificación posterior más favorable, por lo tanto, ha quedado despenalizada.

Sin embargo, para demostrar la relevancia de los principios antes expuestos, es conveniente preguntarse qué ocurriría si el efecto de la Ley N° 20.780 respecto de la simulación con efectos tributarios no fuera la derogación de parte de los hechos típicos del artículo 97 N° 4 del Código Tributario.

Si asumimos como cierta la afirmación que la simulación de un acto jurídico es, al mismo tiempo, elusión y evasión, o dicho de otra forma, la simulación es, al mismo tiempo, una infracción indirecta de la ley tributaria y una infracción directa de la ley penal tributaria, la consecuencia que resta sería, además de contradictoria, algo que desafía, entre otros principios constitucionales, al de igualdad ante la ley, porque se crearía una especie de triple elección de la acción por parte de la administración:

- a) Buscar la aplicación de la pena privativa de libertad más la multa respecto de todos los involucrados en los tribunales criminales.
- b) Solicitar solamente la aplicación de la multa respecto del contribuyente en los tribunales tributarios y aduaneros
- c) Pedir la declaración de simulación en los tribunales tributarios y aduaneros multando solamente al asesor.

En los tres casos se cobrarían los impuestos evadidos o eludidos, según sea la acción de la administración, pero claramente en el tercer caso el único sancionado sería quien diseñó o planificó la elusión. Esta solución es solamente aparente, porque violenta prácticamente todos los principios constitucionales que hemos analizado, por lo mismo, debería ser rechazada.

Así lo expuesto, este error requiere que el legislador actúe y se deroguen las referencias a la simulación en la normativa antielusiva general, y se repongan los efectos penales de la simulación, considerando que cuando esta institución es utilizada

para rebajar de forma artificial la carga impositiva, lo que se está haciendo es cometer un fraude tributario.

### 13.- CONCLUSIONES

Tras el examen detallado de los principios y reglas aplicables, es posible concluir que la simulación fue despenalizada por la Ley N° 20.780. A este resultado se puede llegar de tener en cuenta que la regulación antielusiva general de la Ley N° 20.780 es posterior al artículo 97 N° 4 del Código Tributario y, además, aquella ley establece un tratamiento más beneficioso que el contemplado en ese artículo. Es decir, se cumplen los dos parámetros que, en nuestro derecho, tienen por efecto despenalizar una conducta.

Esta despenalización ha ocurrido, muy probablemente, por error, pero a pesar de ello es necesario recordar que los errores del legislador tienen efectos jurídicos, por lo que, al aplicar los principios constitucionales relacionados con la materia estudiada, solamente parece ser sostenible que lo que ha hecho la Ley N° 20.780 es despenalizar la simulación. Es decir, cuando de la simulación de un acto resulta un perjuicio al erario nacional porque se pagan menos impuestos que los debidos, solamente se podría accionar mediante la normativa antielusiva general, sin que sea una alternativa válida recurrir a la vía penal.

Si bien la administración fiscal ha sostenido que la diferencia entre la simulación como elusión y la simulación como evasión estaría en el dolo o malicia y en el procedimiento y sede de determinación, ello es un error, porque, ni el dolo ni la malicia describen conductas, sino que son instituciones jurídicas que se relacionan con la posibilidad de reprochar una conducta típica a un individuo, y el procedimiento elegido no altera la naturaleza del ilícito. Así lo dicho, como es inconcebible la existencia de la simulación accidental de un acto, no es plausible que la conducta descrita en la nueva regulación antielusiva general no sea idéntica a la descrita en el artículo 97 N° 4 del Código Tributario.

Así las cosas, incluso desde el punto de vista de la lógica la simulación no puede ser, al mismo tiempo, elusión y evasión, es decir, una infracción tanto indirecta como directa de una regla tributaria.

Por lo mismo, sólo queda hacer un llamado a todos los involucrados en establecer las políticas tributarias para que se corrija este error por ley, derogando las referencias a la simulación en la normativa antielusiva general, de manera que la simulación de un acto que busca engañar a la administración fiscal para desfigurar el real monto del tributo,

vuelva a su cauce normal, que es tener un tratamiento penal, porque como examinamos, ello siempre fue una forma de cometer un fraude fiscal, por lo que no parece ser deseable la situación actual, debido a que traslada a los jueces la corrección de un grave error legislativo.

## 14.- BIBLIOGRAFÍA

ABELIUK M., René. Las obligaciones, 6ª ed., Santiago, LegalPublishing / Thomson Reuters, 2014.

ALESSANDRI R., Arturo, SOMARRIVA U., Manuel, VODANOVIC H., Antonio. Tratado de derecho civil, 7ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2011.

AMUNÁTEGUI S., Felipe. ‘Maliciosamente’ y ‘a sabiendas’ en el Código Penal chileno, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1963.

BARROS Arana, Diego. Historia general de Chile, 2ª ed., Santiago, Editorial Universitaria, 2000.

BERMÚDEZ S., Jorge. Derecho administrativo general, 3ª ed., Santiago, LegalPublishing/ Thomson Reuters, 2014, p. 68.

CAMACHO C., Gladys. Tratado de derecho administrativo. La actividad sustancial de la administración del Estado, Santiago, AbeledoPerrot / LegalPublishing, 2010.

CLARO S., Luis. Derecho civil chileno y comparado, 1ª ed., Santiago, Nascimento Tomo undécimo, 1937.

CONTRALORÍA General de la República. Dictamen N° 26.403 del 9 de abril de 1973.

CONTRALORÍA General de la República. Dictamen N° 31.257 del 26 de abril de 1973.

CONTRALORÍA General de la República. Dictamen N° 33.006 del 21 de diciembre de 1984.

CONTRALORÍA General de la República. Dictamen N° 46.834 del 18 de octubre de 2007.

CONTRALORÍA General de la República. Dictamen N° 7.453 del 15 de febrero de 2008.

- CONTRALORÍA General de la República. Dictamen N° 26.212 del 19 de mayo de 2009.
- CONTRALORÍA General de la República. Dictamen N° 46.129 del 24 de agosto de 2009.
- CONTRALORÍA General de la República. Dictamen N° 70.935 del 11 de noviembre de 2011.
- CONTRALORÍA General de la República. Dictamen N° 51.568 del 8 de julio de 2014.
- CONTRALORÍA General de la República. Dictamen N° 65.740 del 26 de agosto de 2014.
- CONTRALORÍA General de la República. Dictamen N° 65.965 del 27 de agosto de 2014.
- CONTRALORÍA General de la República. Dictamen N° 103.271 del 31 de diciembre de 2015.
- CONTRALORÍA General de la República. Dictamen N° 8 del 4 de enero de 2016.
- CONTRALORÍA General de la República. Dictamen N° 1.795 del 8 de enero de 2016.
- CONTRALORÍA General de la República. Dictamen N° 3.426 del 14 de enero de 2016.
- CORDERO Q. Los procedimientos y reglas comunes al procedimiento administrativo sancionador. *En*: ARANCIBIA M., Jaime y ALARCÓN J., Pablo (coord.) Sanciones administrativas, Santiago, AbeledoPerrot / Thomson Reuters, 2014.
- CORDERO V., Luis. Casos destacados. Derecho administrativo. Santiago, Thomson Reuters, 2015.
- DIEZ D., Raúl. La simulación de contrato en el Código Civil chileno, 2ª ed., Santiago, Fallos del Mes, 1982.
- DUMAY P., Alejandro. El delito tributario, Concepción, Ediciones Samver, 1979.
- FELIÚ de O., Olga. “Tributos, ¿por Circulares del SII?”. *Diario Financiero*, Santiago, Chile, 23 de julio de 2015 [en línea]. <<https://www.df.cl/noticias/opinion/columnistas/olga-feliu/tributos-por-circulares-del-sii/2015-07-22/182357.html>> [fecha de consulta: 15 de febrero de 2016].

FERNÁNDEZ R., José. Derecho municipal chileno. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2007.

FERRARA, Francesco. La simulación de los negocios jurídicos, 3ª ed., Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1953.

FLORES D., Gloria y VERGARA Q., Gonzalo. Desafíos en tiempos de reformas tributarias. Fundamentos, objetivos y control, Santiago, Thomson Reuters, 2014.

GAETE R., Sergio. La comunidad en torno a los elementos del delito. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1963.

GALLARDO Á., Renán P. Por la fuerza de la razón. Notas sobre una teoría de la motivación en sede administrativa y una metodología para la confección de los actos de la administración. Revista de Derecho Administrativo 6: 33, 2012. Santiago, Abeledo Perrot/Legal Publishing.

GÉNY, François. Método de Interpretación y fuentes en derecho privado positivo. Granada, Comares, 2000.

GUZMÁN B., Alejandro. Las reglas del 'Código Civil' de Chile sobre interpretación de las leyes, Santiago, LexisNexis, 2007.

KRAUSE M, María Soledad. Caso 'Ley de Caza'. Tipicidad y reconocimiento del derecho administrativo sancionador. En: VARGAS P., Tatiana (dir.) Casos destacados de derecho penal. Parte general, Santiago, Thomson Reuters, 2015, pp. 463-473.

KRUSE, Heinrich W. Derecho tributario alemán. Madrid, trad. de la 3ª edición alemana de 1973 de Perfecto Yebra Martul-Ortega, Editoriales de Derecho Reunidas, 1978.

LEÓN H., Avelino. La voluntad y la capacidad en los actos jurídicos, 1ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1952.

MADARIAGA G., Mónica. Seguridad jurídica y administración pública en el siglo XXI, 2ª edición actualizada, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1993, p. 57.

MARTÍNEZ C., Rafael. El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el derecho tributario chileno. Revista de Derecho 29, 2007, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.

MASSONE P., Pedro. Principios de derecho tributario, 3ª ed., Santiago, Thomson Reuters, 2013.

MAYER L., Laura. Obtención fraudulenta de prestaciones estatales. Revista de Derecho 32, 2009, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.

MIRPLEES, James. Diseño de un sistema tributario óptimo. Madrid, Editorial Universitaria Ramón Areces, 2011.

MORAGA K., Claudio. Tratado de derecho administrativo. La actividad formal de la administración del Estado. Santiago, Abeledo Perrot / Legal Publishing, 2010, p. 37

NAVARRO B., Enrique. La potestad sancionadora administrativa y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. *En*: ARANCIBIA M., Jaime y ALARCÓN J., Pablo (coord.) Sanciones administrativas, Santiago, AbeledoPerrot / Thomson Reuters, 2014.

NIÑO T., Eduardo. La simulación. Revista de Derecho 14, 1991, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.

OCDE [Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos]. Glosario de términos tributarios [en línea] <<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>> [fecha de consulta: 22 de junio de 2015].

OLIVER C., Guillermo. La aplicabilidad de la agravante de uso o porte de armas en el delito de robo con violencia o intimidación en las personas. comentario a un fallo. Revista de Derecho 28, 2007, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.

PASTOR M., Nuria. Consideraciones sobre la delimitación del engaño típico en el delito de estafa. *Ahora en: Doctrina y Jurisprudencia Penal, Edición especial. Del fraude a la responsabilidad penal de la empresa, Tomo I*, 2013, pp. 113-134.

PESCIO V., Victorio. Manual de derecho civil, Tomo II, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1948.

POLITOFF L., Sergio, MATUS A., Jean P., RAMÍREZ G., María C. Lecciones de derecho penal chileno. Parte especial, 2ª ed. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2014.

POLITOFF L., Sergio, MATUS A., Jean P., RAMÍREZ G., María C. Lecciones de derecho penal chileno. Parte general, 2ª ed. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2015.

RADOVIC S., Ángela. Sistema sancionatorio tributario. Infracciones y delitos, 2ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2010.

RODRÍGUEZ C., Luis. Bases para distinguir entre infracciones criminales y administrativas. Revista de Derecho 11, 1987, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.

ROJAS A., Luis E. Historia dogmática de la falsedad documental. Revista de Derecho 39, 2012, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 37 del 25 de septiembre de 1995 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1995/37.htm>> [consulta: julio de 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 65 del 23 de julio de 2015 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2015/circu65.pdf>> [consulta: julio de 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2.256 de 1991

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3.394 de 1991

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3.024 del 10 de noviembre de 1998. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1998/renta/nov05.htm>> [consulta: julio de 2016].

SUPERINTENDENCIA DE VALORES Y SEGUROS. Resolución Exenta N° 122 de 2016.

SUPERINTENDENCIA DE VALORES Y SEGUROS. Resolución Exenta N° 199 de 2016.

TAVEIRA T., Heleno. Derecho tributario y derecho privado. Autonomía privada, simulación y elusión tributaria. Madrid, Marcial Pons, 2008.

UGAS C., Luis. El Código Tributario. Sus normas complementarias y jurisprudencia. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1965.

VAN WEEZEL, Alex. Delitos tributarios. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2007.

VAN WEEZEL, Alex. La garantía de tipicidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Santiago, AbeledoPerrot / LegalPublishing, 2011.

VERGARA Q., Gonzalo. ¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión? *Revista de Estudios Tributarios* 14:199-238, 2015. Santiago, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

VIAL DEL RÍO. *Teoría general del acto jurídico*, 5ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2006.

VON SAVIGNY, Friedrich C. *Sistema del derecho romano actual*, 2º ed. española, Madrid, , trad. Jacinto Mesía y Manuel Poley, F. Góngora y Cía.

### **Jurisprudencia citada:**

*Alfredo Cardoso Ledesma y otro querellante SII*(1995): Corte Suprema, 26 de septiembre de 1995 (queja), rol N° 1.070-1995, en Jorquera Lorca y Castellón Covarrubias (1999) pp. 192-193.

*Ana Ester Córdova Salvo querellante SII* (2011a): Corte de Apelaciones de San Miguel, 1º de septiembre de 2011 (apelación), rol N° 244-2011.

*Ana Ester Córdova Salvo y otros querellante SII* (2011b): Corte Suprema, 27 de marzo de 2012 (casación en el fondo), rol N° 9.238-2011.

*Artíguez Magna Gabriel y otros querellante SII* (2006): Corte de Apelaciones de Santiago, 24 de enero de 2006 (apelación), rol 31.435 de 2005.

*Banco de Chile con Rodrigo Berrios Harriague*(2011): Corte Suprema, 10 de enero de 2011 (casación en el fondo), rol N° 9.347-2010.

*Carlos Alberto Délano Abbott y otros querellante SII* (2016): Corte de Apelaciones de Santiago, 10 de junio de 2016 (apelación), rol N° 1.674-2016.

*Carlos Isaac Berlin Wornwe Tapia querellante SII* (2005): Corte Suprema, 6 de diciembre de 2005 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 3.766-2003.

*Carlos Ominami Pascual querellante SII* (2016): Corte Suprema, 3 de junio de 2016 (queja), rol N° 23.742 -2016.

*Castle Gold Investment Corp con Inmobiliaria Los Nogales Ltda. y otros* (2011): Corte Suprema, 19 de enero de 2011 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 2545-2009, cita LegalPublishing CL/JUR/698/2011; 47702.

*Claudia Cuevas Catrileo y otra querellante SII* (2012): Corte Suprema, 27 de marzo de 2012 (casación en el fondo), rol N° 9.238-2011.

*Claudia González Barrientos con Henry Gamboa Bahamondes*(2011): Corte Suprema, 23 de agosto de 2011 (casación en el fondo), rol N° 7.793-2009, cita LegalPublishing CL/JUR/6780/2011; 50330.

*Claudio Soto Barría y otros querellante Fisco* (2009): Corte Suprema, 24 de marzo de 2009 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 649-2008.

*Comercial Comepal S.A. con SII* (2014): Corte Suprema, 1 de septiembre de 2014 (casación en el fondo), rol N° 7.115-2013.

*Comercial Hual Limitada con SII* (2015): Corte Suprema, 18 de mayo de 2015 (casación en el fondo), rol N° 13.387-2014.

*Comercial Mas Luz Ltda. con SII* (2014): Corte Suprema, 10 de diciembre de 2014 (casación en el fondo), rol N° 1.805-2014.

*Consejo de Defensa del Estado con Empresa de Servicios Sanitarios Essbio S.A.*(2013): Corte Suprema, 16 de septiembre de 2013 (casación en el fondo), rol N° 7.397-2012.

*Consortio Axioma Cipsa Ingenieros Consultores Ltda. con Jocelyn Watchtendorff Hermosilla* (2015): Corte Suprema, 23 de abril de 2015 (unificación de jurisprudencia), rol N° 19.374-2014.

*Dagnino Bozzo Aldo con SII* (2012): Corte Suprema, 1 de abril de 2014 (casación en el fondo), rol N° 7.217-2014.

*Daniel Castro Carrillo y otro con SII* (2007): Corte de Apelaciones de Valdivia, 2 de mayo de 2007 (apelación), rol N° 358-2006, cita Legal Publishing CL/JUR/797/2007.

*Darwin Isidoro Astudillo Parada con SII* (2009): Corte Suprema, 5 de octubre de 2009 (casación en el fondo), rol N° 6.711-2008.

*Doblevía Publicidad Limitada con SII* (2015): Corte Suprema, 30 de marzo de 2015 (casación en el fondo), rol N° 16.694-2014.

*Eduardo David Monasterio Lara y otros querellante Corfo* (2012): Corte Suprema, 14 de diciembre de 2012 (casación en el fondo), rol N° 2.025-2012.

*Elena Parra Coloma con SII* (2000): Corte de Apelaciones de Concepción, 23 de noviembre de 2000 (apelación), rol N° 1.285-1997.

*Emilio Augusto González Uriarte y otro querellante SII*(2009): Corte Suprema, 2 de diciembre de 2009 (casación en el fondo), rol N° 7.640–2008.

*Fernando Zapata Vásquez y otro querellante SII* (2008): Corte de Apelaciones de Concepción, 15 de enero de 2008 (apelación), rol N° 44–2006.

*Francisco Javier Ebel Vial con Liliana Kotliarenco Azerman* (2007): Corte de Apelaciones de Santiago, 28 de junio de 2007 (apelación), rol N° 5.269-2005, cita LegalPublishing CL/JUR/6704/2007; 36626;

*Guillermo Vilches Mallorga y otro querellante Silva Puentes Vilma* (2010): Corte de Apelaciones de Santiago, 11 de enero de 2010 (apelación), rol N° 2.628-2009.

*Haindl Ramírez Alfred Josef y otros con Inmobiliaria Espadaña S.A.* (2014): Corte de Apelaciones de Santiago, 10 de julio de 2014 (casación en la forma y de apelación), rol N° 1.187-2013.

*Héctor Tapia Arancibia y otros querellante SII* (2006): Corte de Apelaciones de Santiago (apelación) rol N° 59.496-2002.

*Hernán Herrera Reyes querellante SII* (1997): Corte Suprema, 29 de octubre de 1997 (casación en el fondo), rol N° 3.133-1997, cita LegalPublishing CL/JUR/159/1997; 14845.

*Herrera Valdebenito José Antonio y otros querellante SII*(2012): Corte Suprema, 23 de agosto de 2012 (casación en el fondo), rol N° 3517-2012.

*Inés Pinochet Hiriarty otros querellante SII* (2007): Corte de Apelaciones de Santiago (apelación) rol N° 144-2007, folio 10781.

*Inmobiliaria Parque Cruz de Froward S.A. con Secretaría Regional Ministerial de Salud de Magallanes* (2015): Corte Suprema, 11 de junio de 2015 (casación en el fondo), rol N° 30.779-2014.

*Inversiones Las Cruces Limitada con SII* (2015): Corte Suprema, 6 de abril de 2015 (casación en el fondo), rol 9729-2013.

*Irma Elena Soto Rodríguez C. y otros querellante SII* (2015): Corte de Apelaciones de Santiago, 26 de agosto de 2015 (apelación), rol N° 2.221-2015.

*José Toledo Espinosa querellante SII* (2006): Corte Suprema, 24 de octubre de 2006 (casación de fondo), rol N° 1.466-2005.

*Juan Pablo González Zúñiga y otros con SII* (2007): Corte Suprema, 29 de enero de 2007 (casación en el fondo), rol N° 6.541-2005, cita Legal Publishing CL/JUR/352/2007; 35946.

*Juan Plaza Castillo y otros querellante SII* (2007): Corte de Apelaciones de La Serena, 8 de octubre de 2007 (apelación), rol N° 31-2007.

*Luis Alberto Concha Bravo querellante SII*(2005): Corte Suprema, 3 de mayo de 2005 (casación en el fondo), rol N° 30-2003.

*Manuel Antonio Rodríguez Inostroza y otros querellante SII* (2007): Corte de Apelaciones de Puerto Montt, 28 de diciembre de 2007 (apelación) rol N° 337-2007.

*Manuel Antonio Rodríguez Inostroza y otros querellante SII* (2008): Corte Suprema (casación en el fondo y en la forma), rol N° 638-2008.

*Manuel Antonio Segura Covarrubias querellante SII*(1993): Corte de Apelaciones de San Miguel (amparo), rol N° 163-1993, en *Jurisprudencia tributaria* (1996) pp. 160-162.

*Manuel Rodríguez Inostroza y otros querellante SII* (2008): Corte Suprema, 1 de julio de 2008 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 638-2008.

*María Isabel Dumont Catalán con SII* (2002): Corte Suprema, 28 de noviembre de 2002 (casación en el fondo), rol N° 2.783-2001.

*Mario Hernán Fritis Mauna querellante SII* (2006): Segundo Juzgado de Letras de Copiapó, 30 de noviembre de 2006 (crimen), rol N° 27.944 (sin año), en <[http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2006/fallos\\_materia\\_penal/jj2203.htm](http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2006/fallos_materia_penal/jj2203.htm)> [consultado el 9 de marzo de 2016].

*Mario Vicente Jara Millar querellante SII*(2003): Corte Suprema, 10 de noviembre de 2002 (casación en el fondo y en la forma), rol N° 344-2002.

*Megafrut Ltda. con Andes Logistics de Chile S.A. y otro* (2015): Corte Suprema, 30 de junio de 2015 (casación en el fondo), rol N° 3.530-2015.

*Metales del Pacífico S.A. con SII* (2014): Corte Suprema, 21 de julio de 2014 (casación en el fondo), rol N° 6.764-2013, cita Legal Publishing CL/JUR/4691/2014; 72984.

*Osmán Erico Santander Godoy con SII* (2012): Corte Suprema, 10 de enero de 2012 (casación en el fondo), rol N° 7.511-2009.

*Pablo Enrique Céspedes Rodríguez querellante SII* (2006): Corte de Apelaciones de Arica, 30 de enero de 2006 (casación en el fondo), rol N° 556-2005.

*Pablo Sánchez Díaz de Essar S.A. con I. Municipalidad de Temuco* (2008): Corte Suprema, 22 de julio de 2010 (casación en el fondo), rol N° 6.567-2008.

*Patricia Cabello Caro y otro querellante SENAME* (2009): Corte Suprema, 2 de julio de 2009 (casación en el fondo), rol N° 3.970-2008.

*Patricio Aylwin Oyarzún con Renta Equipos y Vehículos Especiales S.A.* (2011): Corte de Apelaciones de Santiago, 4 de julio de 2005 (apelación), rol N° 4.581-2003, cita LegalPublishing CL/JUR/4917/2005; 50822.

*Pedro Alquilino Torres Espejo querellante SII* (2007): Corte de Apelaciones de La Serena, 30 de agosto de 2007 (apelación), rol N° 122-2007.

*Peña Díaz Mauricio Cristian querellante SII* (2012): Corte de Apelaciones de Santiago, 8 de octubre de 2012 (apelación), rol N° 963-2012.

*Raquel María Romero García y otros querellante SII y otros* (2013): Juzgado de Garantía de Talca, 16 de diciembre de 2013 (procedimiento abreviado), RUC 0901128731-7, RIT 10132-2011.

*Raúl Francisco Marín Sotomayor y otros querellante SII* (2012): Corte Suprema, 31 de julio de 2012 (casación en el fondo), rol N° 7.084-2010.

*Roberto Sergio Guzmán Lyon y otros querellante SII* (2016): Corte de Apelaciones de Santiago, 15 de julio de 2016 (apelación), rol N° 1.015-2016.

*Rogelio Aburto Urrutia con SII* (2007): Corte de Apelaciones de Concepción, 23 de junio de 2008 (apelación), rol N° 98-2007, cita Legal Publishing CL/JUR/2723/2008.

*Soc. Ljubetic Comercial S.A. con SII* (2012): Corte Suprema, 30 de agosto de 2012 (casación en el fondo), rol N° 4.425-2010.

*Sociedad Comercial Araucanía S.A. con SII* (2015): Corte Suprema, 21 de julio de 2015 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 8.531-2014, cita Legal Publishing CL/JUR/4134/2015; 98841.

*Sociedad Comercial Jomex Ltda. con SII* (2015): Corte Suprema, 30 de noviembre de 2015 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 24.557-2014.

*Sociedad Comercial Recmetal Compañía Limitada con SII* (2015): Corte Suprema, 30 de noviembre de 2015 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 24.727-2014.

*Sylvia Aravena Castro y otros querellante SII* (2009): Corte de Apelaciones de Santiago, 19 de enero de 2009 (apelación), rol N° 3.171-2008.

Tribunal Constitucional rol N° 2.479-2013.