



ARTÍCULO 110 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO: DECONSTRUCCIÓN NORMATIVA

Harold Patricio Castillo Zamorano

Abogado

Magíster en Derecho Penal, Universidad de Talca
Máster en Derecho Penal, Universidad Pompeu Fabra
Magíster en Tributación, Universidad de Chile

Email: hcastillo@mfdspa.cl

RESUMEN

El artículo 110 del Código Tributario permite eximir de responsabilidad penal o atenuar la pena para el infractor de escasos recursos pecuniarios, que, por su exigua ilustración u otra causa de justificación, haga presumir que ha tenido un conocimiento imperfecto del alcance de las normas tributarias.

La norma referida representa una herramienta eficaz para la defensa de un contribuyente acusado por delito tributario, especialmente si consideramos las altas penas a las que se ven expuestos. No obstante, existe un déficit, tanto jurisprudencial como dogmático, en el estudio de los elementos normativos que posibilitan su aplicación.

El presente trabajo pone su acento en la deconstrucción de estos elementos, para, finalmente, proponer una nueva vía de interpretación. El artículo 110 del Código Tributario permite eximir de responsabilidad penal o atenuar la pena para el infractor de escasos recursos pecuniarios, que, por su exigua ilustración u otra causa de justificación, haga presumir que ha tenido un conocimiento imperfecto del alcance de las normas tributarias.

La norma referida representa una herramienta eficaz para la defensa de un contribuyente acusado por delito tributario, especialmente si consideramos las altas penas a las que se ven expuestos. No obstante, existe un déficit, tanto jurisprudencial como dogmático, en el estudio de los elementos normativos que posibilitan su aplicación.

El presente trabajo pone su acento en la deconstrucción de estos elementos, para, finalmente, proponer una nueva vía de interpretación.

Palabras clave: Apreciación de la prueba en conciencia, eximente, atenuante y sana crítica.

1. INTRODUCCIÓN

El artículo 110 del Código Tributario (en adelante CT)¹ constituye un reconocimiento implícito del legislador acerca de la complejidad de la norma tributaria, debido a lo cual, exime de responsabilidad penal o beneficia, con una rebaja de la pena, a un infractor de escasos recursos económicos, que por sus exiguos conocimientos u otra causa de justificación no ha comprendido el alcance de estas.

Ciertamente, esta norma, es una excepción al principio “*ignorantia legis non excusat*”, plasmado en los artículos 7° y 8° del Código Civil (en adelante CC), así como a los principios de igualdad ante a la ley e igual distribución de las cargas públicas, establecidos en el artículo 19 N.° 2 y 20, respectivamente, de la Constitución Política de la República (en adelante CPR).

Los delitos tributarios, sancionados en el artículo 97 del Código del ramo y en otros cuerpos normativos, abarcan un amplio espectro de figuras, tanto activas como omisivas, que van desde las maquinaciones fraudulentas hasta el abuso de franquicias y beneficios tributarios (ver Matus y Pérez, 2021, y Van Weezel, 2007, para más detalles).

Existe consenso entre los tratadistas que el legislador penal tributario se ha inclinado por situar al dolo como elemento central de la culpabilidad, así como por adelantar las barreras de punibilidad, tipificando delitos de mera de actividad, lo que excluye una faz frustrada (en este sentido, Massone, 2010, García y Ugalde, 2011, Van Weezel, 2007, entre otros).

Dentro de este contexto, no resulta ajeno que el marco penológico alcance penas de crímenes (p. ej., art. 97 N.° 4, incisos 3° y 4°, del Código Tributario; arts. 90,

1 Artículo 110 del Código Tributario: “En los procesos criminales generados por infracción de las disposiciones tributarias, podrá constituir la causal de exención de responsabilidad penal contemplada en el N° 12° del artículo 10° del Código Penal o, en su defecto, la causal atenuante a que se refiere el número 1° del artículo 11° de ese cuerpo de leyes, la circunstancia de que el infractor de escasos recursos pecuniarios, por su insuficiente ilustración o por alguna otra causa justificada, haga presumir que ha tenido un conocimiento imperfecto del alcance de las normas infringidas. El tribunal apreciará en conciencia los hechos constitutivos de la causal eximente o atenuante.”

inciso final, 97, inciso sexto, 104 y 107 del D.L. 824, y art. 27 bis, inciso quinto, del D.L. 825), aumentando las posibilidades de un cumplimiento efectivo de la pena, con las consecuencias que ello implica.

En razón a lo expuesto, es posible distinguir con nitidez que el artículo 110 del Código Tributario surge como un medio efectivo para la defensa del contribuyente imputado por delito tributario.

Sin embargo, la configuración de la eximente o de la atenuante, N.º 12º del artículo 10º y N.º 1º del artículo 11, ambas del Código Penal, deben ser valoradas bajo el sistema de “apreciación en conciencia”, el cual constituye una facultad indeterminada para que el sentenciador valore la prueba, ajeno a todo control y, por tanto, factible de abusos en su aplicación.

El sistema de “apreciación de la prueba en conciencia” no es ajena a nuestro sistema procesal, el Código de Procedimiento Civil, en sus artículos 717 y 724, la adopta tratándose de juicios de mínima cuantía, lo mismo sucede con el artículo 455 del Código del Trabajo de 1931 (Decreto con Fuerza de Ley N.º 178), artículo 305 bis A del Código de Procedimiento Penal, entre otros cuerpos normativos (ver Salas, 1993, para más detalles).

En el ámbito tributario, la inserción normativa de este método probatorio se produce con la dictación de la Ley N.º 13.305, publicada el 06 de abril de 1959, cuyo artículo 159 se traspasó íntegramente al actual artículo 110 del Código Tributario.

Los sistemas de valoración de la prueba, en sus extremos, prueba libre y prueba legal tasada, se basan en la confianza o fiabilidad que merezca la labor judicial para el legislador.

En España, por ejemplo, bajo la idea de un sistema “liberal y progresivo”, el artículo 741.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal de 1882, permitía la apreciación de la prueba según la conciencia del juez, quien era libre de convencerse, según su íntimo parecer, de la existencia o inexistencia de los hechos de la causa, valorando las pruebas según su “leal saber y entender” (ver, Álvarez, 2012).

El saber personal del juez sin sujeción a parámetros de ningún tipo es un riesgo, puesto que es un proceso íntimo de convicción, podría decirse hasta secreto, en el que no tiene obligación de fundamentar su decisión en base a parámetros objetivos mínimos.

Adicionalmente, se debe dilucidar la naturaleza y propiedades de los elementos normativos que subyacen a la aplicación del artículo 110 del Código Tributario, cuyo denominador común es el conocimiento imperfecto que posee el acusado

respecto del alcance de las normas tributarias infringidas y que la jurisprudencia ha interpretado de forma vacilante e incluso contraria a derecho (en este sentido, Rol N.º 380-2017, Corte de Apelaciones de Concepción).

Por último, se suma otro aspecto no resuelto, esto es, en qué momento del proceso penal por delito tributario se debe producir el debate acerca de la configuración de la eximente o atenuante, en su caso, esto es, si debe formar parte de la teoría de la defensa o se debe debatir en la audiencia de determinación de la pena (art. 343 del Código Procesal Penal), lo que importa una distinción no menor como se verá más adelante.

De este modo, la colisión del artículo 110 del Código Tributario con los principios jurídicos señalados, el estudio sobre los elementos normativos que deben satisfacerse a partir de los hechos configuradores de la eximente o atenuante y la etapa del proceso penal en que debe producirse este debate, son tres caras de un mismo problema que serán tratadas en el presente trabajo.

2. ESTADO ACTUAL DE LA DISCUSIÓN

Existe jurisprudencia que le otorga a la apreciación de la prueba en conciencia un margen mayor que la sana crítica para la valoración de la eximente o atenuante del artículo 110 del CT (en este sentido, RIT O-9-2017, TOP de Cañete), lo que no es aceptado por parte de la doctrina que ve la necesidad que la apreciación de la prueba en conciencia se adecue a criterios de racionalidad y lógica (Vallespín, 2011).

Otra parte de la doctrina reconoce que la apreciación de la prueba en conciencia debe respetar la prueba aportada al proceso y dar razones para comprender la forma de valoración que realiza el juez (Peñailillo, 1989).

El artículo 110 del CT establece como causal de exención de responsabilidad penal, la eximente del N.º 12.º del artículo 10.º del Código Penal, el cual señala: “Están exentos de responsabilidad criminal: 12.º El que incurre en alguna omisión, hallándose impedido por causa legítima o insuperable.”

Para el caso que no se configure la eximente señalada, en su defecto, se prevé la atenuante del número 1.º del artículo 11.º del citado texto legal, que reza de la siguiente forma: “Son circunstancias atenuantes: 1.º Las expresadas en el artículo anterior, cuando no concurren todos los requisitos necesarios para eximir de responsabilidad en sus respectivos casos.”

La discusión actual gira en torno a la modalidad de comisión del delito, ya que conforme a la exención citada, para Irrázaval (2019), sería sólo plausible tratándose de figuras omisivas (artículo 97 N.º 4 y 5), excluyendo los delitos

tributarios por acción, que son la mayoría (artículo 97 N° 8, 9, 10 inciso tercero, 12, 13, 14, 18, 22, 23, artículo 100, todos del Código Tributario y artículo 31 N° 12 del D.L. N° 824 sobre Impuesto a la Renta), lo mismo ocurriría con la atenuante, ya que al ser una eximente incompleta, los prepuestos fácticos deben ser los mismos.

En la vereda contraria, Van Weezel (2007) sostiene que la eximente y atenuante se aplican tanto a delitos activos como a los omisivos, ya que a su juicio la omisión del artículo 110 no se relaciona a la modalidad de comisión, sino a un momento de omisión previo, consistente en la omisión de procurarse los conocimientos adecuados para entender el ejercicio de la actividad económica.

La jurisprudencia ha sido titubeante en esta materia, ya que reconoce la omisión como forma de comisión (RIT O-231-2023, TOP La Serena) y, a su vez, admite la comisión activa (RIT O-9-2017, TOP Cañete).

Otro aspecto en discusión es resolver la pregunta si la eximente o atenuante referida, ¿sólo aplican a infractores de escasos recursos pecuniarios o no?.

Para gran parte de la doctrina (por ejemplo, Matus y Pérez, 2021), solo puede ser beneficiario de la eximente o atenuante del artículo 110 el infractor de escasos recursos pecuniarios, que, por alguna causa de justificación, como por ejemplo su insuficiente ilustración, ha tenido un conocimiento imperfecto del alcance de las normas infringidas.

En contraposición, Van Weezel (2007), plantea que es discutible que un contribuyente de escasos recursos pecuniarios yerre, más fácilmente, que uno que no lo es, y esto pone en entredicho el principio de igual repartición de las cargas públicas.

En relación con la oportunidad procesal en que se debe abrir debate para la prueba de la eximente o atenuante, es preciso destacar que la mayoría de la jurisprudencia lo trata en la audiencia de determinación de la pena, no siendo el criterio compartido por el Servicios de Impuestos Internos (RIT O-9-2017, TOP Cañete).

3. TENSIONES ENTRE EL ARTÍCULO 110 DEL COT Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

Ya advertíamos, que la aplicación del artículo 110 del CT, podría significar una erosión de ciertos principios jurídicos claramente afianzados en nuestra legislación, según pasaremos a tratar a continuación:

3.1. Proceso racional y justo (art. 19 N.º 3, inciso 6º de la CPR)²

El profesor Cea (2012) señala que se trata de una “cláusula abierta a la constante, o incesante, labor de perfeccionamiento procesal que la Carta Fundamental impone a la ley.”

Dentro de las características que comprende un proceso racional y justo, el Tribunal Constitucional ha expresado, en causa Rol N.º 2133-11-INA, lo siguiente:

“Más específicamente se ha indicado que el derecho a un proceso previo, legalmente tramitado, racional y justo, que la Constitución asegura a todas las personas, debe contemplar las siguientes garantías: la publicidad de los actos jurisdiccionales, el derecho a la acción, el oportuno conocimiento de ella por la parte contraria, el emplazamiento, la adecuada defensa y asesoría con abogados, la producción libre de pruebas conforme a la ley, el examen y objeción de la evidencia rendida, la bilateralidad de la audiencia y la facultad de interponer recursos para revisar las sentencias dictadas por tribunales inferiores (STC Rol N.º 1448).”

De esta forma, no hay duda de que el legislador constitucional estableció un presupuesto mínimo para sentar las bases de un proceso racional y justo, siendo labor de la ley común dotarla del contenido necesario para dar plena vigencia a dicha garantía.

En este sentido, pareciera que la valoración de la prueba en base al principio de la “apreciación en conciencia” en su concepción originaria, iría en una dirección contraria, ya que no existe obligación del sentenciador de fundamentar su fallo más allá de su mera convicción subjetiva, lo que será abordado más adelante.

2 “Artículo 19.- La Constitución asegura a todas las personas:

3º.- La igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos.

Toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado. Corresponderá al legislador establecer siempre las garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos.”

3.2. Igualdad ante la ley e igual repartición de las cargas públicas (art.19 nos. 2 y 20 de la CPR)³

Acerca del “principio de igualdad ante la ley”, el Tribunal Constitucional ha manifestado, en causa Rol N.º 807-07-INA, que: “esta dimensión de la igualdad no significa, sin embargo, que toda diferencia exija un trato legal diferenciado, pues ello haría imposible establecer reglas generales. Lo que la Constitución prohíbe no es hacer diferencias, sino hacer diferencias arbitrarias.”

En atención a ello, debemos dilucidar si la aplicación del artículo 110 del CT, es razonable y justificado.

Respecto del segundo principio en referencia, es preciso establecer que con el término “carga pública” se suele aludir a ciertas formas de contribución de los individuos a la supervivencia y al cumplimiento de los fines de la organización política, que pueden representar para aquellos un sacrificio en su patrimonio o libertad (Ponce de León, 2015).

La CPR garantiza que las cargas públicas se repartirán de forma igualitaria, no desde el punto de matemático, sino en base al principio de isonomía, el cual incluye a personas naturales y jurídicas, así como a las cargas pública reales y personales.

El artículo 110 del CT altera este principio, toda vez que permite que imputados de escasos recursos de económicos y con bajo nivel de ilustración puedan ser eximidos de responsabilidad en la comisión de delitos tributarios.

3.3. La ley de presume conocida por todos y nadie puede alegar su ignorancia una vez que haya entrado en vigor (arts. 7º y 8º del Código Civil)⁴

Lo paradójico es que al artículo 110 del CT no sólo es una excepción a estos principios, sino que se ampara en causas de justificación indeterminadas, que serán valoradas bajo el criterio subjetivo del juez, lo que es un síntoma de la permeabilidad de esta norma y la necesidad de su reinterpretación o, inclusive, su reformulación.

3 Artículo 19.- La Constitución asegura a todas las personas:

“2º.- La igualdad ante la ley. En Chile no hay persona ni grupo privilegiados. En Chile no hay esclavos y el que pise su territorio queda libre. Hombres y mujeres son iguales ante la ley. Ni la ley ni autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias;”

“20º.- La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas.”

4 “Art. 7º. La publicación de la ley se hará mediante su inserción en el Diario Oficial, y desde la fecha de éste se entenderá conocida de todos y será obligatoria.”

“Art. 8º. Nadie podrá alegar ignorancia de la ley después que ésta haya entrado en vigencia.”

4. APRECIACIÓN DE LA PRUEBA EN CONCIENCIA

Por lo general, se distinguen tres sistemas de valoración de la prueba: prueba legal o tasada, la íntima o libre convicción y el de las reglas de la sana crítica o la apreciación razonada.

El primero de los sistemas quedará al margen de este trabajo, ya que no guarda relación con el fin de la presente investigación.

Desde la perspectiva histórica, “el principio de la íntima convicción o apreciación en conciencia de la prueba apareció en la época de la Revolución Francesa, directamente ligado a la institución del jurado popular. En las leyes francesas de 18 de enero y 16-29 de septiembre de 1791 sobre el Procedimiento Penal se exhortaba a los miembros del Jurado a escuchar atentamente y expresar su creencia u opinión (veredicto) según su íntima convicción, atendiendo libremente a su conciencia, formulándose así el principio de *l'intime conviction*.

Con posterioridad el *Code d'Instruction Criminelle* de 1808 (artículo 342) permitió la aplicación del sistema de *l'intime conviction* por los jueces profesionales o de carrera; extendiéndose dicho modelo a la mayoría de los sistemas procesales europeos” (Miranda 1997).

En este sistema de valoración de la prueba, el juez no requiere dar conocer el proceso intelectual a través del cual llega a una decisión, existe plena confianza en su conocimiento “ilustrado”, puede incluso prescindir de la lógica.

El principio de la apreciación de la prueba en conciencia representa un riesgo alto de abusos, de arbitrariedad y de descontrol de la actividad jurisdiccional, inclusive podría conducirnos a la “dictadura de la convicción judicial subjetiva, equiparando a esta la simple impresión personal del juez” (en este sentido, Miranda 1997).

Nuestra legislación reconoce este sistema de valoración de la prueba desde antaño.

Ya nos adelantaba Salas (1993), que la Ley N.º 18.287, de 7 de febrero de 1984, relativa al procedimiento ante los Juzgados de Policía Local, derogó la legislación anterior que prescribía que la prueba debía apreciarse “en conciencia”, reemplazándola por la sana crítica, al señalar el inciso segundo del artículo 14, lo siguiente: “Al apreciar la prueba de acuerdo con las reglas de la sana crítica, el tribunal deberá expresar las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas o técnicas en cuya virtud les asigne valor o las desestime. En general, tomará en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas y antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador.”

Actualmente, por ejemplo, podemos ver evidencias en el Código del Trabajo, artículo 61, referente a la calificación de los créditos privilegiados del artículo 2472 del Código Civil, y artículo 297, disolución de una organización sindical por incumplimiento grave de las obligaciones que impone la ley o por haber dejado de cumplir alguno de los requisitos de forma.

Bajo el principio de la íntima convicción o apreciación en conciencia de la prueba, no existe obligación del sentenciador para “motivar” la sentencia (en este sentido, Corte Suprema, Rol N.º 26.854-14).

La motivación de la sentencia es la única forma de controlar la racionalidad y coherencia del juez, constatar que no ha derivado en una arbitrariedad.

Por consiguiente, hoy en día conforman una inescindible pareja las cuestiones de la “valoración” (de las pruebas) y de la “motivación” (de la susodicha valoración) (ver, Igartua, 2021).

El incumplimiento de la obligación de motivar la sentencia deriva en una infracción directa al debido proceso, consagrado en el artículo 19 N.º 3, inciso quinto, de la CPR, cuyo mandato es que todo órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado. Corresponderá al legislador establecer siempre las garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos.

La racionalidad, por tanto, constituye un mandato de ajuste a todo proceso judicial, y, por consiguiente, a las resoluciones que emanan de dichos órganos.

Nada más distante del debido proceso se encuentra la apreciación de la prueba en conciencia en su versión original.

Por el contrario, el sistema de apreciación razonada de la prueba según las reglas de la sana crítica exige ineludiblemente que en la sentencia se motive expresamente el razonamiento realizado por el juzgador.

El mínimo común denominador de la apreciación de la prueba en conciencia y de la sana crítica es la racionalidad y la lógica, de modo que la apreciación de la prueba en conciencia debe entenderse como un “sistema de valoración libre, racional y lógico”, lo que lo aproxima a la sana crítica, pero además se ajusta al mandato constitucional del debido proceso.

En línea con lo anterior, el deber de motivar una sentencia basada en el sistema de apreciación de la prueba en conciencia implica compartir un saber, obliga que el juez convenza con su fallo, en definitiva, valida el sistema y permite que los recursos que se deduzcan en contra de la sentencia operen desde los principios del debido proceso.

En una línea similar a la que venimos desarrollando, el Tribunal Constitucional ha expresado, en causa Rol N.º 8123-20 INHP, lo que sigue:

“Apreciar la prueba en conciencia posibilita que el juez pondere las pruebas para configurar la causal con amplia libertad, pero no es sinónimo de arbitrariedad o decisionismo. Es un ejercicio que debe realizarse explicitando la actividad que efectúa el sentenciador para llegar a una conclusión, desde la argumentación jurídica. El requisito en comento también busca, enlazado con el deber de publicidad, “proporcionar a los litigantes los antecedentes que les permitan conocer los motivos que determinan la decisión del litigio” (SC Rol N.º 617-05, c. 3º).”

5. ELEMENTOS NORMATIVOS DEL ARTÍCULO 110 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Es posible sostener que el sistema procesal penal se ha basado en la confianza depositada en el conocimiento de los jueces para interpretar correctamente los enunciados normativos y en el respeto a ciertos límites en las indagaciones, especialmente a través del bloque de derechos humanos (ver, Coloma, 2004).

En este orden ideas, surge la necesidad de una adecuada construcción de los enunciados normativos, ya que como señala Dopico (2009): “Llenar una categoría normativa (tipicidad penal) con un dato de la naturaleza (causalidad, entiéndase como se entienda) sin ser codificado jurídicamente, sólo puede conducir a resultados contradictorios, o a la necesidad de toda una panoplia de parches normativos para una interpretación razonable.”

Mal podría generarse una adecuada conexión entre enunciados normativos, medios de prueba y valorización de la prueba, si existe confusión en los primeros.

Debemos tener en cuenta que “los medios de prueba son los instrumentos a través del cual se introducen en el proceso los elementos que sirven al juez para adoptar la decisión” (Tonini y Conti, 2023), los que a su vez buscan satisfacer los enunciados normativos.

Vale decir que la labor del juez, en el tema que nos ocupa, es inferir acerca del objeto de prueba de la eximente o de la circunstancia modificatoria de responsabilidad penal del artículo 110 del CT, y este objeto, a nuestro juicio, no está lo suficientemente determinado, lo que en sí es un peligro para la seguridad jurídica.

5.1. Delito tributario

Zaffaroni et. al (2002) explica que “son delitos especiales aquellos de los cuales no puede ser autor cualquier persona, sino tan sólo quien reúna las particulares condiciones objetivas exigidas para aquel por el tipo penal. De ahí que también se los llame delitos de autor calificado.”

Los delitos tributarios requieren un sujeto cualificado, el contribuyente.

Por otro lado, la imputación en los delitos de infracción de deber se sustenta fundamentalmente en el incumplimiento de un deber especial que exige una prestación positiva en el marco de una vinculación institucional (García, 2019).

El deber del cual hablamos acá es especial, solidario e institucionalmente asegurado (Reston, 2014), y a los que Jakobs (1997) se refiere en términos de que existe un vínculo entre el autor y el bien jurídico que es previo a la norma penal.

A nuestro juicio, la relación se daría entre el contribuyente y el deber de solidaridad, bien jurídico, sobre el cual se estructura el sistema impositivo. Existiendo, además, otro bien jurídico que se oculta, el deber de obediencia a la norma (Fernando, 2008).

Retomando la idea acerca de las características del delito tributario, nos dice Van Weezel (2007) que atendiendo a las fases de desarrollo (frustración, desistimiento y punibilidad), la gran mayoría de los delitos tributarios parecen ser un sistema de delitos de mera actividad. Esto significa que se castiga la conducta con independencia del resultado, como por ejemplo artículo 97 N.º 4 del Código Tributario, “...omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos...”.

La condición que la omisión sea maliciosa nos lleva a la intención o propósito prevista por el infractor y como expresa Roxin (1997), si bien existe acuerdo sobre que la intención es la persecución dirigida al cumplimiento del resultado típico, también se estima que el concepto de la intención ha de ser interpretado a menudo de manera diferente “según la naturaleza jurídica de la acción punible y según la finalidad perseguida por el legislador con la comunidad penal”.

Para configurar un delito omisivo en los términos previstos en el artículo 97 del Código Tributario, se requiere que esa omisión se dirija a un fin: no pagar o pagar menos impuestos u obtener devoluciones indebidas, en síntesis, obtener un beneficio pecuniario del Fisco que daña el patrimonio fiscal.

Notamos que el elemento determinante es la intencionalidad, por lo que este tipo delitos podría ser calificado como un delito de intención, cuyo elemento subjetivo discurre sobre todo el tipo penal tributario, exigiendo una especial motivación,

distinto del dolo, una finalidad que va más allá de (trasciende a) la realización del tipo y que la doctrina califica como “delitos cortados de resultado” o “delitos de resultado cortados”, como el caso de la omisión maliciosa del artículo 97 N.º 4, dañar el erario fiscal (ver, Luzón, 2016).

Como es posible advertir, nuestra tesis se ubica, precisamente, en la intención interna del infractor, lo que permite abrir el abanico no sólo los casos de omisión, puesto que la transversalidad de los delitos tributarios viene dado por la intención, no por el resultado, ni por la forma de comisión, sino, precisamente, por la puesta en peligro del patrimonio fiscal, lo que ataca los bienes jurídicos protegidos, la solidaridad y el respeto a la norma, afectando la existencia misma del Estado, quien se encarga de aplicar este principio a través de las cargas y distribuciones impositivas.

5.2. Causales de justificación

La defensa basada en una causal de justificación es positiva y relativa, pues exige probar las concurrencias de condiciones de carácter personal que deben afirmarse respecto de cada acusado en particular y por ello conduce a un sobreseimiento del art. 250 c) CPP o a la absolución únicamente de quien está justificado (Matus y Ramírez, 2021).

El delito tributario de omisión no requiere de un resultado y si a esas inactividades no les pudiera imputar resultado alguno en el mundo exterior, entonces tampoco se les podría imputar ningún riesgo, o en su caso, lesión de un bien jurídico, y, en consecuencia, el Derecho Penal carecería de legitimización para intervenir, ya que su finalidad es proteger bienes jurídicos (en este sentido, Gimbernat, 2013).

Pareciera que existen fuertes razones para no circunscribir la eximente del artículo 10 N.º 12 del Código Penal, tratada en el artículo 110 del Código Tributario, exclusivamente a los delitos de omisión, respaldando la tesis planteada por Van Weezel (2007), en términos que la “omisión” de la eximente referida, consiste en la “omisión de procurarse los conocimientos necesarios para el ejercicio de la actividad económica de que se trata”, o bien podríamos decir, “la omisión de procurarse los conocimientos para comprender adecuadamente los efectos de la norma tributaria”, que no es lo mismo que referirse a la actividad económica, puesto que la gran mayoría de los contribuyentes conocen perfectamente su actividad económica, pero no necesariamente las normas tributarias que dicha actividad conlleva.

Nuestra jurisprudencia (por ejemplo, Corte de San Miguel, Rol N.º 71-2015) ha asentado un binomio con el cual se pretende construir una fórmula sacra para valorar si un infractor ha comprendido o no el alcance de las normas tributarias, esto es, escasos recursos pecuniarios + bajo nivel de escolaridad= eximente del

artículo 10 N.º 12 del Código Penal o atenuante del 11 N.º 1 del mismo texto legal. Muchos fallos en sede administrativa (entre otros, RUC: 11-9-0000195-0, Tribunal Tributario y Aduanero (en adelante TTA) de la Región de la Araucanía, RUC 12-9-0000077-2, TTA de la Región de Coquimbo), reemplazan el concepto de “bajo nivel de escolaridad” por “bajo nivel cultural”, lo que no es igual a “bajo nivel ilustración”, los dos primeros conceptos aluden a un determinado nivel de conocimiento, mientras que este último se refiere a disminuido nivel de entendimiento, que lo acercaría a la atenuante de imputación penal disminuida (art. 10 N.º 1 en relación al art. 11 N.º 1, ambos del Código Penal) y no a la eximente de omisión por causa insuperable o legítima (art. 10 N.º 12 del CP).

Conviene recordar que “la imputabilidad disminuida es sinónimo de capacidad mental parcial o incompleta. Bajo este concepto, no se hace distinción en cuanto a la intensidad de la disminución, por lo que es posible aplicar la misma respuesta penal independientemente de si la disminución fue “significativa” o “poco significativa” (Harbottle, 2016).

En un sentido similar, podemos encontrar fallos que exigen que el contribuyente sea “analfabeto” y carente de recursos, es decir, existe una equiparación de una persona ignorante o sin cultura a un bajo nivel de entendimiento (Corte de Apelaciones de Santiago, Rol N.º 14.940-2006).

Por otro lado, la causal de justificación guarda relación con el error, que podrá ser de tipo o de prohibición.

En el error de tipo quien actúa no ha incluido en absoluto en su representación un elemento del tipo. No presupone ninguna falsa suposición, sino que basta con la falta de la correcta representación (Roxin, 1997). Un ejemplo en este sentido podría tratarse del contribuyente que cree que pagando el I.V.A. se dan por cumplida todas sus obligaciones tributarias y desconoce por completo que debe realizar una declaración anual de renta.

Por otro lado, en el error de prohibición, el sujeto actúa dolosamente, conoce todas las circunstancias del hecho, pero no obstante considera permitido (es decir no antijurídico) su hecho (Roxin, 1997). Por ejemplo, un contribuyente sabe que debe emitir boleta por las ventas que realiza en su negocio, pero cree que el monto mínimo para emitir boleta es de \$100 y no de \$1 peso (Resolución del SII N.º 60, de 2023).

Ahora bien, si volvemos a delito de omisión, la pregunta sería ¿a qué tipo de error se aplica?

Ciertamente, nuestro Código Penal no trata esta distinción entre error de tipo y de prohibición⁵, además el artículo 110 del Código Tributario habla de “... o por alguna otra causa justificada, haga presumir que ha tenido un conocimiento imperfecto del alcance de las normas infringidas”, lo que permite considerar un amplio espectro factico y normativo que provoquen un tipo de error, cualquiera sea este.

En este aspecto, compartimos la tesis de Van Weezel (2007) de eliminar la distinción entre estos errores.

Conviene hacer presente que la creencia jurisprudencial del binomio tratado previamente no es suficiente a la hora de valorar si un contribuyente comprende o no los alcances de la norma tributaria, para ello se debe recurrir a elementos normativos y también extra normativos, se debe considerar el ordenamiento jurídico en su conjunto, ya que suelen haber contribuyentes con bajo nivel de escolaridad, pero con suficiente conocimiento de sus obligaciones tributarias y viceversa.

La condición económica del contribuyente va en el sentido contrario de legislar considerando el hombre medio, lo que va en contra del principio de igual repartición de las cargas públicas, tal cual lo señala Van Weezel (2007).

Relacionar estrictamente el no tener recursos económicos con la falta de conocimiento de la norma tributaria es ilógico, no hay una relación directa entre ambos.

Si el sustrato es la complejidad de la norma tributaria, la distinción no puede estar arraigada en la capacidad económica del contribuyente, sino en los esfuerzos del legislador en simplificar un área tal álgida del derecho, con nivel de transformaciones por sobre el promedio de otras ramas, lo que afecta a todo contribuyente, independiente de su capacidad económica.

6. LA IGNORANCIA DELIBERADA

De La Fuente (2024), explica que la teoría de la *willful blindness*, procedente del derecho anglosajón, en Gran Bretaña, causa Regina v. Sleep, del año 1861, en los Estados Unidos, sentencia emitida en People vs Brown (1887), “ha sido utilizada para llenar el vacío que se produce cuando un individuo realiza una

5 MIR (2016): “Si el dolo típico requiere saber que se realiza la situación prevista en el tipo de injusto, el error determinará su ausencia cuando suponga el *desconocimiento de alguno o todos los elementos del tipo de injusto*. Tal es la esencia del **error de tipo**, que se distingue del **error de prohibición** en que éste último no supone el desconocimiento de un elemento de la *situación* descrita por el tipo, sino (sólo) del hecho de *estar prohibida* su realización.”

conducta en circunstancias que le llevan a sospechar la posible configuración de las circunstancias típicas, pero decide mantenerse en la ignorancia a pesar de que podría despejar dudas”.

Es atingente abordar esta teoría, ya que cabe preguntarse, si el infractor, aprovechando su bajo nivel educacional y escasos recursos económicos, ¿podría permanecer en la ignorancia para beneficiarse de la norma en estudio y así eludir su responsabilidad penal?, a nuestro juicio, claramente es una posibilidad cierta.

Esta teoría es aplicada por el tribunal de primera instancia en el caso del futbolista profesional, Lionel Messi, AP Barcelona N.º 110/2015: “... ya manejaban el concepto de indiferencia de quien brinda la colaboración que se le solicita sin preocuparse de las consecuencias (principio de indiferencia) o no queriendo saber aquello que puede y debe saberse (principio de ignorancia deliberada). Se trata del autor de una conducta que voluntariamente ciega sus fuentes de conocimiento para ignorar la dinámica de los hechos, evitando su posible responsabilidad: quien no quiere conocer voluntariamente el origen de los efectos sobre los que actúa puede afirmarse que conoce ese origen delictivo, pues al negar las fuentes de conocimiento se está representando la posibilidad de la ilegalidad de su actuar, y decide continuar actuando en cuestiones tales como las consecuencias económicas y tributarias de los contratos de explotación de los derechos de que se trate”.

No obstante, el Tribunal Supremo Español, conociendo de la apelación en procedimiento abreviado en la causa citada, formula sendos reparos, al expresar, en la STS 374/2017, lo siguiente:

“Considerando Sexto: Debemos reiterar aquí, como ya hicimos en nuestra STS n° 830/2016 de 3 de noviembre, el rechazo que nos merece el sintagma «ignorancia deliberada» al que ya nos referimos también en la sentencia de 3 de diciembre de 2012: Y hemos de hacerlo reiterando una doctrina de esta Sala que ya proclamaba serias advertencias sobre la difícil compatibilidad de tal método con las exigencias de la garantía constitucional de presunción de inocencia. Así en la sentencia de este Tribunal Supremo n° 68/2011 de 15 de febrero dijimos: En alguno de los precedentes de esta Sala, no obstante, se ha mencionado la «ignorancia deliberada», como criterio para tener por acreditado el elemento cognitivo del dolo, es decir, para tener por probado que el autor obró conociendo los elementos del tipo objetivo (hecho constitutivo de la infracción penal en la terminología del (art. 14.1 CP) o de un hecho que cualifique la infracción penal, como es el caso de la cantidad de notoria importancia discutida en el recurso). Este punto de vista ha sido fuertemente criticado en la doctrina porque se lo entendió como una transposición del «*willful blindness*» del derecho norteamericano y porque se considera que no resulta adecuado a las exigencias del principio de culpabilidad, cuyo rango constitucional ha puesto de manifiesto el Tribunal Constitucional.

Asimismo, se ha llamado la atención sobre el riesgo de que la fórmula de la «ignorancia deliberada» -cuya incorrección idiomática ya fue señalada en la STS de 20-7-2006 - pueda ser utilizada para eludir «la prueba del conocimiento en el que se basa la aplicación de la figura del dolo eventual », o, para invertir la carga de la prueba sobre este extremo.”

La advertencia del Supremo español y que considero necesario tener en cuenta, es evitar caer en la tentativa de aplicar esta doctrina, eludiendo las exigencias probatorias que implica acreditar el dolo y mucho menos que sirva para dar pie a la presunción del dolo.

Lo cierto que en el caso de Messi no se aplica esta teoría sin más, por el contrario en dicho caso “la consciencia y voluntad del método y resultado fraudulento en relación con el deber de tributar por IRPF, viene evidenciado por los datos objetivos constatados por prueba directa e indiciaria que acreditan los actos que se dicen ejecutados material y directamente por el acusado y que permiten inferir consciencia y voluntad de que con tales actos eludía el debido pago fiscal” (Considerando Sexto).

Recordemos que el caso que motiva el presente estudio se centra en la norma del artículo 110 del CT que se remite al artículo 10 N.º 12 del Código Penal, que en definitiva se refiere a un error invencible o inevitable, por una causa de justificación, la cual debe ser acreditada, como por ejemplo la insuficiente ilustración, y como dice Van Weezel (2007), el artículo 110 no permite el tratamiento del error en estado dogmático puro, sino condicionado a una causa de justificación, por lo que la invencibilidad se basa en la causa de justificación más que en el error en sí.

El principio de confianza no guarda relación con el error, sea de tipo o de prohibición, sino más con la voluntad de elegir no conocer, teniendo la obligación de hacerlo, y, en consecuencia, eludir la observancia de una conducta ajustada a derecho, que no se excusa por la contratación de asesores expertos en tributación, así lo afirma el Considerando Octavo de la STS 374/2017: “Ya en ese carril retórico el recurso no duda en otra afirmación: Si un lego en derecho recurre a especialistas en materia fiscal para que lo asesoren, pagando por el asesoramiento, importantes honorarios, no actúa con indiferencia, ni ha querido deliberadamente ignorar cuáles eran sus obligaciones fiscales. Por el contrario, ha hecho lo que podía hacer y es socialmente adecuado. El dato del monto de los honorarios es, en el mejor de los casos neutro. Aun no constando en la causa ese importe, es claro que los profesionales pueden reclamar que sea elevado tanto si el objetivo de liberar de cargas al cliente se hace lícitamente como si se hace ilícitamente. Incluso en este caso, dado el riesgo en que incurre el asesor de ser procesado, parece lógico entender que reclame mayor cantidad.”

Lo que se desprende del razonamiento del Supremo español es que los altos honorarios que se pagan a los asesores es un dato neutro, que puede ser utilizado para pagar una asesoría lícita como ilícita y, en definitiva, no acepta que quien percibe importantes ingresos ignore el deber de tributar por ello.

Así, el citado considerando octavo, señala que estamos ante una actuación ejecutada con dolo directo. “Ni tan siquiera eventual. No estamos ante un caso de error invencible en el conocimiento de la norma, sino ante la inteligencia que busca anular las dificultades que el desconocimiento de ésta suponía para lograr el objetivo de burlarla.”

La conclusión del Tribunal Supremo Español es que, excluido un error de tipo o de prohibición, en carácter de invencible, no hay posibilidad de aminorar la responsabilidad penal y solo queda tratar la forma en que se presenta el dolo, y, especialmente, el tratamiento del dolo impide su presunción, lo que se ve afectado por la teoría de la ignorancia deliberada, al igual que lo hace con el principio de inocencia, por ello las aprehensiones con su aplicación.

7. OPORTUNIDAD PROCESAL PARA PLANTEAR LA EXIMENTE DEL ARTÍCULO 10 N.º 12 Y, EN SUBSIDIO, LA ATENUANTE DEL ARTÍCULO 11 N.º 1, AMBAS DEL CÓDIGO PENAL

Al respecto diremos brevemente, que existen dos opciones, la primera de ellas es plantear la eximente o atenuante como parte de la teoría de la defensa del acusado por delito tributario, ello permitirá que las alegaciones, la prueba y el sentido mismo del juicio gire en torno a la acreditación de los hechos que fundan esta defensa. También posibilita que el tribunal pueda apreciar en toda su magnitud los medios probatorios que posteriormente le ayudarán a motivar el fallo.

A esto debemos agregar que la naturaleza jurídica misma de la eximente corresponde a una defensa de fondo y debe ser expuesta en la instancia procesal pertinente, esto es, en el juicio oral.

Algo distinto, y que se suele utilizar, es alegar estas circunstancias en la audiencia de determinación de la pena, (art. 343 del Código Procesal Penal), basado en un informe presentencial, elaborado por una trabajadora social.

Creemos que la audiencia de determinación de la pena no es un medio idóneo para evaluar una discusión de fondo, donde está en juego la absolución del acusado, constituyendo una mala praxis que debe ser erradicada, dejando esta audiencia solamente para debatir la atenuante del artículo 11 N.º 1 del Código Penal, pero, en defecto de no haberse acogido la eximente y habiéndose ventilado esta última durante el desarrollo del juicio.

El reservarse, por parte de la defensa, estas alegaciones para la audiencia del artículo 343 del CPP, atenta contra la garantía de un proceso racional y justo, ya que no existe la oportunidad para que la parte acusadora pueda contrarrestar adecuadamente dicho informe.

8. CONCLUSIONES

Podríamos determinar que la “apreciación de la prueba en conciencia” reconoce como límite la garantía constitucional de un proceso racional y justo, ubicándola próxima a la sana crítica. Así, el margen de libertad para el sentenciador se reduce a valorar la prueba sin sujeción a una norma legal, basándose en su fuero interno, pero obligado al deber de motivar el fallo, ajustarse a derecho, expresar las razones de hecho y de derecho que ha tenido en cuenta para la decisión del asunto y cumplir con el deber de publicidad, necesario para que los litigantes puedan poner en movimiento el sistema recursivo.

La remisión normativa que realiza el artículo 110 del CT al artículo 10 N.º 12 del CP no es acertada, plantea diversos problemas del punto de vista dogmático y es contraria a principios de derecho y garantías constitucionales, como la igualdad ante la ley e igual repartición de las cargas públicas, así como al principio de “*ignorantia legis non excusat*”.

Así, es posible observar que de partida no se puede hacer una distinción entre infractores de escasos recursos económicos y los que no lo son, eso altera el principio de igual distribución de las cargas públicas y no constituye una buena razón para infringir dicho principio, más aún cuando no existen parámetros claros para definir qué se entiende por escasos recursos pecuniarios, sin perjuicios que las causas de ello pueden ser variadas, hasta la propia desidia del infractor para cambiar su condición.

El bajo nivel de ilustración no se condice con el nivel de conocimiento de un sujeto, sino más bien con la imputabilidad disminuida o capacidad intelectual limítrofe, caso contrario es permitir la ignorancia deliberada, ya que al infractor le resultará conveniente sostener que no ha tenido un nivel de preparación adecuado por razones económicas, lo que no es aceptable sobre todo hoy, donde el conocimiento está al alcance de todos, ya que precisamente lo que ha hecho internet es democratizar la información.

Una limitación posible en este aspecto, sería restringirlo a los contribuyentes analfabetos, como se ha expuesto en su oportunidad, aunque no lo compartimos del todo, tal cual se expondrá más adelante.

Tampoco resulta aceptable que el sentenciador se ampare en la “apreciación de la prueba en conciencia” para expresar someramente las razones que ha tenido

para acoger o rechazar la eximente o atenuante, por el contrario, existe el deber de aproximarse a la sana crítica, única forma de dar cumplimiento a la garantía constitucional de un proceso racional y justo.

La naturaleza misma de la eximente del artículo 10 N.º 12 del Código Penal y, en subsidio, para el caso que no se acoja, de la atenuante del artículo 11 N.º 1 del citado código, deben formar parte de la teoría del caso de la defensa y, por tanto, alegarse y probarse dentro del juicio oral, ya que la audiencia de determinación de la pena no permite dar garantías suficientes a los acusadores para contrarrestar un informe presentencial que comúnmente se reserva la defensa para dicha instancia, aceptar lo contrario también implica vulnerar la garantía constitucional de un proceso racional y justo.

Creemos que los criterios que deben guiar la correcta interpretación de la norma objeto de la presente investigación, inicia con que se aplique a infractores sin atender a su situación pecuniaria, ya que lo realmente determinante es que se encuentren en una situación de error frente a los alcances sustantivos de la norma tributaria, no de la pena asociada a estas. No es relevante la distinción del error, sólo debe exigirse que haya sido invencible. La alegación de la eximente o de la atenuante, en su defecto, debe ser alegada como parte de la teoría de la defensa, ya que su naturaleza jurídica guarda relación con la teoría del caso y no con la determinación de la pena, sin perjuicio de lo que pueda complementarse en la audiencia de determinación de la pena mediante el informe presentencial.

La sentencia que se pronuncie al respecto debe cumplir con las exigencias de fundamentación que conlleva la sana crítica, o aproximarse en la mayor medida de lo posible, a fin de evitar arbitrariedades y posibilitar el ejercicio transparente del sistema recursivo. Esto permitiría armonizar los aspectos dogmáticos y principios de derechos que se ven afectado con su interpretación actual, y la necesidad de atender a situaciones de hecho que se producen por la difícil comprensión de los alcances de las normas tributarias.

Finalmente, no abogamos por la derogación del artículo 110 del CT, ya que reconocemos la complejidad de la norma tributaria, siendo necesario equilibrar la descompensación producida por el déficit en que ha incurrido el legislador al no simplificar el sistema tributario.

9. BIBLIOGRAFÍA

Libros

Cea, José L. (2012): *Derecho Constitucional Chileno Tomo II* (2ª ed.). Ediciones UC

Coloma, Rodrigo (2004): *La prueba en el nuevo proceso penal oral*. LexisNexis

De La Fuente, F. (2024): Imputación subjetiva y error en el derecho penal económico. I.N.M. (Ed.), *Derecho Penal Económico Parte General* (199-244). tirant lo blanch

Fernando, Luis (2008): *El bien jurídico como referencia garantista*. Estudios del Puerto

García, J. y Ugalde, R. (2011): *Curso sobre delitos e infracciones tributarias*. LegalPublishing

García, P. (2019): *Derecho Penal Parte General* (3ª ed.). ideas soluciones editoriales

Gimbernat, E. (2013): *Estudios sobre el Delito de Omisión* (2ª ed.). B de f

Igartua, J. (2021): *Indicio, duda razonable, prueba científica* (Perspectivas sobre la prueba en el proceso penal). tirant lo blanch

Jakobs, G. (1997): *Derecho Penal Parte General. Fundamentos y teoría de la imputación* (2ª ed.). Marcial Pons

Luzón, D-M. (2016): *Derecho Penal Parte General* (3ª ed.). B de f

Massone, Pedro (2010): *Infracciones tributarias*. LegalPublishing: Abeledo Perrot.

Matus, M. y Pérez, A. (2021): *Manual de Código Tributario* (12ª ed.). LegalPublishing

Matus, J. y Ramírez, M. (2021): *Manual de Derecho Penal Chileno. Parte General* (2ª ed.). Tirant lo blanch

Miranda, M. (1997): *La mínima actividad probatoria en el proceso penal*. José María Bosch Editor.

Mir, S. (2016): *Derecho Penal. Parte General* (10ª ed.). B de f

Peñailillo, D. (1989): *La prueba en materia sustantiva civil*. Editorial Jurídica de Chile.

Resto, M. (2014): *Los delitos de infracción de deber ¿Es admisible un doble criterio de determinación de auditoría?*. B de f

Roxin, C. (1997): *Derecho Penal Parte General Tomo I Fundamentos La Estructura de la Teoría del Delito* (2ª ed.). (Trad. D-M Luzón Peña, M. Díaz y García Conlledo y J. de Vicente Remesal). Thomson Reuters (Trabajo original publicado en 1994)

Tonini, P. y Conti C. (2023): *La prueba penal en el proceso acusatorio contemporáneo*. (Trad. I. Flores Prada). tirant lo blanch (Trabajo original publicado en 2014)

Van Weezel, Alex (2007): *Delitos Tributarios*. Editorial Jurídica de Chile.

Zaffaroni, E., Alagia, A. y Slokar, A. (2002): *Derecho Penal Parte General*. Ediar

Revistas

Álvarez, E. (2012). La evolución del enjuiciamiento en el siglo XIX. *Anuario de Historia del Derecho Español, Volumen (LXXXII)*, 81-111. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4546524>

PoncedeLeón, V. (2015). La noción de carga pública y su función en la jurisprudencia del tribunal constitucional chileno. *Revista chilena de derecho, Volumen (42)*, 843-781. https://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-34372015000300005#:~:text=Con%20el%20t%C3%A9rmino%20carga%20p%C3%BAblica,en%20su%20patrimonio%20o%20libertad.

Harbottle, F. (2016). La imputabilidad disminuida: una categoría problemática del derecho penal. *Revista de Estudios de la Justicia, Volumen (25)*, 33-50. <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/file:///C:/Users/Escritorio/Downloads/laguirre,+Journal+manager,+44601-157121-1-CE.pdf>

Salas, J. (1993). La apreciación de la prueba en conciencia y conforme a las reglas de la sana crítica. Una polémica revivida. *Revista de Derecho Universidad de Concepción, Volumen (193)*, 117-125. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8475726>

Vallespín, D. (2011). La “Reinterpretación Constitucional” de la apreciación en conciencia de la LEcrim. Española. *Revista Chilena de Derecho y Ciencia Política, Volumen (3)*, 37-47. <https://derechoycienciapolitica.uct.cl/index.php/RDCP/article/view/235>

Leyes, Códigos y Decretos

Ley de Enjuiciamiento Criminal. Promulgada 14/09/1882, versión 31/12/2020.

Ley N.º 18.287 que Establece procedimiento ante los Juzgados de Policía Local. Promulgada 18/01/1984, versión 30/03/2023.

Código Civil, versión 20/05/2023.

Código de Procedimiento Civil, versión 15/09/2022.

Código Procesal Penal, versión 16/12/2023.

Código Tributario, versión 30/12/2023.

DECRETO LEY 824 Aprueba texto que indica de la Ley sobre Impuesto a la Renta

DECRETO LEY 825 Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios

Jurisprudencia

Corte de Apelaciones de Concepción, Rol N.º 380-2017, de 09 de junio de 2017.
Disponible en: <https://oficinajudicialvirtual.pjud.cl/indexN.php#>

Corte de Apelaciones de Santiago, Rol N.º 14.940-2006, de 14 de mayo de 2006.
Disponible en: https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2009/fallos_materia_penal/jj2402.htm

Corte de Apelaciones de San Miguel, Rol N.º 71-2015, 09 de febrero de 2016.
Disponible en: <https://oficinajudicialvirtual.pjud.cl/indexN.php#>

Corte Suprema, Rol N.º 26.854-14, de 15 de septiembre de 2016. Disponible en:
<https://oficinajudicialvirtual.pjud.cl/indexN.php#modalDetalleSuprema>

Tribunal Constitucional, Rol N.º 8123-20 INHP, de 17 de noviembre de 2020
Disponible en: https://tcchile.cl/busqueda/buscador_contenido.php

Tribunal Constitucional, Rol N.º 2133-11-INA, de 04 de julio de 2013. Disponible en:
https://tcchile.cl/busqueda/buscador_contenido.php

Tribunal Constitucional, Rol N.º 807-07-INA, de 04 de octubre de 2007.
Disponible en: https://tcchile.cl/busqueda/buscador_contenido.php

Tribunal Oral en lo Penal de Cañete, RIT 9-2017, 19 de abril de 2017. Disponible en: <https://oficinajudicialvirtual.pjud.cl/indexN.php#modalDetallePenal>

Tribunal Oral en lo Penal de La Serena, RIT O-231-2023, 02 de mayo de 2023. Disponible en: <https://oficinajudicialvirtual.pjud.cl/indexN.php#modalDetallePenal>

Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de la Araucanía, RUC: 11-9-0000195-0, de 19 de diciembre de 2011.

Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo, RUC 12-9-0000077-2, de 24 de abril de 2011.

Audiencia Provincial de Barcelona, Sección Octava, Procedimiento Abreviado 110/2015, de 05 de julio de 2016.

Tribunal Supremo Español, 374/2017, de 24 de mayo de 2017.