

COMISIÓN DE ANTEPROYECTO DE CÓDIGO PENAL 2013

PROPUESTA DE REGULACIÓN SOBRE  
DELITOS FISCALES

ALEX VAN WEEZEL

Santiago, 30 de septiembre de 2013

## Propuesta de articulado

### Delitos contra el interés fiscal

**Artículo A. Defraudación tributaria.** El que defraudare el interés fiscal en la recaudación de impuestos simulando una operación, interponiendo una o más sociedades o personas jurídicas de papel, realizando declaraciones engañosas ante la autoridad, falseando comprobantes o testimonios para aparentar que se han realizado ciertos actos jurídicos o atribuirles un contenido diverso del que realmente tuvieron, o valiéndose de otro procedimiento engañoso semejante, será castigado con prisión de 1 a 5 años.

[Constituye también defraudación la disminución del tributo pagado a través de la celebración de actos jurídicos notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido, cuando de ellos no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes distintos de la disminución de la carga tributaria y de los efectos que habría producido el uso de las formas jurídicas apropiadas. Si en el procedimiento penal se suscitare controversia sobre el carácter artificial o impropio de los actos jurídicos, o sobre la relevancia o irrelevancia de sus efectos para el obligado tributario en ámbitos diversos del fiscal, resolverá el Tribunal Tributario y Aduanero.

Sin perjuicio de lo dispuesto sobre el comiso, la aplicación de lo establecido en el inciso precedente no implicará una recalificación del acto o de los actos jurídicos para efectos distintos de los previstos en este Título ni acarreará la nulidad de dicho acto o actos.]

Si la defraudación se cometiere respecto de un impuesto sujeto a retención o recargo, o si la maniobra fraudulenta conduce a la obtención de devoluciones de impuesto que no corresponden, la pena legal se establecerá apreciando la concurrencia de una agravante muy calificada.

**Artículo B. Actos preparatorios punibles.** El que para cometer o contribuir a la comisión de alguno de los delitos establecidos en este Título omitiere en los libros de contabilidad asientos relativos a operaciones gravadas, o bien destruyere o extraviare registros contables, y el que con el mismo objeto confeccionare, vendiere o facilitare a cualquier título guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas falsas, con o sin timbre del Servicio de Impuestos Internos, será castigado con prisión de 1 a 3 años.

**Artículo C. Delitos contra la administración tributaria.** El que destruyere o extraviare documentación contable o de respaldo indispensable para la fiscalización del cumplimiento tributario, violare una clausura, destruyere o alterare los sellos o cerraduras puestos por la administración, o bien sustrajere, ocultare o enajenare dinero o especies que queden retenidas o sujetas a otras medidas conservativas, será castigado con reclusión o prisión de 1 a 3 años.

En la misma pena incurrirá el que proporcionare datos o antecedentes falsos en la declaración inicial de actividades, en sus modificaciones o en las declaraciones exigidas para obtener la autorización de documentación tributaria.

El contador que al confeccionar o firmar cualquier declaración o balance, o que como encargado de la contabilidad de un obligado tributario incurriere en falsedad, será sancionado con inhabilitación para el ejercicio de la profesión, sin perjuicio de la pena que pueda corresponderle como interviniente en un delito fiscal.

**Artículo D. Comercio clandestino.** El que realizare actos de comercio sin cumplir las exigencias legales relativas a la declaración y pago de los tributos que los graven será castigado con multa, reclusión o prisión de 1 a 3 años.

**Artículo E. Autodenuncia.** No se impondrán las penas contempladas en los artículos A, B y D precedentes a quienes, antes de revestir la calidad de imputados por un delito fiscal, manifiesten al Servicio de Impuestos Internos los hechos constitutivos de delito, y siempre que, en su caso, el obligado tributario pague los impuestos adeudados con sus intereses, reajustes y las sanciones pecuniarias que correspondan. El tribunal con competencia en lo penal determinará el monto correspondiente a los conceptos anteriores, con audiencia del Servicio de Impuestos Internos y de los intervinientes en el procedimiento.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el inciso anterior se extenderá a los delitos sancionados en los incisos primero y segundo del artículo C que se encuentren en directa relación con el delito o los delitos que son objeto de la autodenuncia.

**Artículo F. Agravantes especiales.** En los delitos establecidos en el presente Título constituyen circunstancias agravantes:

1º) Que el interviniente en el hecho delictivo, teniendo la calidad de productor, no haya emitido facturas facilitando de este modo la evasión tributaria de otros contribuyentes.

2º) Que alguno de los intervinientes en el delito actúe con habitualidad profesional en la comisión de delitos fiscales.

3º) La utilización de una estructura organizada que comprenda una pluralidad de obligados tributarios, salvo que ella sea punible a título de asociación delictiva.

**Artículo G. Tentativa y conspiración.** Serán punibles la tentativa y la conspiración para cometer el delito de defraudación tributaria establecido en el artículo A.

**Artículo H. Multa y comiso.** El producto de las multas y del comiso que corresponda aplicar como sanción por los delitos previstos en este Título se destinará en primer lugar al pago de los impuestos adeudados con sus intereses y reajustes.

**Artículo I. Condición de procesabilidad.** Sólo se podrá proceder criminalmente por los delitos contenidos en este Título previa denuncia o querrela del Servicio de Impuestos Internos o del Consejo de Defensa del Estado a requerimiento de aquél.

## Normas adecuatorias y otras

1. Una disposición transitoria del siguiente tenor: “Toda remisión que realice el Código Tributario u otras leyes al artículo 97 del Código Tributario se entenderá hecha al Título del Código Penal relativo a los delitos contra el interés fiscal en cuanto importe la posibilidad de imposición de una sanción penal”.
2. En el Código Tributario:
  - a) se deroga el art. 30 inciso 5° CT en la medida en que su contenido quede comprendido por los delitos de violación de secretos del CP
  - b) se deroga el art. 62 inciso final CT en la medida en que su contenido quede comprendido por los delitos de violación de secretos del CP
  - c) en el art. 97 CT se suprime toda referencia a penas privativas de libertad
  - d) en el art. 97 CT se derogan los números 4, 5, 9, 12, 13, 16 inciso 3° y 23
  - e) se deroga el art. 99 CT
  - f) en el art. 100 CT se suprime toda referencia a penas privativas de libertad
  - g) tanto en algunos de los números que subsisten en el art. 97, como en el art. 100 CT, es necesario realizar pequeños ajustes para distinguir lo más claramente posible la infracción administrativa del delito (p.ej., en el art. 97 N° 24 CT se aprecia claramente esta necesidad). Pero esto debe hacerse sólo una vez que esté aprobado el tenor de los preceptos penales.
  - h) se derogan los artículos 110, 111, 112 CT
  - i) [si se aprobaran los incisos 2° y 3° del artículo A, en el art. 115 CT se introduciría un inciso final: “El Tribunal Tributario y Aduanero competente de acuerdo a los dos incisos anteriores conocerá asimismo de la cuestión prejudicial a que se refiere el artículo A del Código Penal. Tal cuestión se tramitará como incidente y la resolución del Juez Tributario y Aduanero no será susceptible de recurso alguno, sin perjuicio de los recursos que procedan contra la sentencia definitiva que recaiga en el proceso penal”.<sup>1</sup>]
  - j) se sustituye el inciso 1° del número 10 del artículo 161 CT: “Para ejercer la acción o denunciar un hecho conforme al artículo I del Código Penal, el Servicio podrá<sup>2</sup> recopilar los antecedentes que considere necesarios”.
  - k) se derogan los incisos 1°, 3° y 4° del actual art. 162 CT, de modo que el actual inciso 2° pasa a ser el primero. En el mismo artículo, así reformado,

---

<sup>1</sup> Se asume aquí que el recurso de nulidad de la sentencia penal puede extenderse a la calificación jurídica del hecho desde el punto de vista fiscal.

<sup>2</sup> A través de la palabra “podrá” se trata de hacer posible que el Servicio denuncie de inmediato –incluso telefónicamente– en supuestos de flagrancia, sobre todo cuando el hecho (por ejemplo, factura falsa del art. B) es descubierto por los fiscales del Ministerio Público a propósito de otra investigación (art. 164 CT).

se agrega un nuevo inciso 2°: “Las infracciones establecidas en el Título XX del Código Penal serán de conocimiento de los Tribunales Tributarios y Aduaneros y se someterán al procedimiento establecido en el artículo anterior, si el Servicio no denunciare ni ejerciere la acción penal de conformidad al artículo I del Código Penal. Si los hechos ya han sido denunciados, o a su respecto se ha ejercido la acción de conformidad al artículo I del Código Penal, no procederá su persecución en forma paralela como infracciones administrativas. Cuando la denuncia o ejercicio de la acción penal se realizare con posterioridad al inicio del procedimiento infraccional, éste se extingue y no podrá revivirse por los mismos hechos”.

- l) [si se aprobaran los incisos 2° y 3° del artículo A, se añadiría un nuevo inciso 3° al art. 162 CT: “Si en el caso del inciso 2° del artículo A debiere pronunciarse el Tribunal Tributario y Aduanero, el Servicio deberá promover la iniciación del procedimiento civil previo e intervendrá en él hasta su término, instando por su pronta conclusión”.]
  - m) Se añade una frase al inciso 5° del art. 162 CT: “Si al momento de fallarse la reclamación ya se hubiere determinado en el procedimiento penal el monto a que se refiere el artículo E del Código Penal, y existieren discrepancias entre este monto y lo resuelto por el Juez Tributario y Aduanero, éste ordenará el giro de la diferencia o su restitución inmediata al obligado”.
3. Una disposición adicional en el CPP: “Cuando el Ministerio Público deba investigar un delito fiscal, podrá requerir al Servicio de Impuestos Internos que le remita copia de lo obrado en la recopilación de antecedentes establecida en el artículo 161 del Código Tributario”.
  4. Si no se aprobara el artículo I propuesto (el MP puede iniciar procedimiento de oficio):
    - a) en lugar de lo señalado en la letra f) del número 2 precedente, se sustituye el inciso 1° del número 10 del artículo 161 CT: “Para ejercer la acción o denunciar un hecho conforme a lo dispuesto en el artículo siguiente, el Servicio podrá recopilar los antecedentes que considere necesarios”.
    - b) en el artículo 162 CT se derogan los incisos 1°, 3° y 4°. En el mismo artículo, así reformado, se agrega un nuevo inciso 1°: “El Servicio de Impuestos Internos podrá denunciar o ejercer la acción penal en relación con los delitos que contempla el Título XX del Código Penal”.
    - c) En lugar de lo señalado en el número 3 anterior, una disposición adicional en el CPP del siguiente tenor: “Cuando el Ministerio Público investigue un delito fiscal, podrá requerir al Servicio de Impuestos Internos que realice la recopilación de antecedentes establecida en el artículo 161 del Código Tributario o que le remita copia de lo obrado en ella”.

## Asunto político-criminal previo

Hay una cuestión previa de política criminal sobre la que es necesario tomar una decisión antes de resolver sobre una propuesta de codificación de los delitos tributarios. Se trata de la conveniencia u oportunidad de codificar tales delitos.

### 1. Consideraciones que pueden ser favorables a la codificación

- a) Para quienes son contrarios a la existencia de la condición de procesabilidad consistente en la decisión persecutoria del Director Nacional, la codificación sería una oportunidad para establecer la sujeción irrestricta al principio de persecución obligatoria.
- b) Una oportunidad para perfeccionar los tipos delictivos y otras reglas relativas a ellos, cuya configuración estaría presentando problemas relevantes en la práctica.
- c) Las ventajas inherentes a la codificación del derecho penal, en especial la reunión del derecho penal secundario en un solo cuerpo normativo.

### 2. Consideraciones que pueden ser desfavorables a la codificación

#### *a) Características de las figuras delictivas que contempla el ordenamiento vigente*

- (i) Son numerosas (sólo el CT contempla más de 20), lo que podría dar lugar un Título o párrafo de extensión relativamente grande en comparación con otras secciones del CP. La forma de que esto no ocurra pasa por:
  - despenalizar un número considerable de conductas,
  - fusionar descripciones típicas, con el consiguiente riesgo de pérdida de determinación en comparación con la situación actual.
- (ii) Son diversas entre sí (evasión, delitos contables del contribuyente, delitos del contador, obtención ilícita de ventajas, delitos asociados a la donaciones con franquicias, obstaculización de la fiscalización, una serie de ilícitos funcionarios especiales –no todos inmediatamente asimilables a delitos genéricos–, etc.). Esto dificulta la síntesis de figuras sin pérdidas (o riesgo de pérdida) de determinación.
- (iii) Están dispersas en diversas leyes respecto de las cuales no se dispone de un catastro completo, lo que dificulta la elaboración de normas adecuadoras suficientes.

El asunto de la pérdida (o del riesgo de pérdida) de determinación de los tipos es digno de atención. Un ejemplo: Uno tendería a pensar que las figuras relativas al abuso de

franquicias para ciertas donaciones deberían formar parte de un tipo más genérico de abuso de regímenes tributarios excepcionales. Pero ocurre que la norma actual (art. 97 N° 24 CT) restringe las formas más relevantes a los abusos que comete el *contribuyente de primera categoría de la ley de impuesto a la renta* (lo cual es bastante razonable); al mismo tiempo, establece una regla especial sobre reiteración para restringir la punibilidad sólo a estos casos. Pues bien, si todo esto se quiere conservar en un solo artículo sobre abuso de franquicias resultaría una norma ilegible y, por lo tanto, lo más probable es que se elimine. De este modo, se ampliará sustancialmente la punibilidad a toda clase de contribuyentes o no se exigirá más reiteración. La alternativa es despenalizar el abuso de franquicias, pero ¿es sensato hacerlo? (en la propuesta se mantiene la contravención administrativa para los casos en que el abuso no constituye una “defraudación”, es decir, la prestación del donatario no es sinalagmática, el donatario aplica la donación a un fin que no es el previsto pero tampoco es el lucro propio o ajeno, etc.).

*b) El régimen penal tributario vigente no se limita a la tipificación de conductas*

Aparte de los tipos de ilícitos, el régimen del CT contiene otras instituciones:

- una regla aclaratoria sobre competencia por la infracción en los casos de sustitución del sujeto pasivo del impuesto (art. 98) y del contribuyente constituido como persona jurídica (art. 99);
- una regla sobre delimitación del riesgo permitido en la actuación del contador (art. 100 inciso 2°);
- una regla especial sobre efectos del error, que lo sustrae del régimen rígido de la teoría de la culpabilidad (art. 110);
- circunstancias atenuantes y agravantes especiales, no reconducibles a las genéricas del CP (art. 111);
- reglas especiales sobre reiteración (en consideración a los períodos propios de los ejercicios tributarios; art. 112);

Aunque posiblemente no sería difícil copiar todas o algunas de estas reglas en el CP, el resultado podría ser un cúmulo de disposiciones particulares como las que hoy acompañan a los delitos contra la propiedad, aunque con más repercusiones en la parte general.

*c) El problema de la iniciativa en la persecución y la ambigüedad de los tipos más relevantes*

Como se sabe, conforme a la legislación actual siempre que una conducta está amenazada tanto con penas pecuniarias como con penas privativas de libertad, el Director Nacional del Servicio tiene la facultad de decidir si va a deducir una acción contravencional ante el Tribunal Tributario o si, en cambio, va a querrellarse o denunciar el hecho. Para adoptar esta decisión, el Director Nacional se basa en una investigación previa del Servicio que se denomina “recopilación de antecedentes” y que está regulada con cierto detalle en el CT. Lo anterior es una relativización del principio de persecución penal obligatoria, como ocurre siempre que la ley establece condiciones de procesabilidad que dependen de la

decisión de una persona u órgano. En este caso, es el Servicio (a través de su director) quien decide qué es lo más conveniente para el interés fiscal, si la persecución penal o la infraccional. En el año 2009 se modificó ampliamente el CT, también en aspectos relacionados con éste, pero se mantuvo esta condición de procesabilidad.

Por otra parte, la ley obliga al Ministerio Público a informar al Servicio, a la brevedad posible, los antecedentes de que tome conocimiento con ocasión de las investigaciones de delitos comunes y que pudieren relacionarse con delitos tributarios. Si no se han proporcionado los antecedentes, el Servicio debe solicitarlos al fiscal para decidir si presentará denuncia o interpondrá querrela. Si el fiscal rechaza esta solicitud, el Servicio puede acudir al juez de garantía.

Para el asunto que aquí interesa –conviene o no conviene trasladar los delitos tributarios al CP–, lo más relevante es que un buen número de los tipos contemplados en el CT puede operar como tipo penal o bien como tipo infraccional. Si se traslada estas figuras al CP, manteniendo la actual condición de procesabilidad, habría que incorporar en el CP o en el CPP tanto dicha condición de procesabilidad como la regla sobre el régimen ambiguo de los tipos.

El problema es que hay algunas figuras en las que es posible distinguir un núcleo delictivo y una periferia que podría/debería ser contravencional. En estos casos habría que conservar en el CT el tipo infraccional en términos similares al tipo penal, o bien añadir una remisión a los tipos penales en el mismo CT para efectos de tipificar en blanco las figuras contravencionales y someterlas al procedimiento del artículo 161. Si se miran las cosas en su conjunto, este resultado parece ser de peor calidad técnica que la mantención de los delitos tributarios en el CT. El ejemplo de los delitos relativos a las donaciones –véase más arriba– puede ser ilustrativo también aquí: habrá que trazar una línea entre lo que es delito y lo que seguirá siendo sólo contravención administrativa en todos los casos en que es razonable mantener como contravención una clase de conducta que está muy cercana al núcleo de lo delictivo –la defraudación–, pero no alcanza a formar parte de él (como las hipótesis de “aplicación diferente” pero no lucrativa de la donación).

Lo anterior resulta agravado si se deroga la condición de procesabilidad, pues la necesidad de conservar un ámbito de ilícitos puramente contravencionales seguirá existiendo pero la decisión sobre la persecución será asignada en forma difusa. Además, si se derogara la condición de procesabilidad se introduciría un cambio radical en el régimen de punibilidad de los ilícitos tributarios, cambio respecto de cuya conveniencia al suscrito le falta todo antecedente. Tampoco parece razonable ignorar la opinión del Servicio, claramente contraria a la modificación, o desestimarla sin conocer más a fondo sus argumentos.

Un aspecto ilustrativo, entre otros, es la situación en que quedaría la “recopilación de antecedentes” si se derogara la condición de procesabilidad. Parece evidente que no tiene sentido traspasar a la Fiscalía la obligación de investigar *ab initio* los posibles ilícitos tributarios. Pero a mi juicio el Servicio no va a investigar sólo con miras a entregar después la decisión persecutoria al Ministerio Público. El Servicio más bien va a tomar la decisión persecutoria y recién después va a investigar. En *este aspecto*, y sin considerar los efectos nocivos de instrumentalización, las cosas podrían mantenerse en la práctica igual que antes –no habría ganancia alguna–, pero de un modo opaco y sin responsabilidades claras.



#### *d) El principal problema de tipificación*

El principal problema de tipificación de los delitos tributarios es la forma en que se realiza la distinción entre evasión y elusión. Hoy día la situación es bastante ambigua, y si bien hay quienes proponen una interpretación del art. 97 N° 4 CT en clave de evasión por la vía de exigir una maniobra engañosa, el texto legal admite interpretaciones conforme a las cuales casos de elusión por abuso de formas con fines exclusivamente fiscales pueden equipararse a los “procedimientos dolosos” de que habla el artículo citado.

Ocurre que esta cuestión, tal vez la única que una reforma de los delitos tributarios debería en todo caso ser capaz de clarificar, podría depender de la adopción en el ordenamiento tributario de una cláusula general antielusión (GAAR), que autorice a recalificar jurídicamente un negocio, definiendo las condiciones y los límites en las que ello es posible, así como los efectos (por fuerza, diferenciados) de la recalificación. Así lo señala el oficio del SII que respondió a las consultas de la comisión.

Sin una GAAR pero con un tipo ambiguo de evasión, la amenaza penal es (tal vez intolerablemente) indeterminada, pues si bien la ley puede interpretarse tanto en el sentido de excluir por completo la punibilidad de la elusión –como ocurre en general hoy–, también es posible abogar por una especie de “levantamiento del velo” de las formas jurídicas, como se está comenzando a proponer desde la academia.

Establecer una nueva regulación de los delitos tributarios sin resolver este asunto sería impresentable. Pero resolverlo sin una norma extrapenal de recalificación general equivale a la pretensión de modificar las bases del sistema tributario chileno. Esto se manifiesta en los incisos segundo y tercero del artículo A de la propuesta, que se escriben sólo tentativamente y entre corchetes.

#### **Fundamentación particular**

En cuanto a la denominación del Título, se propone “Delitos contra el interés fiscal” y no “Delitos contra la Hacienda Pública”, ya que el primer concepto parece gozar de mayor arraigo en la legislación nacional. El concepto de “patrimonio fiscal”, que también podría ser, parece reservado para otra clase de delitos.

#### **Artículo A.**

El inciso 1° adopta una tipificación que define la conducta como maniobra fraudulenta o engañosa, cuyo alcance debe interpretarse siguiendo el modelo de la estafa (obviamente, sólo en este aspecto), es decir, la mera declaración mendaz no constituye por sí sola delito, ni siquiera cuando tuvo como consecuencia una disminución de la carga tributaria. Con respecto a esto último, la expresión “interés fiscal en la recaudación de impuestos” tiene por objeto hacer explícita la restricción de este delito a la recaudación –por oposición a la “liquidación” o determinación– y a los “impuestos”, por oposición a las tasas o a otros cobros del Estado o las municipalidades que técnicamente no constituyen impuestos.

En consecuencia, y a diferencia de lo que ocurre conforme al derecho vigente (salvo en el caso de una figura), en la propuesta la consumación del delito requiere que efectivamente se pague menos impuestos de lo que correspondía, y que ello se deba a la maniobra fraudulenta. La tentativa de este delito es punible (artículo G).

El inciso 2° se escribe en la propuesta porque a mi juicio ésta debe pronunciarse al respecto. La regla se basa principalmente en las GAAR de España y de los Estados Unidos. Su aplicación, en caso de controversia, requiere el pronunciamiento previo del Juez Tributario y Aduanero, pues me parece que –aunque pueda demorar los procesos– esta fase intermedia sería imprescindible en un sistema tributario como el chileno que no contempla una GAAR “civil”. El Servicio quedaría encargado de que se obtenga el pronunciamiento del juez tributario, que se tramita como incidente según normas adecuatorias del CT.

El inciso 3° es indispensable, si se aprueba el 2°, para la protección de los terceros de buena fe.

El suscrito tiene muchas dudas sobre la conveniencia de incluir estos dos incisos, atendido que el problema no está zanjado ni en la legislación ni en la doctrina tributaria. Por lo tanto, y tratándose aquí de una decisión sobre tipificación penal, es contrario a su inclusión. Además, la redacción propuesta para el inciso 1° ya incluye algunos supuestos que tradicionalmente han sido considerados como mera elusión y no como evasión.

El inciso 4° recoge las figuras calificadas tradicionales.

El artículo A es largo, sobre todo si se incorporaran los incisos 2° y 3°, pues la idea es concentrar aquí todas las formas de defraudación tributaria para facilitar las remisiones.

En cuanto a la *penalidad*, se establece la pena más grave para este delito, pero con un mínimo bajo por la pluralidad de hipótesis que comprende. En los artículos siguientes se rebaja la penalidad por la vía de disminuir el máximo (artículo B, de 5 a 3 años) y, luego, de incrementar las alternativas a la prisión: reclusión, multa. Pero en todos los casos se mantiene la posibilidad de la prisión, lo que es coherente con el hecho de que se ha tipificado como delito sólo las conductas de mayor gravedad.

#### **Artículo B.**

Trata de racionalizar y sistematizar hipótesis clásicas de actos preparatorios punibles (tanto del autor como del cómplice). Cuando los actos preparatorios tipificados han sido realizados por los mismos sujetos que luego resultan condenados en calidad de autores o de cómplices por el delito preparado, tales actos quedan consumidos por la pena que se les imponga por este último.

#### **Artículo C.**

Tipifica los atentados contra las facultades de fiscalización, la falta de probidad del contador y algunas formas de conducta especialmente aptas para poner en peligro el interés fiscal en gran escala, lo que aconsejan tipificarlas y asignarles pena en forma separada. Es decir, se trata de normas de flaqueo que no están en la línea de los actos preparatorios o la tentativa, sino que tipifican delitos de peligro contra el interés fiscal. Esto explica las penas más bajas que se les asignan, atendido que la figura central del Título está constituida por la defraudación de ese interés.

En el caso de los que “proporcionaren datos o antecedentes falsos en la declaración inicial de actividades, en sus modificaciones o en las declaraciones exigidas para obtener la autorización de documentación tributaria”, cabe imaginar desde luego hipótesis en que

estas conductas se despliegan como uno de los medios para cometer una defraudación tributaria. El sentido de la regla es que tales conductas conserven su autonomía y entren en concurso de delitos con la defraudación tributaria. Es decir, se da a esta clase de procedimientos engañosos un tratamiento especial, obligando al aplicador a considerarlos como título de imputación. Esto se debe a que la afectación del funcionamiento de la administración tributaria –y no sólo del interés fiscal– es muy intenso en estos casos.

#### **Artículo D.**

Sanciona la informalidad tributaria en términos similares a los actuales, pero con un catálogo de penas que permite ajustar mejor la sanción al caso (hoy: 541 días a tres años de presidio o relegación más multa).

#### **Artículo E.**

Nótese que la autodenuncia sólo es posible antes de que el sujeto revista la calidad de imputado por “algún” delito tributario. Esto se debe a que quien resulta imputado por un delito tributario normalmente ya está siendo investigado en el conjunto de sus operaciones o actividades comerciales.

La exención de responsabilidad se da también cuando hay pagos que hacer, pero en tal caso su solución es requisito para que opere. Había pensado inicialmente en la presentación de un “plan de pago”, pero algo así es propio de un acuerdo reparatorio.

Es indispensable una regla sobre determinación del monto que se debe pagar para que opere la autodenuncia, y me pareció que en este caso sí es perfectamente posible y además conveniente que ese monto lo determine el juez penal, con independencia de lo que ocurra con una eventual reclamación tributaria que se encuentre pendiente. Si hay discrepancias, una norma adecuadora del art. 162 CT establece que una vez fallada la reclamación se debe proceder girar o restituir la diferencia.

El inciso 2º parece necesario para que opere la autodenuncia en forma eficaz, aunque sea discutible el contenido de “en directa relación”.

#### **Artículo F.**

La primera agravante proviene de la legislación vigente y a mi juicio conviene mantenerla por el efecto expansivo que tienen ciertas formas de defraudación tributaria.

La segunda agravante especial se explica por sí misma. Nótese que basta con que uno de los intervinientes sea profesional en la comisión de esta clase de delitos para que opere la agravante respecto de todos (obviamente, con imputación subjetiva).

La tercera tiene un fundamento similar a la primera: el efecto expansivo de ciertas formas de evasión.

Brilla por su ausencia la agravante que consiste en “utilización de documentación falsa, fraudulenta o adulterada”. Se suprimió pues me parece incompatible con el modelo de la defraudación tributaria adoptado. Y si se presentara una hipótesis concursal –por ejemplo, con una falsificación de instrumento público–, para eso están las reglas generales sobre concursos.

También se suprime la agravante de utilizar asesoría tributaria.

#### **Artículo G.**

La sanción de la conspiración tiene por objeto captar de mejor forma los casos de criminalidad organizada.

La incriminación de la tentativa, indispensable en un modelo basado en el procedimiento fraudulento, queda restringida precisamente a la defraudación tributaria.

#### **Artículo H.**

La norma tiene una justificación de fondo (es razonable destinar los dineros a la recaudación tributaria) y otra política, para que el Servicio tenga incentivos –que hoy sólo tiene en menor medida– en orden a la persecución de los ilícitos tributarios.

#### **Artículo I.**

Por las razones esbozadas en el apartado sobre el asunto previo –falta de fundamentos que no sean meramente especulativos para un cambio de política criminal tan radical; complejidades técnicas innecesarias en figuras limítrofes–, soy partidario de mantener la decisión –y la clara responsabilidad– sobre el ejercicio de la acción penal en manos del Servicio. Esto parece incluso indispensable si se aprobara una norma como el inciso 2° del artículo A.

Finalmente, hay una serie de aspectos procesales no tratados en este informe que conviene revisar, aunque al parecer no son de competencia de esta comisión:

- control de la discrecionalidad del Servicio en el ejercicio de la acción penal
- normas para habilitar a los fiscales a realizar primeras diligencias y formalizar en casos de flagrancia y donde el Servicio no alcanza a reaccionar oportunamente
- que el Servicio pueda querellarse también por delitos inmediatamente relacionados con los delitos tributarios
- problemas de la etapa de recopilación de antecedentes (respeto a derechos y garantías, eventuales conflictos con las facultades del Ministerio Público)
- exceso de exigencias para autorizar la procedencia de acuerdos reparatorios (art. 162 inc. 2° CT).