

ediciones
DER



Derecho Penal Económico chileno

Tomo III

Volumen I

Delitos Tributarios. Parte Especial

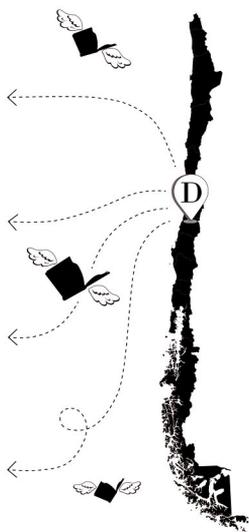
Ignacio Ananías Zaror

C

Comentarios

ediciones **DER**

Desde Chile
hacia el mundo



Para mayor información,
escribanos a
info@derediciones.com
o visite nuestra página web
www.derediciones.com

DERECHO PENAL ECONÓMICO CHILENO

Tomo III: Parte Especial

Volumen I: Delitos Tributarios

© Ignacio Ananías Zaror

2025 DER EDICIONES LIMITADA

Manuel Barros Borgoño 160, oficina 404, comuna de Providencia, ciudad de Santiago, Chile

info@derediciones.com

www.derediciones.com

Registro de Propiedad Intelectual N° EN TRÁMITE

ISBN 978-956-405-238-0

Primera edición, enero de 2025 DER Ediciones Limitada

Tiraje: 1.000 ejemplares

Impresores: Thinkprint Limitada

Impreso en Chile / Printed in Chile

ADVERTENCIA

La Ley N° 17.336 sobre Propiedad Intelectual prohíbe el uso no exceptuado de obras protegidas sin la autorización expresa de los titulares de los derechos de autor.

El fotocopiado o reproducción por cualquier otro medio o procedimiento de la presente publicación queda expresamente prohibido.

TABLA DE CONTENIDOS

ABREVIATURAS.....	IX
INTRODUCCIÓN.....	1
1. Descripción general de la regulación tributaria	2
a. Disposiciones que establecen incondicionalmente delitos tributarios.....	2
b. Delitos tributarios condicionados a una decisión discrecional del SII	2
2. Bien jurídico protegido.....	3
a. Generalidades sobre bienes jurídicos	3
b. Patrimonio público como bien jurídico protegido.....	4
c. Modos de protección penal del patrimonio público	6
3. Las consecuencias de la LDE en el derecho penal tributario	7
a. Los delitos tributarios establecidos bajo la categoría de los delitos económicos relativos.....	8
b. Consecuencias del tratamiento diferenciado del delito del artículo 97 N° 10 CT	8
c. Consecuencias del tratamiento diferenciado de los delitos tributarios no establecidos bajo la categoría de los delitos económicos relativos que se sancionan en la forma prevista en el artículo 97 N° 4 CT	9
d. Especial incidencia del tratamiento diferenciado de las micro y pequeñas empresas para los delitos tributarios establecidos bajo la categoría de los delitos económicos relativos.....	9
e. La multa en los delitos tributarios después de la modificación introducida por la LDE	11
f. Impuestos evitados mediante la perpetración de un delito tributario como ganancias objeto de la consecuencia de comiso	12
g. Efectos de la LDE desde su entrada en vigor	12
4. Desarrollo del resto del comentario.....	13

COMENTARIO PREVIO AL ARTÍCULO 97 N° 4 CT	15
1. Los enunciados legales previstos en el artículo 97 N° 4 CT	15
2. Los delitos tributarios previstos en el artículo 97 N° 4 CT	15
3. Relación (de concurso aparente) entre las diversas modalidades típicas del artículo 97 N° 4 inciso primero CT	15
EL DELITO DE EVASIÓN TRIBUTARIA	19
1. Modalidades del delito de evasión tributaria	20
2. El problema de la modalidad de perpetración establecida con la cláusula general residual	20
a. Argumentos de orden constitucional contrarios a la cláusula general residual	21
b. Fundamentos para reconocer la idoneidad de la cláusula general residual	21
i. Problemas en el argumento de Ugalde y García	21
ii. Mandato de interpretación conforme a la Constitución	21
iii. Interpretación jurisprudencial	23
3. Formas de perpetración del delito de evasión tributaria	24
4. Evolución del delito de evasión tributaria. Estado del debate	25
a. Concepción de Ortiz: la evasión tributaria como un tipo de estafa	25
b. Concepción de Van Weezel: interpretación de la evasión tributaria conforme a un tipo de estafa	27
c. Concepción de Hernández: improcedencia de una exigencia de engaño calificado en el delito de evasión tributaria	28
5. Sujeto activo del delito de evasión tributaria: delito especial (propio)	29
6. La estructura típica del delito de evasión tributaria. Planteamiento del autor	31
a. Clase de declaraciones de impuestos exigidas por el delito de evasión tributaria	32
b. Sentido y alcance de las expresiones “incompleta” y “falsa” en el artículo 97 N° 4 inciso primero CT	33
c. Realización del tipo de evasión tributaria	34
7. Dolo: sentido y alcance de la expresión “maliciosamente” en el artículo 97 N° 4 inciso primero CT	35
a. Sentido y alcance de la expresión “maliciosamente” en el artículo 97 N° 4 inciso primero CT en la jurisprudencia	35
b. Concepción de Van Weezel: la expresión “maliciosamente” en el artículo 97 N° 4 inciso primero CT como refuerzo semántico de una exigencia de maquinación fraudulenta	36

c. Concepción de Reyes: la expresión “maliciosamente” en el artículo 97 N° 4 inciso primero CT como una exigencia de que el hechor conozca que su conducta infringe el ordenamiento jurídico.....	37
d. Toma de postura. Sentido y alcance de la expresión “maliciosamente” en el artículo 97 N° 4 inciso primero CT.....	39
8. Excurso.....	40
9. Reforma al artículo 97 N° 4 inciso primero CT.....	41
a. Fundamento del reemplazo de la formulación “tributo eludido” por “tributo defraudado” en el artículo 97 N° 4 inciso primero CT.....	41
b. Sentido y alcance de la expresión “defraudación” en el artículo 97 N° 4 inciso primero CT.....	41
c. Consecuencias del reemplazo de la formulación “tributo eludido” por “tributo defraudado” en el artículo 97 N° 4 inciso primero CT.....	42
LOS DELITOS CONTABLES TRIBUTARIOS.....	43
1. Formas de delitos contables tributarios y características.....	44
2. Estructura típica de los delitos contables tributarios de acción.....	45
a. Relación de concurso aparente entre los delitos contables tributarios de acción.....	45
b. Consumación de los delitos contables tributarios de acción.....	45
i. Estado del debate.....	45
ii. Problemas de la tesis de Massone y Van Weezel.....	46
iii. Interpretación del delito de falsedades contables como un delito de emprendimiento.....	46
iv. Interpretación del delito de falsedades contables conforme a la dogmática de las falsedades documentales.....	46
v. Interpretación del delito de falsedades contables conforme a la propuesta de Roxin sobre tipos penales ambivalentes.....	48
vi. Interpretación del delito de falsedades contables conforme a su fundamento. Toma de postura.....	49
3. El delito de falsedades contables.....	51
a. Sentido y alcance de la expresión “adulteración” en el artículo 97 N° 4 inciso primero CT.....	51
b. Sujeto activo del delito de falsedades contables: delito especial (propio).....	52
i. Consecuencias penales de consignar datos falsos en la contabilidad sin tener obligación de llevarla.....	53
ii. Consecuencias penales de llevar una contabilidad simplificada.....	54
4. El delito de presentación de balances o inventarios adulterados o fraudulentos...	55

a. Sujeto activo del delito de presentación de balances o inventarios adulterados o fraudulentos: delito especial (propio)	55
b. Límite a la procedencia del delito de presentación de balances o inventarios adulterados o fraudulentos.....	55
c. Sentido y alcance de la expresión “presentación” en el artículo 97 N° 4 inciso primero CT.....	56
d. Vigencia práctica del delito de presentación de balances o inventarios adulterados o fraudulentos.....	57
5. El delito de falsedades contables a través de omisiones contables.....	57
a. Límite a la procedencia del delito de falsedades contables a través de omisiones contables	58
6. El delito de reutilización de documentación tributaria previamente usada	61
a. Formas de perpetración del delito de reutilización de documentación tributaria previamente usada	61
b. Relación de concurso aparente con el delito del artículo 97 N° 10 CT.....	62
EL DELITO DE OMISIÓN DE DECLARACIONES.....	63
1. Problemas interpretativos asociados al delito de omisión de declaraciones.....	63
2. La estructura típica del delito de omisión de declaraciones	65
a. Declaraciones tributarias cuya presentación es exigida por leyes tributarias ...	65
b. Declaraciones necesarias para la determinación o liquidación de un impuesto	66
i. Formas de perpetración del delito de omisión de declaraciones.....	66
c. Que se hayan omitido dichas declaraciones	67
d. Sentido y alcance de la expresión “maliciosamente” en el artículo 97 N° 5 CT	68
3. Límite a la procedencia del delito de omisión de declaraciones	69
a. La declaración rectificatoria oportuna como excusa legal absoluta.....	71
b. La declaración rectificatoria oportuna como cumplimiento alternativo del deber de soportar la pena	72
EL DELITO DE AUMENTO INDEBIDO DE CRÉDITOS FISCALES.....	73
1. Consideraciones tributarias básicas	73
2. Formas de perpetración del delito del delito de aumento indebido de créditos fiscales.....	74
3. La estructura típica del delito de aumento indebido de créditos fiscales.....	74
4. Límite a la procedencia del delito de aumento indebido de créditos fiscales.....	75
5. Concurso con el delito de evasión tributaria	76

a. Estado del debate	76
b. Toma de postura. Relación de concurso aparente entre el delito de evasión tributaria y el delito de aumento indebido de créditos fiscales.....	78
EL DELITO DE OBTENCIÓN INJUSTIFICADA DE DEVOLUCIONES DE IMPUESTOS	81
1. Las categorías típicas propias del delito de obtención injustificada de devoluciones de impuestos.....	82
a. Concepción de Massone: el artículo 97 N° 4 inciso tercero CT como excepción a la regla general del artículo 7 CP.....	82
b. Argumentos de orden histórico para limitar la procedencia de la tentativa (<i>lato sensu</i>) en el delito de obtención injustificada de devoluciones de impuestos	83
c. Procedencia de la frustración y del desistimiento en el delito de obtención injustificada de devoluciones de impuestos.....	84
2. Consideraciones especiales respecto a la estructura típica del delito de obtención injustificada de devoluciones de impuestos.....	86
3. Formas de perpetración del delito del delito de obtención injustificada de devoluciones de impuestos.....	87
4. Modalidades del delito de obtención injustificada de devoluciones de impuestos	88
a. Relación causal entre la conducta prohibida y el resultado típico.....	88
b. Improcedencia de una exigencia de error en el delito de obtención injustificada de devoluciones de impuestos.....	88
c. Improcedencia de una exigencia de engaño calificado en el delito de obtención injustificada de devoluciones de impuestos.....	90
d. Consideraciones de política-criminal	90
5. Sujeto activo del delito de obtención injustificada de devoluciones de impuestos: delito común	91
6. Pena pecuniaria del delito de obtención injustificada de devoluciones de impuestos	92
7. Reforma al artículo 97 N° 4 inciso tercero CT.....	92
LOS DELITOS DE FALSEDAD (DOCUMENTAL) TRIBUTARIA: ARTÍCULO 97 N° 4 INCISO QUINTO, N° 22 Y N° 23 CT.....	93
1. El delito del artículo 97 N° 4 inciso quinto CT	94
a. El origen de los delitos del artículo 97 N° 4 inciso quinto, N° 22 y N° 23 CT...	94
b. Consecuencias de la incorporación del artículo 97 N° 4 inciso quinto CT.....	95
c. La estructura típica del delito del artículo 97 N° 4 inciso quinto CT.....	96
d. Modalidades del delito del artículo 97 N° 4 inciso quinto CT.....	99

i. Acciones típicas	100
a) Confeccionar documentos tributarios falsos	100
b) Facilitar documentos tributarios falsos	102
c) Vender documentos tributarios falsos	103
e. Dolo: sentido y alcance de la expresión “maliciosamente” en el artículo 97 N° 4 inciso quinto CT	103
f. Reforma al artículo 97 N° 4 inciso quinto CT	105
2. Los delitos del artículo 97 N° 23 CT	106
a. Tipo penal básico del artículo 97 N° 23 inciso primero CT	107
i. Formas de perpetración del delito del artículo 97 N° 23 CT	108
b. Tipo penal privilegiado del artículo 97 N° 23 inciso segundo CT	109
3. El delito del artículo 97 N° 22 CT	110
a. Reforma al artículo 97 N° 22 CT	111
i. Dolo: sentido y alcance de la expresión “a sabiendas” en el artículo 97 N° 22 CT	113
LOS DELITOS DE COMERCIO ILEGAL Y CLANDESTINO: ARTÍCULO 97 N°s. 8 Y 9 CT	114
1. Incidencia de la LDE en los delitos de comercio ilegal y clandestino	115
2. El delito de comercio ilegal	115
a. La estructura típica del delito de comercio ilegal	115
b. Elementos del tipo de comercio ilegal	116
i. Bienes cuya producción o comercio esté gravada con algún tributo	116
ii. Incumplimiento de las obligaciones de declarar y pagar un tributo	117
iii. Ejercer un comercio	118
a) El delito de comercio ilegal como intervención post-ejecutiva tipificada como delito autónomo	119
b) Toma de postura. Sentido y alcance de la frase “ejercer un comercio” en el artículo 97 N° 8 CT	121
iv. Dolo: sentido y alcance de la expresión “a sabiendas” en el artículo 97 N° 8 CT	121
c. Pena pecuniaria del delito de comercio ilegal	122
3. El delito de comercio clandestino	123
a. El delito de comercio clandestino en la práctica judicial	123
i. El delito de comercio clandestino en la práctica judicial de los tribunales tributarios y aduaneros	124
ii. El delito de comercio clandestino en la práctica judicial de los tribunales con competencia penal	125

b. La estructura típica del delito de comercio clandestino	127
c. Reforma al artículo 97 N° 9 CT.....	129
LOS DELITOS DE OMISIÓN REITERADA DE EMISIÓN DE BOLETAS, FACTURAS Y OTROS DOCUMENTOS TRIBUTARIOS Y DE INCUMPLIMIENTO DE LA SANCIÓN DE CLAUSURA.....	131
1. El delito de omisión reiterada de emisión de boletas, facturas y otros documentos tributarios	131
a. Consideraciones tributarias básicas.....	131
b. Modalidades del delito de omisión reiterada de emisión de boletas, facturas y otros documentos tributarios	132
c. Límites al delito de omisión reiterada de emisión de boletas, facturas y otros documentos tributarios: el N° 17 y N° 19 del artículo 97 CT	134
d. Reforma al artículo 97 N° 10 CT.....	135
2. El delito de comercio irregular	136
a. Consideraciones generales sobre la clausura.....	136
b. Sentido y alcance de la expresión “clausura impuesta por el Servicio” en el artículo 97 N° 12 CT	136
c. Sentido y alcance de la expresión “reapertura de un establecimiento” en el artículo 97 N° 12 CT	138
EL DELITO DE ABUSO DE FRANQUICIAS TRIBUTARIAS ASOCIADAS A DONACIONES.....	140
1. Delito de abuso de franquicias tributarias asociadas a donaciones cometido por donantes: artículo 97 N° 24 incisos primero y segundo CT	140
a. Consideraciones tributarias básicas.....	140
b. Modalidades del delito de abuso de franquicias tributarias asociadas a donaciones cometido por donantes.....	142
c. Límite a la procedencia delito de abuso de franquicias tributarias asociadas a donaciones cometido por donantes.....	145
2. Delito de abuso de franquicias tributarias asociadas a donaciones cometido por donatarios: artículo 97 N° 24 inciso tercero CT	146
LOS DELITOS DE USO INDEBIDO DE ZONA FRANCA Y DE ABUSO DE FRANQUICIAS TRIBUTARIAS PROPIAS DE ZONAS FRANCAS.....	147
1. Consideraciones tributarias básicas.....	147
2. Modalidades típicas sancionadas en el artículo 97 N° 25 CT	148
EL ARTÍCULO 97 N° 4 INCISO CUARTO CT	151
1. Estado actual del debate en torno a la naturaleza del artículo 97 N° 4 inciso cuarto CT	151

2. En relación con el delito del artículo 97 N° 4 inciso quinto CT.....	152
3. En relación con el delito de uso de documentos falsos del artículo 198 CP.....	153
REGLA DE ACTUAR POR OTRO O EN LUGAR DE OTRO	155
TITULARIDAD EXCLUSIVA DE LA ACCIÓN PENAL POR EL SII.....	159
1. Contenido general.....	159
2. El artículo 162 CT en la historia de la LDE	160
3. Mecanismos para impugnar una investigación fiscal iniciada de forma soberana	160
4. Requisitos de la denuncia o querrela deducida por el SII.....	161
5. Reglas procesales relevantes	162
BIBLIOGRAFÍA	165