



Revista de Derecho - Universidad
Católica del Norte
ISSN: 0717-5345
revistaderecho@ucn.cl
Universidad Católica del Norte
Chile

MATUS ACUÑA, JEAN PIERRE
EL ASPECTO OBJETIVO DE LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS DIRECTIVOS PRINCIPALES POR DELITOS TRIBUTARIOS , SEGÚN LA LEGISLACIÓN CHILENA
Revista de Derecho - Universidad Católica del Norte, vol. 24, núm. 2, 2017, pp. 291-320
Universidad Católica del Norte
Coquimbo, Chile

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=371054486010>

- ▶ Cómo citar el artículo
- ▶ Número completo
- ▶ Más información del artículo
- ▶ Página de la revista en redalyc.org

EL ASPECTO OBJETIVO DE LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS DIRECTIVOS PRINCIPALES POR DELITOS TRIBUTARIOS, SEGÚN LA LEGISLACIÓN CHILENA*

JEAN PIERRE MATUS ACUÑA**

RESUMEN: El artículo ofrece una interpretación sistemática de las normas que regulan la responsabilidad de los directivos principales por delitos tributarios en Chile. Al respecto se propone: I) Que la regla del artículo 58 del Código Procesal Penal establece como principio básico el de intervención en el hecho; II) Que los artículos 33 de la Ley de Mercado de Valores y 155 de la Ley de Sociedades Anónimas establecen una presunción simplemente legal de esa intervención; y III) Que el artículo 99 del Código Tributario limita la responsabilidad de los intervenientes exclusivamente a aquellos que debían cumplir la obligación tributaria cuya infracción es constitutiva de delito.

PALABRAS CLAVE: Delitos Tributarios; Responsabilidad de los Directivos Principales; Sociedades Anónimas; Reglas Especiales; Chile

THE OBJECTIVE ASPECT OF CRIMINAL LIABILITY OF TOP EXECUTIVES FOR TAX CRIMES, ACCORDING TO CHILEAN LAW

ABSTRACT: The article provides a systematic interpretation of the rules governing the responsibility of top executives for tax crimes in Chile. In this regard it is proposed: I) That the rule of Article 58 of the Criminal Procedural Code establishes the basic principle of intervention in the event; II) That Article 33 of Law 18,045 and 155 of Law 18,046 establishes, in the case of corporations, only a permissive presumption of that intervention; and III) That Article 99 of the Tax Code limits the liability of those involved only to those who had to meet the tax obligation whose violation is a criminal offense.

KEY WORDS: Tax Crimes; Liability of Top Executives; Corporations; Special Rules; Chile

* Fecha de recepción: 13 de agosto de 2016.
Fecha de aceptación: 12 de diciembre de 2016.

** Abogado. Profesor Titular de Derecho Penal de la Universidad de Chile (Chile). Correo electrónico: jpmatus@derecho.uchile.cl

Sumario: Introducción. 1) La responsabilidad penal de los directores, gerentes y ejecutivos principales de sociedades anónimas, según los artículos 55 de la Ley Nº 18.045 y 133 de la Ley Nº 18.046, ambas de 1981: una simple presunción legal. 2) La responsabilidad de los directivos principales de una sociedad anónima, según el artículo 99 del Código Tributario. (2.1.) Antecedentes históricos. Su relación con el Nº 5 del artículo 97 del Código Tributario de 1960. (2.2.) El actual Código Tributario y su modificación por el D.L. Nº 3.443, de 1980. (2.3.) Errada interpretación del Servicio de Impuestos Internos. Verdadero sentido y alcance del artículo 99 del Código Tributario en relación con el artículo 58 del Código Procesal Penal. Conclusiones. Bibliografía citada. Jurisprudencia citada.

INTRODUCCIÓN

Supongamos que respecto del contribuyente “La Sociedad”, una Sociedad Anónima que cotiza en bolsa, se acredita alguno de los hechos que sanciona penalmente el inciso primero del artículo 97 Nº 4 del Código Tributario, a saber, que a nombre de la “Sociedad” se han presentado declaraciones que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda, omitiendo ingresos verdaderos y/o añadiendo gastos falsos¹.

¿Bastará acreditar este hecho para atribuir responsabilidad penal por el mismo a los miembros del directorio, su gerente general o alguno de sus ejecutivos principales²?

¹ La disposición sanciona también la realización de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, como los llamados *delitos contables* consistentes en la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas, la adulteración de balances o inventarios o la presentación de estos dolosamente falseados (ver al respecto VARELA, Luis (2016) “Delitos contables mercantiles en el Derecho penal económico chileno: Sistematización de su marco regulatorio, elementos comunes de sus tipos penales y desafíos pendientes”. *Política Criminal*, Vol. 11, Nº 21, Art. 10, pp. 264-306, p. 270) o el uso de boletas, notas de débito, notas de crédito, o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores, hechos a los que no me referiré directamente en este texto, pero respecto de los cuales las conclusiones del mismo son perfectamente aplicables, en lo que toca a la determinación de la responsabilidad de los directivos de la empresa que se trate, del mismo modo que se pueden hacer extensibles a los demás delitos de carácter tributario, contemplados en los otros incisos de la disposición citada y en el resto de los numerales del artículo 97 del Código Tributario.

² El inciso segundo del artículo 68 de la Ley Nº 18.045, de Mercado de Valores, introducido en nuestra legislación por la Ley Nº 19.705, de 20 de diciembre de 2000, “con el propósito de evitar la habitual práctica de crear cargos no contemplados en la ley y que consecuencialmente no conllevan la responsabilidad legal pertinente, como el de asesor del directorio, de vicepresidente ejecutivo u otros, se introduce por la reforma una nueva categoría de ejecutivo, la del “ejecutivo principal”, al que se le nivela en cuanto a responsabilidad con la de los directores” (PFEFFER, Francisco (2000) “Nuevas normas sobre gobierno corporativo

Como señala VAN WEEZEL, en la regulación nacional, tratándose de personas jurídicas, el artículo 58 del Código Procesal Penal establece el *principio de intervención en el hecho*, según el cual por ellas responden “quienes hubieren intervenido en el acto punible”. De allí que, en su concepto para aplicar esta regla es necesario determinar la *forma y modo de intervención punible del director, gerente o ejecutivo principal* que se trate (en adelante, indistintamente, *directivos principales*), según la interpretación que se haga de lo dispuesto en los numerales del artículo 15 del Código Penal³.

En términos de derecho comparado, este *principio de intervención* puede sintetizarse en términos estrictos (que no necesariamente coinciden con el alcance de nuestro artículo 15) diciendo que a un *directivo principal* de una sociedad anónima podrá imputársele un delito, “siempre que se pueda demostrar que haya incrementado el riesgo, haya tenido el dominio del suceso, haya actuado con dolo o con culpa y el resultado constituya la concreción del mismo peligro introducido por él”⁴.

Sin embargo, estima VAN WEEZEL que esta regla sería insuficiente para determinar la participación en calidad de autor de los directivos principales de una persona jurídica en los casos de *delitos especiales*, en que en la descripción del hecho punible se requiere para sancionar el hecho de alguna relación especial con una cosa o persona, pero agrega que esta dificultad general, en relación con los delitos tributarios y de insolencia, estaría en alguna medida resuelta por las disposiciones del artículo 99 del Código Tributario y 232 del Código de Comercio, respectivamente, entendiéndolas como supuestos en que la ley opera “ampliando expresamente el alcance del tipo penal”⁵.

Por su parte, VARELA sostiene, citando el caso alemán, que tratándose de delitos tributarios contables comunes, “todo sujeto activo de estos delitos debe tener algún grado de participación relevante en el proceso contable de la empresa para ser considerados autor en sentido amplio”, pero en caso de “delitos especiales” que “se refieren al órgano directivo de

y mayores responsabilidades para los directores de sociedades anónimas”. *Revista Chilena de Derecho*, N° 27, pp. 485-499, p. 495), establece que “se entenderá por ejecutivo principal a cualquier persona natural que tenga la capacidad de determinar los objetivos, planificar, dirigir o controlar la conducción superior de los negocios o la política estratégica de la entidad, ya sea por sí solo o junto con otros. En el desempeño de las actividades precedentemente señaladas no se atenderá a la calidad, forma o modalidad laboral o contractual bajo la cual el ejecutivo principal esté relacionado a la entidad, ni al título o denominación de su cargo o trabajo, independientemente de la denominación que se les otorgue”.

³ VAN WEEZEL, Alex (2015) “Expectativa de conducta y actuación en lugar de otro”. *Revista de Ciencias Penales*, Vol. XLII, N° 1, pp. 71-96, pp. 71 y ss.

⁴ TERRAGNI, Marco Antonio (2010) “Delitos empresariales: imputación a las personas físicas”. En Rubinska, Ramiro; Almenar, Daniel (coordinadores): *Derecho Penal Económico*, T. I. Madrid: Edisofer, pp. 691-708, p. 703.

⁵ VAN WEEZEL (2015) 71 y ss.

la empresa y al directivo de empresa propiamente tal”, existirían reglas especiales aplicables a los *directores, gerentes generales y ejecutivos principales*, que serían las siguientes:

- i. La prohibición de inducir a otros ejecutivos principales, dependientes, inspectores de cuentas o auditores externos y a las clasificadoras de riesgo, a rendir “cuentas irregulares”, “presentar informaciones falsas” y “ocultar información” (Artículos 42 N° 3, 49 y 50 de la Ley N° 18.046);
- ii. La responsabilidad presunta –que VARELA identifica con un “deber de garante”– en caso de que la sociedad no confeccione contabilidad (Artículos 45 N° 1), 49 y 50 de la Ley N° 18.046), y
- iii. Los deberes positivos de entregar información “suficiente” y “fidedigna” a accionistas y público (Artículos 46, 49 y 50 de la Ley N° 18.046).

Y añade:

“Por lo mismo toma especial relevancia penal la fórmula de la cláusula de responsabilidad del art. 133 inc. 2º LSA; “Por las personas jurídicas responderán además civil, administrativa y penalmente, sus administradores o representantes legales, a menos que constare su falta de participación o su oposición al hecho constitutivo de infracción”, pues nada impediría que esta y su símil de los artículos 55 LMV, 159 LGBa, 99 CT (que reproducen el principio esbozado en el art. 58 CPrP sean entendidas como normas de imputación que regularía expresamente la responsabilidad penal del directivo de estas personas jurídicas-empresas en clave de responsabilidad por conducta de un tercero”⁶.

Descontando el hecho de que VARELA parece emplear la expresión “delitos especiales” en un sentido algo diferente al que utiliza VAN WEEZEL, esto es, calificando como tales aquellos que se refieren a los directivos principales como sujetos activos y no aquellos que se refieren a la persona jurídica como sujeto activo, con expresa referencia a una relación con una cosa o persona, lo cierto es que ambos autores están de acuerdo en lo siguiente:

- a) Que rige entre nosotros y en el derecho comparado el principio según el cual la responsabilidad de los directivos principales de una persona jurídica está determinada por *su intervención en el hecho que se trate*, y que esa *intervención*, para ser calificada de autoría, no sería otra que la señalada en alguno de los numerales del artículo 15 del Código Penal; y
- b) Que existen normas especiales que regulan expresamente la responsabilidad de los directivos principales en ciertos ámbitos.

⁶ VARELA (2016) 297.

La diferencia que puede apreciarse entre ambos parece referirse al hecho del sentido que ha de otorgársele a las reglas especiales de los artículos 133 de la Ley de Sociedades Anónimas, Nº 18.046; 55 de la Ley de Mercado de Valores, Nº 18.045; 159 de la Ley General de Bancos; 232 del Código de Comercio y 99 del Código Tributario.

En efecto, mientras para VAN WEEZEL estas dos últimas reglas resolvieran legalmente el problema de la llamada actuación a nombre de otro en los casos específicos a que se refieren, mediante la “ampliación del tipo penal” por vía expresa⁷; para VARELA, en cambio, todas ellas (salvo la del

⁷ En efecto, para VAN WEEZEL (2015) 94, el problema actual no son esas reglas, sino la inexistencia de una regla general en todos los casos de actuación en nombre de otro, que parecen ser resueltos por la vía de la ampliación del tipo penal, pero sin disposición legal que lo fundamente, contrariando el principio de legalidad. Sin embargo, como apareció en la discusión habida en el único proceso de preparación de Anteproyecto de Código Penal que tuvo un carácter amplio y participativo, el Foro Penal que preparó el Anteproyecto de 2005, la mayor parte de nuestros profesores no parecen estar de acuerdo con la idea de que la falta de una regla de esta naturaleza sería contraria al principio de legales. En efecto, allí se propuso por la Secretaría Técnica (Profs. Matus y Hernández), tras una sugerencia de la Prof. Horvitz, introducir una regla general de actuación en nombre de otro que establecía lo siguiente: “Art. [13]. El que ejecuta un hecho constitutivo de delito sin que concurran en él las circunstancias personales exigidas por la ley para ser autor del mismo, responderá personalmente por ese delito si lo ha ejecutado asumiendo efectivamente, en lugar de otra persona natural o jurídica en quien sí concurren tales circunstancias, las funciones inherentes a las mismas”. Sin embargo, tras un debate preliminar en que intervinieron, además, los Profs. Etcheberry y Ortiz y la Prof. Peña, el Foro aprobó la indicación de esta última de no incorporar una regla al respecto, con el argumento de que “el tema aún no suficientemente decantado en la doctrina, máxime si se consideran las dificultades que ha provocado en Alemania (modelo seguido por los demás países que han legislado sobre la materia), especialmente por la equivocidad de la expresión “circunstancias personales especiales”, las que en este caso tienen una connotación y alcance diversos a las circunstancias personales para los efectos de su comunicabilidad o incomunicabilidad a coautores y partícipes (cfr. Schönke-Schröder-Lenckner, en sus observaciones al § 14). Además, como el mismo autor destaca, el ámbito de aplicación de la responsabilidad por el hecho de otro es más bien reducida y podría, en consecuencia, ser resuelta en la parte especial, en aquellos casos en que se estime imprescindible” (MATUS, Jean Pierre; HERNÁNDEZ, Héctor (2006) “Materiales de Discusión presentados a la Comisión Foro Penal, Parte General”. *Política Criminal*, Nº 1, D2, pp. 145-149). El Proyecto de Ley de Código Penal presentado en marzo de 2014 por el Gobierno de Sebastián Piñera sí contempla, en cambio, una regla al respecto: “Art. 40. *Actuación en lugar de otro*. El que actúa por una persona natural o jurídica responde aunque no tenga la calidad personal que la ley requiere en el autor del delito, si tal calidad concurre en la persona por la que actúa”. El Anteproyecto preparado por la Comisión formada en el Gobierno de Michelle Bachelet en 2015, de circulación todavía reservada contempla la siguiente regla en su “Art. 35. *Actuación en lugar de otro*. Cuando la ley exige una determinada calidad personal en el autor para la punibilidad del hecho, se entenderá que la calidad legalmente exigida concurre en la persona que actúa por otra, siempre que esa misma calidad concurre en esta última”. Es curioso observar al respecto que, pese a la proximidad en el tiempo de estos últimos proyectos y a que buena parte de los comisionados eran los mismos y muchos de ellos también participaron en el Foro Penal, se haya llegado a soluciones diversas para el mismo problema. En el Proyecto preparado por don Alfredo ETCHEBERRY, se contemplan dos reglas diferenciadas en sus artículos 49 y 50: la primera, que reitera la existente en el actual artículo 58 del Código Procesal Penal (“por las personas jurídicas responden quienes hayan intervenido en el hecho punible”, artículo 49); y la segunda que establece una regla

artículo 232 del Código de Comercio, al que no se refiere expresamente) serían normas de imputación que, según entiendo, fundamentarían reglas de atribución de responsabilidad “por el hecho de un tercero”, que parecieran no estar comprendidas en el artículo 15 del Código Penal⁸.

En este texto, concordando en la vigencia del *principio de intervención* como fundamento fáctico de la imputación a quienes actúan por las personas jurídicas, plantearemos la tesis de que mientras los artículos 133 de la Ley de Sociedades Anónimas y 55 de la Ley de Mercado de Valores *no amplían* los casos en que esa intervención fáctica puede ser punible —más allá de lo dispuesto en la regla general del artículo 58 del Código Procesal Penal— sino que establecen una presunción meramente legal para su comprobación; mientras que la del artículo 99 del Código Tributario, como regla especial, *limita* las posibilidades de imputación a título de autor de los directivos principales, exclusivamente a los intervenientes que, teniendo dicha calidad, podía exigirse, materialmente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias cuya infracción esté presupuesta en los tipos penales que se trate.

Por tanto, no nos extenderemos aquí sobre las cuestiones relativas a las discusiones existentes en torno a las supuestas limitaciones de la aplicación de las reglas clásicas de imputación (aplicación de la teoría de la autoría mediata, la responsabilidad por comisión por omisión, y las dificultades que ocasionarían tanto la existencia como la inexistencia de reglas generales de actuación en nombre de otro)⁹; ni tampoco abordare-

de actuación en nombre de *otra persona natural*, que según explica su autor, está “tomada básicamente del Código Penal Español de 1995” (ETCHEBERRY, Alfredo (2016) *Proyecto de Código Penal para Chile*. Santiago: autoedición, p. 14), y que dice: “Art. 50. El que actúe en nombre o representación legal o voluntaria de otra persona natural responderá penalmente, aunque las circunstancias individuales exigidas por la descripción legal no concurran en el agente, sino en la persona representada, siempre que aquél tuviere conocimiento de ello al momento de su intervención”.

⁸ A ello agrega VARELA (2016) 297, nota al pie N° 137, que respecto de estas reglas “urge debate dogmático”, dado que “importantes institutos del Derecho penal como la autoría mediata o la omisión impropia, han sido construidos sobre consideraciones e interpretaciones dogmáticas no reguladas expresamente en la ley”.

⁹ Específicamente, puede verse al respecto la reciente tesis doctoral de SALVO, Nelly (2015) *Modelos de imputación penal a personas jurídicas: Estudio comparado de los sistemas español y chileno*, Tesis Universidad Autónoma de Barcelona: Bellaterra, pp. 20-86. En derecho comparado, véase el ya clásico texto de GARCÍA, Percy (2014) *Derecho Penal Económico. Parte General*. 3^a Ed. Lima: Jurista Editores, pp. 565-663. Nuestra opinión sobre *responsabilidad por omisión y autoría mediata* puede verse POLITOFF, Sergio; MATUS, Jean Pierre; RAMÍREZ, M^a Cecilia (2005) *Lecciones de Derecho Penal Chileno. Parte General*. 2^a Ed. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, pp. 198-206 y 402-414, respectivamente. Y respecto de la cláusula general de actuación en nombre de otro, ella se refleja en la discusión de la propuesta hecha como miembro de la Secretaría Técnica del Foro Penal, citada en nota al pie N° 8. Con todo, en un contexto donde suele tomarse como punto de partida prácticamente indiscutible una supuesta incapacidad de las categorías dogmáticas tradicionales para dar cuenta de la responsabilidad de los directivos principales en estructuras empresariales modernas,

mos las cuestiones relativas a la imputación subjetiva, esto es, al sentido de las limitaciones subjetivas que buena parte de las figuras de los delitos tributarios parece contemplar mediante el empleo de expresiones como “dolosa” o “maliciosamente”¹⁰.

me parece adecuado resaltar el hecho de que muchas (aunque no todas) de estas supuestas dificultades pueden resolverse recordando el entendimiento de la *inducción*, en los términos del desarrollo dogmático latino de mediados del siglo XIX, donde, como reflejan los comentarios de PACHECO, parecía no existir dificultad en atribuir responsabilidad por inducción al “hombre de atrás” en las situaciones comunes de la vida económica actual: “La participación moral –que puede verificarse hasta en la ejecución, pero que ordinariamente se contrae a la resolución del crimen– se realiza, según nuestra razón, por estos tres únicos medios: el precepto, el pacto, el consejo. La palabra *inducción*, que usa la ley, los abarca todos, y no abarca nada más. Cualquiera otra que ocurra, promesa, seducción, ruegos, etc., se reducirá sin trabajo a una de aquellas tres”. Respecto al *precepto*, que ahora denominaríamos *orden*, es donde queremos deternos aquí, pues es en un sistema organizado de preceptos que actualmente se organizan las relaciones laborales, cuya existencia se determina por la de un vínculo de dependencia y subordinación (Art. 3º, letra b), del Código del Trabajo), señala: “He aquí una de las más graves de las inducciones; he aquí uno de los motivos de participación o concurrencia moral, que más satisfacen a la razón. El precepto puede conducir al mismo punto a donde conducen la fuerza y el miedo, a la completa exención del agente material, a la reasunción de la responsabilidad toda sobre la cabeza del que lo ha dictado”. Y agrega: “Pero no es necesario llegar a ese extremo: no hay que poner el caso de que la obediencia sea *debida*. La debilidad de muchos hombres facilita y asegura la autoridad de otros. La subordinación y la disciplina social, que solo deberían servir para lo bueno, pueden servir asimismo para obras fatales y desgraciadas. El hábito de la obediencia en lo lícito puede hacer que se obedezca en lo vedado. Los superiores pueden abusar de su posición; los inferiores pueden humillarse demasiado, en la suya”. “Cuando esto suceda –concluye–, el agente material no quedará o se tornará irresponsable; pero habrá un agente moral, que se habrá elevado a la calidad de autor. Tal le *considera* la ley, y el entendimiento se satisface con sus declaraciones y las llama justicia. Quien induce *mandando*, es autor del delito” (PACHECO, Joaquín Francisco (2000) *El Código Penal. Concordado y Comentado*. 3ª Ed. (1865), reimpresso en Madrid: Edisofer, con un *Estudio Preliminar y Anotaciones* de A. TÉLLEZ, p. 272).

¹⁰ Véase al respecto, una primera aproximación nuestra a este tema MATUS, Jean Pierre (2014) “Aspectos Penales de la Reforma Tributaria”. *Revista de Ciencias Penales*. Vol. XLI, N° 4, pp. 273-280, p. 279, donde se sostiene: “Al respecto, la doctrina y jurisprudencia mayoritarias se han pronunciado afirmando que la malicia en el contexto de los delitos tributarios significaría dolo directo, con exclusión del dolo eventual. Felipe Amunátegui había sostenido, en cambio, que se trataba de una regla que exigiría la prueba del dolo, desvirtuando la presunción del Art. 1º del Código Penal. Últimamente, Alex van Weezel, rechaza ambas interpretaciones, siguiendo la minoritaria doctrina de Jakobs que tiende a expulsar del contenido de la ilicitud y de la culpabilidad toda manifestación de la subjetividad humana (o más bien tendía, ya que ahora último le reconoce alguna influencia), transformado el dolo (y en este caso, la malicia) en una cuestión de imputación objetiva o atribución social de sentido, como si se dijese que con ello se quiere significar una mayor gravedad del hecho o una interpretación social del mismo que *ex re* lo considere más grave (=malicioso), sin atención a la subjetividad del agente. // A mi juicio, la tesis de Amunátegui no es incompatible con la de la doctrina mayoritaria, pues nada impide afirmar que el dolo directo exigible en estos delitos deba probarse sin recurrir a la presunción del Art. 1º del Código Penal. Es más, esta sería la única forma real de distinguir los casos del Art. 97 N° 2 de los del Art. 97 N° 5 (y, por ende, los casos donde el abuso y la simulación no son delito de aquellos que sí), pues una deducción del dolo directo *ex re*, esto es, exclusivamente a partir de la objetividad del hecho no ofrecería en la realidad distinción alguna, sino quedaría entregada a la apreciación subjetiva del Director del Servicio, en primer lugar, y del Tribunal, en segundo término,

sin posibilidad de ofrecer prueba contraria o desvirtuar la que se presente. Ese es también el problema de fondo de la propuesta de van Weezel , como de toda la propuesta de Jakobs: al radicar la apreciación de los elementos del delito en la mente del juez (al final, quien determina el “sentido social” de los hechos) sin un correlato probatorio intersubjetivamente comprobable e intelible se suprimen exigencias probatorias sin que la ley así lo exija, por la simple vía interpretativa. Al mismo tiempo, la simplificación y a la postre supresión de la prueba del dolo, reemplazándola por la simple atribución judicial no parece distinguirse en la práctica de los supuestos de responsabilidad objetiva a que, tendencialmente, conduce la doctrina que identifica la ilicitud penal no con el cumplimiento concreto de los presupuestos legales de un hecho punible determinado sino con la idea abstracta y objetiva del incumplimiento de deberes (extra penales)”.

En nuestra jurisprudencia, la exigencia del *dolo tributario* parece ser abrumadoramente mayoritaria. Así, la Sala Especializada de la I. Corte de Apelaciones de Santiago ha sostenido, que el *dolo o malicia*, entendido como “finalidad” de desfigurar el verdadero monto de los ingresos “para con ello obtener la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda” debió ser acreditada con elementos probatorios más allá de los que permitieron tener por acreditada la existencia de un perjuicio fiscal (CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO. 16 de mayo de 2013. Rol N° 765-2012. *Revista Chilena de Derecho y Ciencias Penales*, Vol. II, N° 3 (2013), pp. 291-294, con *nota aprobatoria* de C. SCHEECHLER, entendiendo que la Corte falla aplicando la intepretación según la cual en esta clase de delitos “dolo” o “malicia” significa “una mayor intesidad del dolo (dolo directo)”). En el mismo sentido, la Corte de San Miguel estimó que no era suficiente para tener por acreditada la participación en el delito de un Gerente General, por falta de dolo o malicia, aunque estuviese acreditado “que se incorporaron a la contabilidad de la empresa una determinada cantidad de facturas (falsas) que los presuntos emisores no reconocieron como derivados de su parte y que con ello se obtuvo devolución de impuesto de IVA”, si “se ignora como esas facturas falsas fueron ingresadas a la contabilidad de la empresa”, con lo cual no es posible establecer el *dolo o malicia* (CORTE DE APELACIONES DE SAN MIGUEL. 4 de octubre de 2013. Rol N° 162-2013. *Revista de Ciencias Penales*, Vol. XLI, N° 1 (2014), pp. 201-204, con *nota aprobatoria* de O. PINO). La Corte Suprema parece aceptar también la exigencia de una mayor subjetividad, al afirmar que “la malicia constituye el elemento subjetivo del tipo penal, el dolo, que supone en el agente una disposición anímica especial manifestada en un propósito”, entendiendo sin embargo que esta se encontraba acreditada por la prueba rendida en autos (CORTE SUPREMA. 4 de agosto de 2015. Rol N° 31.392-2014. *Revista de Ciencias Penales*, Vol. XLII, N° 4 (2015), pp. 187-202, con *nota aprobatoria* de I. REYES, aunque con un fundamento diferente, pues el autor estima que la mayor exigencia subjetiva en casos en que la ley emplea las expresiones “dolosa” o “maliciosamente” se refiere al conocimiento de la ilicitud (antijuricidad) y no al aspecto volitivo del dolo, cuya sola existencia rechaza, y que su prueba puede obtenerse por la varolación de los hechos objetivos).

Una idea similar a la manifestada por REYES se aprecia en otra sentencia de 2011, donde se sostiene, en el considerando segundo de la sentencia de reemplazo, que el “dolo” o “malicia” “surge del conocimiento efectivo o real de la ilicitud de la conducta, y se manifiesta en este caso, como se advierte de los testimonios y piezas documentales relacionados en el fundamento primero del fallo de primer grado y en la letra A.- de la resolución que lo complementa, en el significativo número de facturas falsas utilizadas por el contribuyente, algunas sin timbre del Servicio de Impuestos Internos, otras supuestamente otorgadas por personas que no eran contribuyentes de IVA o bien se encontraban fallecidas a la fecha indicada en el documento, circunstancias que apreciadas en su conjunto inducen a concluir que necesariamente tuvieron como objeto aumentar artificiosamente el crédito fiscal, todo lo cual amerita tener por probado el dolo, por la vía de presunciones judiciales, y concluir que el contribuyente ejecutó las conductas de autos de manera artificiosa y a sabiendas de su naturaleza ilícita, para así incrementar su crédito fiscal y lograr obtener un débito fiscal mucho menor” (CORTE SUPREMA. 14 de marzo de 2011. Rol N° 9616-09. *Documento Microjuris MJJ26509*).

1) LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS DIRECTORES, GERENTES Y EJECUTIVOS PRINCIPALES DE SOCIEDADES ANÓNIMAS, SEGÚN LOS ARTÍCULOS 55 DE LA LEY N° 18.045 Y 133 DE LA LEY N° 18.046, AMBAS DE 1981: UNA SIMPLE PRESUNCIÓN LEGAL

Las dos disposiciones citadas en el epígrafe disponen, en términos idénticos, lo siguiente: “Por las personas jurídicas responderán además, civil, administrativa y penalmente sus administradores o representantes legales a menos que constare su falta de participación o su oposición al hecho constitutivo de infracción”.

Dado que constitucionalmente está prohibido presumir de derecho la culpabilidad¹¹ y el texto transscrito señala las pruebas contrarias que desvirtúan la atribución de responsabilidad que contiene, de conformidad con lo establecido en el artículo 47 del Código Civil chileno, esta regla puede leerse como una *presunción simplemente legal de responsabilidad*, según la cual la ley ha establecido determinados antecedentes o circunstancias de los que se deduce como un hecho la *intervención punible* de ciertos *directivos principales* de una sociedad anónima¹².

Por otra parte, en una sentencia de 2010, se afirmó que, si bien la idea de que expresiones como “dolo” o “malicia” importarían la exclusión del *dolo eventual*, lo que “no merece objeciones *per se*, dado que es posible suponer una voluntad legislativa en tal sentido”, tal conclusión no puede afirmarse en los casos en que dichas expresiones aparecen en delitos que se complementan con figuras de carácter culposo respecto del mismo hecho, pues ello “provoca un efecto que no parece admisible de cara a una sana lógica y que deviene en la eliminación punitiva del dolo eventual porque si el tipo doloso requiriese, en su faz subjetiva, un dolo específico, por definición se convierte en atípico el hecho verificado con dolo eventual” (CORTE SUPREMA. 17 de noviembre de 2010. Rol N° 297-09).

¹¹ Sobre el sentido y alcance de esta prohibición, contemplada en el N° 3 del artículo 19 de la Constitución, hay acuerdo en que se refiere a los supuestos en que se impide la prueba en contrario, pero se discute si ello alcanza a la prohibición de la responsabilidad objetiva. En el primer sentido, ETCHEBERRY, Alfredo (1998) *Derecho Penal*. 3^a ed., T. I Santiago: Editorial Jurídica de Chile, pp. 67 y ss. Afirmando, además, la prohibición de la responsabilidad objetiva, véase MATUS, Jean Pierre; RAMÍREZ, María Cecilia (2015) *Lecciones de Derecho Penal, Fundamentos y límites constitucionales del Derecho Penal Positivo*. Santiago: Thomsom Reuters, pp. 193 y ss.

¹² Como señala la doctrina civil más autorizada, no existen formas sacramentales para expresar una presunción, basta que se relacione la existencia de un hecho como consecuencia de otro. Si esa relación admite prueba en contrario, como en la especie, la presunción es simplemente legal (ver, por todos, ALESSANDRI, Arturo; SOMARRIVA, Manuel (2011) *Tratado de Derecho Civil. Partes preliminar y general*. T. II. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, pp. 485-490). El artículo 47 del Código Civil dispone, en lo pertinente: “Art. 47. Se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. // Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley, la presunción se llama legal. // Se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley; a menos que la ley misma rechace expresamente esta prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias”.

Parafraseando el texto legal, se puede decir que los antecedentes o circunstancias que deben probarse para que dicha presunción opere son los siguientes:

- a) Que exista un hecho constitutivo de delito;
- b) Que ese delito sea atribuible a una sociedad anónima; y
- c) Que el directivo principal de esa sociedad sea *administrador o representante legal* de la sociedad anónima; y
Sin embargo, esa presunción puede desvirtuarse acreditando:
 - d) Que el hecho en cuestión no sea constitutivo de delito; o
 - e) Que el hecho en cuestión no sea atribuible a la sociedad anónima que se trate; o
 - f) Que el *directivo principal* que sea administrador o representante legal de esa sociedad *no haya participado en el hecho*; o
 - g) Que el *directivo principal* que sea administrador o representante legal de esa sociedad *se haya opuesto al hecho constitutivo de la infracción*.

De este modo, aun sin entrar en el detalle del significado de los términos empleados por el legislador al establecer esta presunción meramente legal, parece que su correcta interpretación excluye la idea de que establezca una forma de responsabilidad por hechos de terceros, como propone VARELA, pues la referencia a que “conste la falta de oposición al hecho” tiene que ver con *la forma de desvirtuar la presunción de intervención en el mismo*, pero no fundamenta una forma de intervención por el hecho de un tercero, diferente a las establecidas en el artículo 15 del Código Penal¹³.

Pero, al mismo tiempo, es notorio que esta regla es diferente en su contenido al entonces vigente artículo 39 del Código de Procedimiento Penal de 1906, reproducido en términos idénticos en el actual artículo 58 del Código Procesal Penal de 2000, según el cual por las personas jurídicas responden “los que hayan intervenido en el acto punible”.

¿Significa ello que las leyes de Mercado de Valores y de Sociedades Anónimas derogaron tácitamente, de conformidad con el artículo 52 del

¹³ Para apreciar la diferencia entre esta presunción y una regla de atribución de responsabilidad y grados de autoría autónoma, puede confrontarse su texto con el del artículo 35 de la Ley N° 20.357, que implementar en el derecho interno la regla del artículo 28 del Estatuto de Roma de *responsabilidad por el mando*, fundamentada (en el Derecho Internacional) precisamente en la *no intervención* del superior, pudiendo hacerlo, para evitar o castigar los delitos cometidos por sus subordinados y en conocimiento de su perpetración. Sobre el estado actual de la discusión de esta especial forma de atribución de responsabilidad por el hecho de un tercero, en el Derecho Internacional, véase AMBOS, Kai (2013) *Treatise on International Criminal Law. Vol. I: Foundations and General Part*. Oxford: Oxford U. Press, pp. 189-232. Respecto a la regla chilena, cuya literalidad difiere de la regla del Estatuto de Roma, véase WINTER, Jaime (2009) *La responsabilidad por el mando en el Derecho Penal Internacional*. Santiago: Memoria U. de Chile, p. 152, quien, con todo, respecto de la ley chilena, estima que la regla citada no es de responsabilidad por el hecho de un tercero sino una especial forma de participación en el hecho de los subordinados.

Código Civil, el entonces vigente artículo 39 del Código de Procedimiento Penal, dejando sin sentido el hecho de que el Código Procesal Penal de 2000 reprodujera esa disposición supuestamente derogada? ¿O el Código Procesal Penal de 2000 derogó orgánicamente las disposiciones de las leyes Nº 18.045 y 18.046 en lo que a esta materia respecta, al establecer un nuevo sistema procesal completo? ¿O solo estamos ante una regla especial, regida por el artículo 13 del Código Civil, que no supone la derogación de la general anterior? ¿Y si es una regla especial, podría ser derogada orgánicamente por una general posterior?

Como hemos señalado en otro lugar, no basta el hecho de la sucesión legal para que, sin regla expresa de derogación, una norma se entienda *derogada tácitamente* por otra, en los términos del artículo 52 del Código Civil. Es exigencia literal de esta disposición que para que ese efecto se produzca, la nueva ley tiene que contener “disposiciones que no pueden conciliarse con las de la ley anterior”¹⁴. En cuanto a la derogación orgánica o sistemática, según ORTEGA, ello ocurre cuando el legislador, “sin una necesidad de regulación expresa”, “regula toda la materia ya regulada por la ley anterior”, no siendo “indispensable que exista incompatibilidad entre la antigua y la nueva ley”, sino más bien, que la segunda ley “se haya inspirado en principios distintos de los que lo movieron a dictar la primera”¹⁵.

Luego, la primera cuestión que debemos resolver es si las disposiciones de las Leyes de Mercado de Valores y Sociedades Anónimas resultan *incompatibles*, en el sentido de no poder ser conciliables, con las del entonces vigente artículo 39 del Código de Procedimiento Penal de 1906, actual artículo 58 del Código Procesal Penal.

A mi juicio, ello no es así, por la simple razón de que ambas reglas se encuentran en niveles normativos diferentes aunque, irónicamente, contradictorios con su ubicación sistemática: la regla del artículo 39 del Código de Procedimiento Penal de 1939, hoy 58 del Código Procesal Penal de 2000, es una disposición *sustantiva*, que establece la responsabilidad penal de quienes intervienen por las personas jurídicas¹⁶; en cambio, la regla contenida en las Leyes de Mercado de Valores y de Sociedades Anónimas, es solo de carácter *adjetivo*, regulando mediante una presunción meramente legal la *carga de la prueba* para efectos de constatar o no en un proceso dicha intervención o su contrario.

¹⁴ MATUS, Jean Pierre (2013) “De nuevo sobre la falta de punibilidad de los atentados contra la libre competencia, de conformidad con el Art. 285 del Código Penal. Algunos aspectos de la discusión con Héctor Hernández en Política Criminal”. *Política Criminal*. Vol. 8, Nº 15, Doc. 1, pp. 314-362.

¹⁵ ORTEGA, Leopoldo (1938) “De la derogación de las leyes y especialmente de la derogación orgánica”. *Revista de Derecho y Jurisprudencia*. T. XXXV, Primera Parte, pp. 6-12, pp. 8 y ss.

¹⁶ Sobre el carácter sustantivo de esta disposición, véase, por todos, NOVOA M., Eduardo (2005) *Curso de Derecho Penal Chileno. Parte General* (1960). 3^a Ed. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, p. 59.

La *Historia de la Ley* N° 18.045 sobre Mercado de Valores parece restringir esta conclusión, pues en ella, en el único lugar donde se explica el sentido de la norma del que sería *a posteriori* su artículo 55 se señala que “El Título X trata de la responsabilidad, responsabilidad que en términos generales, conforme a las disposiciones de nuestro derecho común, obliga a la indemnización de perjuicios al infractor que cause daños”, agregando que “estas responsabilidades son de orden civil, administrativo y penal”, para afirmar, en lo que aquí interesa, que “por las personas jurídicas, conforme a las disposiciones ya tradicionales de nuestro Código de Procedimiento Penal, responden los administradores o representantes legales”, sin hacer mención a la intención de alterar esta “regla tradicional”, pero tampoco sin explicar el sentido de la introducción de la frase que permite probar la no intervención¹⁷.

Es más, según PUGA, el objetivo del artículo 133 de la Ley N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas, según su historia fidedigna, sería “invertir la carga de la prueba” de la responsabilidad¹⁸, que no es otra cosa que establecer una presunción simplemente legal, lo que corrobora la interpretación que aquí se presenta, aunque sea discutible el carácter obligatorio de esta inversión probatoria. Es más, el propio PUGA agrega más adelante y específicamente respecto de la responsabilidad penal de directores y gerentes, que el sentido de dicho artículo 133 no es establecer “normas especiales sobre la responsabilidad penal de los directores de sociedades anónimas en cuanto tal”, ni disponer sin más “que en los casos en que formalmente la sociedad se vea envuelta en un delito responden por ella sus directores o gerentes”; reafirmando el *principio de intervención* en el hecho al señalar: “En materia penal, responden por los ilícitos las personas naturales que han participado en ellos, salvo excepciones muy limitadas”, concluyendo: “Los directores son responsables de los delitos que se cometan por intermedio de una sociedad anónima solo y cuando han participado en ellos en alguna de las formas de participación criminal previstas en los arts. 15, 16 y 17 del Código Penal”¹⁹.

Aceptado el resultado anterior, corresponde ahora preguntarnos si la entrada en vigor del Código Procesal Penal de 2000 derogó, *orgánicamente*, todas las *presunciones* antes existentes, al establecer un sistema probatorio

¹⁷ Acta de la Junta de Gobierno N° 30/81. Fecha 15 de octubre, 1981. En BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL. *Historia de la Ley N° 18.045*, p. 113.

¹⁸ PUGA V., Juan Esteban (2011) *La sociedad anónima y otras sociedades por acciones en el Derecho chileno*. 2^a Ed. T. II. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, p. 142 y, especialmente, su nota al pie N° 579. Allí, este especialista en Derecho Comercial y de Sociedades, en términos generales y explicando la responsabilidad civil de los directores de una Sociedad Anónima, señala: “Donde sí se invierte la carga de la prueba es para el director que quiera sustraerse a la responsabilidad solidaria que impone la ley, pues la ley extiende esta responsabilidad a todos los integrantes del órgano y sólo puede “salvar” su responsabilidad el director que manifiesta expresamente su disenso al acuerdo o su falta de participación en el mismo”.

¹⁹ PUGA (2011) 161 y ss.

rio basado en el principio de libertad de valoración de la prueba, haciendo recaer la carga de la prueba de la acusación en el Ministerio Público²⁰.

Este problema también lo hemos abordado anteriormente, a propósito de las reglas comunes existentes respecto de los delitos de robo y hurto, donde el artículo 454 del Código Penal dispone que “se presumirá autor del robo o hurto de una cosa aquel en cuyo poder se encuentre, salvo que justifique su legítima adquisición o que la prueba de su irreprochable conducta anterior establezca una presunción en contrario”. Al respecto hemos señalado que esta disposición, que en su estructura es similar a la de los artículos 55 de la Ley N° 18.045 y 133 de la Ley N° 18.046, solo puede interpretarse como *presunción simplemente legal* que admite prueba en contrario, y no puede considerarse incompatible *per se* con el actual sistema procesal o contraria a la Constitución –que solo prohíbe expresamente *presumir de derecho la culpabilidad*–, pues “su carácter meramente legal está sujeto a la valoración del tribunal en el caso concreto, según las pruebas rendidas en juicio”²¹, esto es, que la inferencia que contempla no es obligatoria, sino solo posible y razonable de aceptar según el contexto de todas las pruebas rendidas en juicio. Así, si el tribunal estima que quien aparece como *representante legal* no ha tenido participación punible alguna en los hechos, porque han sido llevados adelante sin su conocimiento por un mandatario, falsificando su firma, etc., puede ser considerado no responsable, aunque “no conste” su oposición al hecho o su “falta de participación”. Pero si dicha oposición o falta de participación “constan”, entonces ha de presumirse que el directivo principal no intervino en el hecho.

La cuestión de fondo para la admisibilidad de una presunción meramente legal de esta naturaleza, radica, como lo ha resuelto la jurisprudencia norteamericana, cuna y fuente del sistema acusatorio como ahora se conoce (y donde además sin duda parece reconocerse la *presunción de inocencia*), en los siguientes elementos: a) la exigencia de la prueba de los antecedentes; b) que el carácter de la presunción no sea imperativo en contra del acusado (trasladándole la carga de la prueba de su inocencia o impidiéndole derechosamente probarla); y c) que la deducción o inferencia que contiene sea razonable, esto es, que ella pueda considerarse como un

²⁰ Como sostiene la CORTE DE APPELACIONES DE TEMUCO. 4 de noviembre de 2002. *Revista Procesal Penal*. N° 5 (2003) p. 41. En la doctrina, véase MUÑOZ D., Patricio (2002) “Acerca de la constitucionalidad o vigencia de las presunciones”. *Revista de Derecho del Consejo de Defensa del Estado*. N° 7, pp. 73-97; y ahora, OLIVER, Guillermo (2014) *Delitos contra la propiedad*. Santiago: Thomson Reuters, pp. 427 y ss. Correctamente, en cambio, estima aplicable la presunción la CORTE DE APPELACIONES DE CONCEPCIÓN. 26 de mayo de 2011. Rol N° 72-2011.

²¹ MATUS, Jean Pierre; RAMÍREZ, Ma. Cecilia (2015b) *Lecciones de Derecho Penal Chileno. Parte Especial*. T. II. Santiago: Thomson Reuters, p. 126.

reflejo o simple formalización de lo que nosotros denominamos *máximas de la experiencia* y ellos equipararían a una regla del *derecho común*²².

No obstante lo anterior, si se aceptase la tesis de la derogación orgánica de las presunciones meramente legales por el nuevo sistema procesal penal (como si se supusiera que ellas en ningún caso fuesen razonables o siempre fuesen obligatorias), el resultado no sería sino que, respecto del Derecho Penal, carecería de valor la presunción de los artículos 133 de la Ley de Sociedades Anónimas y 33 de la Ley de Mercado de Valores, y la regla sustantiva del actual artículo 58 del Código Procesal Penal regiría para todos los casos, siendo exigida al Ministerio Público la prueba de la intervención material del directivo principal en alguna de las formas previstas en el artículo 15 del Código Penal, más allá de toda duda razonable.

Luego, tanto si se acepta que las disposiciones especiales relativas a las sociedades anónimas no tendrían aplicación en un juicio criminal, como si se estima que ellas constituyen solo una *presunción meramente legal*, según aquí se afirma, en ambos casos es necesario *probar la intervención del directivo principal*. La diferencia no está en el *qué probar*, sino en el *cómo probarlo*, esto es, en si se acepta o no que pueda probarse dicha intervención mediante una presunción simplemente legal. Pero en ambos casos, una condena a un directivo principal de una sociedad anónima por un hecho en que ha intervenido en calidad de tal ha de fundarse en la convicción del tribunal, más allá de toda duda razonable, de la existencia dicha intervención culpable.

En consecuencia, las disposiciones de los artículos 55 de la Ley Nº 18.045 y 133 de la Ley Nº 18.046 no establecen una *regla sustantiva especial de responsabilidad penal*, sino –como se expresa en sus propios términos–, una *presunción simplemente legal que permite aplicar la regla general establecida en el principio de intervención en el hecho punible*, según lo dispone el artículo 58 del Código Procesal Penal vigente.

2) LA RESPONSABILIDAD DE LOS *DIRECTIVOS PRINCIPALES* DE UNA SOCIEDAD ANÓNIMA, SEGÚN EL ARTÍCULO 99 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Establecido que las disposiciones de los artículos 55 de la Ley Nº 18.045 y 133 de la Ley Nº 18.046, no han alterado el *principio de intervención* en materia de responsabilidad de los *directivos superiores* por los delitos de las sociedades anónimas que dirigen, debemos hacernos ahora cargo del rol que juega en este contexto la regla del artículo 99 del Código Tributario, según la cual “las sanciones corporales y los apremios, en

²² DRESSLER, Joshua (2015) *Understanding Criminal Law*. 7^a. Ed. Nueva York: LexisNexis, E-book para Kindle, §§ 8.02 y 8.03, con referencias a los fallos donde se sostiene la doctrina resumida.

su caso, se aplicarán a quien debió cumplir la obligación y, tratándose de personas jurídicas, a los gerentes, administradores o a quienes hagan las veces de éstos y a los socios a quienes corresponda dicho cumplimiento”.

(2.1.) ANTECEDENTES HISTÓRICOS. SU RELACIÓN CON EL Nº 5 DEL ARTÍCULO 97 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO DE 1960

El antecedente de esta disposición se encuentra en el artículo 151, letra b) de la Ley N° 13.305, de 6 de abril de 1959. Allí se establecía por primera vez en nuestra historia que se sancionaría penalmente a “el contribuyente o su representante, y los gerentes y administradores de personas jurídicas o los socios que tengan el uso de la razón social que omitan maliciosamente presentar las declaraciones que las leyes determinen o que debiendo presentarlas conjuntamente con sus balances o inventarios, los presenten dolosamente falseados, con perjuicio de los intereses fiscales”²³.

La misma Ley N° 13.305, en su artículo 207, N° 11, autorizó al Presidente de la República para “refundir en un Código Tributario, las leyes sobre impuestos y contribuciones que estime pertinentes”, permitiéndosele, expresamente, “coordinar, simplificar, uniformar, completar y modificar las normas legales, impuestos o sistemas tributarios vigentes, ya se trate de disposiciones sustantivas o de normas sobre administración, fiscalización, giro y pago o sobre apremios, infracciones, sanciones, presunciones, tribunales, reclamos, denuncias, procedimientos, recursos, cobros ejecutivos y prescripciones”.

En uso de dicha autorización, se dictó el D.F.L. N° 190, de 5 de abril de 1960, que contemplaba el primer Código Tributario de Chile.

Allí, la infracción original del artículo 151, letra b), de la Ley N° 13.305, se dividió en dos numerales del artículo 97, quedando en el N° 4, junto con el delito de presentación de declaraciones maliciosamente falsas, el de presentación de balances maliciosamente falseados; y pasando a ser el N° 5, únicamente la parte de la disposición original que se refería a la omisión maliciosa de presentar declaraciones, con el siguiente tenor: “la omisión maliciosa de declaraciones exigidas por las leyes tributarias para la determinación o liquidación de un impuesto, en que incurran el contribuyente o su representante, y los gerentes y administradores de

²³ El carácter histórico de la introducción de los delitos tributarios propiamente tales por esta legislación se destaca en los encendidos discursos que se pueden leer en la transcripción de la Sesión N° 36, de 4 de febrero de 1959, donde tanto diputados de derecha como de izquierda apoyaron el proyecto del entonces Presidente Alessandri. Significativas en este sentido son las palabras del Diputado Palestro, quien expresó: “nos alegramos profundamente de que, de una vez por todas, la Derecha haya comprendido que es necesario aplicar el torniquete no solo a los sectores modestos sino también a los grandes industriales y comerciantes, a fin de que cumplan con sus obligaciones y sufran las mismas penas que los “chicos”” (BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL. *Historia de la Ley N° 13.305*, p. 2339).

personas jurídicas o los socios que tengan el uso de la razón social, [será castigada] con presidio menor en cualquiera de sus grados”.

A dicha división en dos números de las dos figuras antes contempladas en un solo inciso, el D.F.L. Nº 190 de 5 de abril de 1960 añadió el texto que antecede al actual artículo 99 –no contemplado en la Ley Nº 13.305–, y que, aparentemente, reitera lo dicho en el nuevo Nº 5 del artículo 97, disponiendo: “Art. 99. En las infracciones por omisión, las sanciones corporales y los apremios en su caso, se aplicarán a quien debió cumplir la obligación y, tratándose de personas jurídicas, a los gerentes, administradores o socios a quienes corresponda dicho cumplimiento”.

¿Qué sentido tendría esta aparente “redundancia” o reiteración de conceptos si, al estudiar el entonces flamante artículo 97 del Código Tributario de 1960 resultaba que, en la práctica, la única omisión punible era precisamente la de su Nº 5?²⁴

Al respecto, lo primero que debe decirse es que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19 del Código Civil, es indiscutible que la aparente reiteración entre los originales artículos 97 Nº 5 y 99 del Código Tributario de 1960 era solo aparente, pues *la literalidad de ambos textos es diferente*. En efecto, el artículo 99 incorpora una frase no contemplada en el Nº 5 del artículo 97: aquella que hace referencia a que quienes responden son los gerentes, administradores o socios “*a quienes corresponda dicho cumplimiento*” (esto es, el cumplimiento de la obligación tributaria accesoria de presentar las declaraciones exigidas por la ley).

El simple análisis gramatical lleva entonces a concluir que el artículo 99 del Código Tributario de 1960 lo que hacía era restringir el alcance de quienes serían los responsables por una omisión de una obligación tributaria de una persona jurídica: los gerentes, administradores y socios *a quienes correspondía su cumplimiento*. Esto es, no a todos los gerentes, administradores o socios, sino *exclusivamente a quienes correspondía el cumplimiento de la obligación tributaria omitida*.

En consecuencia, lo que permitía el artículo 99 del Código Tributario de 1960 era evitar que, en casos de persecución criminal por la omisión maliciosa de una declaración exigida por la ley, se persiguiese a *todos* los directores, gerentes, administradores y accionistas con uso de la razón social, funciones que en las sociedades y empresas pueden desarrollar varias y hasta numerosas personas *simultáneamente*, particularmente si se

²⁴ HADWA, Marcelo (2007) “El sujeto activo en el delito tributario”. *Política Criminal*. Vol. 2, Nº 3, A3, p. 8, nota al pie Nº 33, califica la disposición del artículo 97 Nº 5 del Código Tributario como “redundante” frente al artículo 99 del Código Tributario, aunque, en propiedad, no se trata de una redundancia de carácter lógico o normativo que dé origen a una colisión de normas (como en los casos de *concurso aparente de leyes*, tratados en MATUS A., Jean Pierre (2008) *El concurso (aparente) de leyes*. Santiago: Editorial Jurídica Santiago), sino más bien de una aparente reiteración conceptual, como se verá enseguida.

trata de una sociedad anónima, como reconoce la ley al crear la categoría de *ejecutivos principales*.

En efecto, aún en un supuesto sencillo, bien puede imaginarse la existencia de una sociedad anónima que, aparte de la administración plural que importa la estructura de sus órganos (Directorio y Gerente General), tuviese, además y simultáneamente dos o más gerentes o administradores o accionistas con uso de la razón social. En tal caso, la aplicación aislada del Nº 5 del artículo 97 del Código Tributario de 1960 debería conducir a que si la sociedad imaginaria “La Sociedad” maliciosamente no presentase la declaración exigida por la ley, sus directores, su gerente general, su gerente de finanzas, su gerente de operaciones, y sus accionistas con uso de la firma social, serían todos, al mismo tiempo, responsables criminalmente de dicha omisión. Pero el artículo 99 del Código Tributario de 1960 ponía y pone un límite a esa atribución indiscriminada por el incumplimiento de la obligación de declarar y decía: de entre todos ellos, se debía y se debe perseguir solo “*a quienes corresponda dicho cumplimiento*”.

De este modo, guardando la debida correspondencia y armonía que, según el artículo 22 del Código Civil, es necesaria para interpretar las leyes, se puede entender la aparente reiteración de disposiciones entre los artículos 97 Nº 5 y 99 del Código Tributario de 1960, otorgando a este último su verdadero sentido y alcance, que no era otro que precisar la responsabilidad penal por las omisiones punibles, limitándola exclusivamente a quienes, en el seno de una sociedad, correspondía su cumplimiento.

Ello, por otra parte, es plenamente compatible con el principio general según el cual la responsabilidad penal es personal y, en los delitos de omisión, correspondería exclusivamente a quienes incumplen una obligación jurídicamente establecida y cuyo cumplimiento les es exigible. Así lo explicaba ya Raimundo del Río en 1935: “Las *omisiones simples* son sancionadas criminalmente cuando existe un precepto legal positivo que manda hacer algo bajo sanción penal y la omisión consiste precisamente en no hacerlo, por ejemplo, la negación del empleado público de obedecer las órdenes de sus superiores en asuntos del servicio (artículo 252 del Código Penal)”²⁵. En términos similares se expresaba en 1960 Novoa, cuando afirmaba que en estos casos, donde subyace una “norma imperativa” que impone una obligación, “la conducta típica injusta se realiza cuando el autor no la obedece, siempre que ese incumplimiento esté tipificado”²⁶.

A quién corresponde el cumplimiento de la obligación tributaria de presentar las declaraciones exigidas por la ley en una persona jurídica y, correlativamente, ser responsable de su incumplimiento malicioso, es

²⁵ DEL RÍO, Raimundo (1935) *Derecho Penal*. T. II. Santiago: Editorial Nascimento, p. 26.

²⁶ NOVOA (2005) 325.

algo que la propia ley ha dejado a la determinación fáctica derivada de la forma de organización de cada empresa o sociedad, pues al incorporar el artículo 99 del Código Tributario de 1960 al texto original proveniente de la Ley N° 13.305, de 1959, entendió, correctamente, que la sola designación en un cargo o función no es suficiente para la imputación de responsabilidad penal.

(2.2.) EL ACTUAL CÓDIGO TRIBUTARIO Y SU MODIFICACIÓN POR EL D.L. N° 3.443, DE 1980

Como dijimos, el actual Código Tributario, en su versión original de 1974, reprodujo sin más las disposiciones del Código Tributario de 1960 referidas a la materia, manteniendo la numeración y la literalidad de los artículos 97 N° 5 y 99 del Código Tributario de 1960, por lo que a su respecto no cabe sino concluir lo mismo ya dicho: que el artículo 99 venía a precisar que de entre todos los gerentes, administradores y socios potencialmente responsables del delito del artículo 97 N° 5, solo lo serían aquellos a quienes, en cada caso, correspondiera el cumplimiento de la obligación tributaria respectiva.

Sin embargo, esta disposición fue modificada por el D.L. N° 3.443, de 2 de julio de 1980, cuyo artículo 1º, N° 3 ordenó la sustitución de su texto original por el siguiente y actualmente vigente: “Art. 99. Las sanciones corporales y los apremios, en su caso, se aplicarán a quien debió cumplir la obligación y, tratándose de personas jurídicas, a los gerentes, administradores o a quienes hagan las veces de éstos y a los socios a quienes corresponda su cumplimiento”.

Con esta reforma, la literalidad del texto sufrió dos cambios relevantes:

- a) Se eliminó la frase inicial “En las infracciones por omisión”; y
- b) Se agregó como posible responsable, tratándose de personas jurídicas, “a quienes hagan las veces” de administradores.

La primera modificación parece apuntar al propósito expresado en los documentos de la tramitación de este Decreto Ley, según los cuales, la modificación “mantiene la redacción básica actual del Código Tributario en cuanto señala a las personas a quienes son aplicables las sanciones corporales, pero se aclara que tal norma es aplicable no solo en los casos de infracciones por omisión sino también por acción, como es el caso de los fraudes que se están tipificando especialmente en el artículo 97, N° 4 al solicitar devoluciones o imputaciones improcedentes mediante utilización de facturas y documentación falsa o adulterada”²⁷.

²⁷ BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, *Historia del Decreto Ley N° 3.443*, p. 11.

Así lo entendió también el Servicio de Impuestos Internos, cuando en su Circular N° 54, de 18 de agosto de 1980, expresa: “El nuevo texto se diferencia del anterior en que se suprime la frase inicial que dice “En las infracciones por omisión”, ampliando de esta manera su aplicación a todas las infracciones contempladas en el artículo 97”.

No obstante, si bien es cierto que el texto ya no se refiere exclusivamente a las “infracciones por omisión”, y por ello puede ser aplicable a todas las infracciones del artículo 97 del Código Tributario, también lo es que su aplicación sigue basándose en la determinación de quiénes están o no obligados al cumplimiento de las exigencias tributarias en cada caso, y de las de la persona jurídica cuando se trate de una infracción de la que ella sea sujeto tributario.

En efecto, el texto sigue refiriéndose a quienes “corresponda su cumplimiento”, en relación a la obligación tributaria como tal o a las accesorias o secundarias que se traten. Así, en el caso que sirvió de ejemplo durante la tramitación del Decreto Ley en cuestión, el responsable de solicitar devoluciones improcedentes será aquel que se encuentre obligado a declarar sus impuestos en los formularios F29 y F22, sus rectificadorias o aquellos especiales para casos específicos²⁸.

En cuanto a los sujetos que pueden responder a nombre de la persona jurídica, nada se dice de las razones de la ampliación de su círculo en los documentos de tramitación del Decreto Ley N° 3.443. Pero el Servicio de Impuestos Internos toma nota de esta modificación y expresa, en la referida Circular N° 54, que con ello el artículo 99 “amplía su alcance”, a “quienes hagan las veces de éstos”, pero sin entrar a determinar el impacto de esta modificación en el sentido y alcance del texto.

Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, *hacer las veces de otro* significa “ministerio, autoridad o jurisdicción que alguien ejerce supliendo a otra persona o representándola”. Es decir, y de conformidad con el artículo 20 del Código Civil, cuando se habla de quienes hacen las veces de los administradores, se debe entender que se designa a personas que *suplen a los administradores*, sin serlo, y que tampoco son *gerentes* o *socios*, calidades diferenciadas según la literalidad el texto que se trata.

En consecuencia, la literalidad del texto a cuyo respecto nos obligan los artículos 19 y 20 del Código Civil, implica que existen dos categorías

²⁸ Aunque no es el objeto de este estudio, es interesante mencionar que, siendo precisamente este el caso que habría originado las modificaciones operadas al del Código Tributario por el Decreto Ley N° 3.443, se estime por algún autor que en este preciso supuesto no se trataría propiamente de un delito tributario sino de un “fraude de subvenciones”, que carecería de *obligado tributario* (HADWA (2007) 9). Allí agrega que la misma situación existiría en el caso del nuevo delito de facilitación de documentos tributarios falsos, del inciso final del artículo 97 N° 4 del Código Tributario.

de *administradores: los propiamente tales y quienes los suplen, sin ser gerentes ni socios.*

Y por *administradores propiamente tales* habremos de entender quienes, en virtud de un mandato o contrato tienen *facultades de administración, jurídicamente reconocibles*. Ello se deriva de una interpretación sistemática de la ley tributaria, donde el artículo 14 del Código del ramo los asimila a la figura del *gerente*, incluso para el efecto de ser notificado a nombre de la persona jurídica²⁹.

En síntesis, *hacer las veces de un administrador, sería suplirlo fáctica o materialmente en su función, sin que exista mandato o contrato que le otorgue facultades jurídicas de administración.*

De este modo, la ley chilena impediría expresamente –al menos en el ámbito tributario– lo que, en palabras de Silva Sánchez, constituye una práctica común en el mundo empresarial: “la elusión de las responsabilidades de todo género que pueden derivarse de la actividad económica” que “se produce frecuentemente a través de la provocación de un alejamiento formal del sujeto activo con respecto a la materialidad de la actividad misma”. Como *regla general*, el Código Penal español de 1995 ha resuelto también este problema mediante la incorporación de la figura del *administrador de hecho* de su artículo 31, como responsable personal de los delitos de una persona jurídica, lo que en términos del citado autor, se posibilita mediante “una interpretación radicalmente fáctica” de dicho concepto, que lo identifique con “el ‘dominio social’ ejercido de cualquier modo, con independencia de cualquier acto de nombramiento e incluso de la constatación de una trascendencia frente al exterior de la actuación materialmente ‘administradora’”³⁰.

²⁹ El actual artículo 14 del Código Tributario, idéntico en su formulación al primitivo artículo 14 del Código Tributario de 1960, dispone: “Art. 14. El gerente o administrador de sociedades civiles o comerciales o el presidente de las corporaciones o fundaciones con personalidad jurídica, se entenderán autorizados para ser notificados a nombre de ellas, no obstante cualquiera limitación establecida en los estatutos o actos constitutivos de la sociedad o corporación”.

³⁰ SILVA S., Jesús M. (2005) *El Nuevo Escenario del delito fiscal en España*. Barcelona: Atelier, pp. 22-24. El artículo 31 del Código Penal español de 1995, disponía, en su redacción original, lo siguiente: “Art. 31. El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurran en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre”. Dos reformas sucesivas agregaron primero (Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre) y eliminaron después (Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio) un apartado segundo al artículo, referido a la responsabilidad del representado respecto de la pena de multa impuesta al que actuaba en su nombre, como parte del proceso que llevó al establecimiento autónomo de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el actual artículo 31 bis de dicho cuerpo legal. La última reforma, contenida en la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, suprimió la referencia en el texto a las *faltas*, que se despenalizan completamente, pero no altera el sentido material de la disposición, que ha quedado como sigue: “Art. 31. El que actúe como

Aceptando entonces la extensión de los sujetos posibles de responder por la persona jurídica a los *administradores de hecho*, por consecuencia necesaria se debe admitir que con ello la ley ha materializado aún más la necesidad de determinar, caso a caso, según la forma concreta de organización de cada sociedad o empresa *a quién o a quiénes corresponde el cumplimiento material de las obligaciones tributarias de la persona jurídica que se trate*, de manera que solo ellos sean responsables de los apremios y sanciones corporales que se establecen³¹.

De otro modo, podría darse la situación de que, existiendo un *administrador de hecho* al que la ley hace expresamente responsable porque en la estructura de funcionamiento de la empresa es él a quien corresponde el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, las acciones penales se dirijan contra un socio por el solo hecho de que en la escritura se le autoriza a usar la razón social o contra un administrador o gerente formalmente designados cuyo ámbito de funciones no alcanza al cumplimiento material de las obligaciones tributarias de la empresa o que, incluso, pudiesen encontrarse ausentes o enfermos al momento de que el *administrador de hecho* cometiera la infracción que se persigue³².

administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre”.

³¹ En el caso de quien no sea, por delegación o asentimiento, *administrador de hecho*, ni representante, administrador o socio de una persona jurídica y, *haciéndose aparecer por tal*, ejecute de propia mano un hecho “a nombre” de la persona jurídica constitutivo de infracción tributaria, como sería el supuesto del empleado despedido o insatisfecho que, habiendo conocido mediante engaño u otro medio ilícito la clave de la empresa para acceder al sistema on-line del Servicio de Impuestos Internos, realice aparentes operaciones “a su nombre”, la situación no parece diferente, contra lo afirmado por HADWA (2007) 18. En efecto, no parecen existir buenas razones para que este *administrador por suplantación*, para llamarlo de algún modo, no responda por sus propios actos, ya que de hecho ha tomado sobre sí una responsabilidad que no le correspondía. Afirmar su impunidad, “salvo claro, que pueda responder como partícipe”, como sostiene Hadwa, supone restringir el alcance del texto legal, que no distingue el medio o la forma a través de la cual se accede materialmente a *hacer las veces de administrador*.

³² Una situación probatoriamente diferente es la que analizó en una sentencia del año pasado (2015), donde, junto al *administrador de hecho*, se castigó como autor de delito tributario del artículo 97 Nº 4 inciso 2º del Código Tributario a un abogado que ejercía el cargo de *Gerente General* del contribuyente y aparecía como tal suscribiendo declaraciones que alteraban las cantidades retenidas y que debían enterarse por IVA, mediante la incorporación de facturas falsas en su contabilidad. Según la Corte Suprema, no existiendo errores en la aplicación de las reglas reguladoras de la prueba, la participación del abogado condenado en los hechos no podía discutirse (CORTE SUPREMA. 22 de septiembre de 2015. *Revista de Ciencias Penales*, Vol. XLII, Nº 4, pp. 279-288, con nota de R. COLLADO. En su nota, COLLADO señala que si la Corte Suprema hubiese examinado los hechos como estaban acreditados en la sentencia del grado a la luz del artículo 99 del Código Tributario, podría haber llegado a una conclusión diferente, pues entiende que no se estableció ni la posición de garante ni la omisión en que habría incurrido el condenado. Sin embargo, no parece claro que el artículo

Esta interpretación es plenamente coherente con la vigencia desde el texto del Código Tributario de 1960 de su actual artículo 28, que expresa, para el caso de la administración de cuentas conjuntas, el principio subyacente a esta especificación de la responsabilidad por las personas jurídicas en quienes materialmente están obligados al cumplimiento de las obligaciones tributarias, disponiendo: “El gestor de una asociación o cuentas en participación y de cualquier encargo fiduciario, será responsable exclusivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias referente a las operaciones que constituyan el giro de la asociación u objeto del encargo”³³.

(2.3.) ERRADA INTERPRETACIÓN DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. VERDADERO SENTIDO Y ALCANCE DEL ARTÍCULO 99 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 58 DEL CÓDIGO PROCESAL PENAL

El Servicio de Impuestos Internos, en la mencionada Circular N° 54, de 18 de agosto de 1980, añade a las observaciones sobre los cambios que objetivamente sufrió la literalidad del artículo 99 del Código Tributario, lo siguiente: “Este nuevo texto del artículo 99 evitará que, tratándose de personas jurídicas, cuando se trate de delitos por acción, se excusen los representantes de ellas invocando el inciso segundo del artículo 39 del Código de Procedimiento Penal que señala a la letra “por las personas jurídicas responden los que hayan intervenido en el acto punible”, como era de ordinaria ocurrencia en los procesos por delitos tributarios”. Y agrega: “Es decir, con la nueva redacción del precepto son penalmente responsables

99 del Código Tributario establezca una responsabilidad por el cargo, basada en la omisión de deberes de vigilancia, sino, como su literalidad lo indica, la limitación del ámbito de los responsables a quienes se encuentran, de hecho, compelidos a cumplir con la obligación tributaria que se trate. Ello puede traducirse, en algunos casos, en una omisión simple (como sucedía en el texto original de 1960), o en el fundamento de una posición de garante, si se trata de un hecho susceptible de ser cometido por omisión, pero no es una regla general de imputación por omisión.

³³ La única excepción a este principio general se encuentra en el N° 13 del artículo 97 del Código Tributario, que ha mantenido idéntica redacción desde el Código Tributario de 1960 y que, por lo mismo, no solo puede considerarse una excepción “que la ley hace expresamente y por tanto confirma la regla general”, según señala VAN WEEZEL, Alex (2007) *Delitos tributarios*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, p. 123, sino además una anomalía en un sistema que no admite presunciones de derecho de responsabilidad penal, según expresa prohibición del artículo 19 N° 3, de la Constitución Política de la República. Es en virtud de esta prohibición y de la necesidad que de allí se deriva de interpretar la ley conforme al texto constitucional, como límite externo de la interpretación legal (MATUS/RAMÍREZ (2015) 193 y ss.), que los categóricos términos del citado N° 13 del artículo 97 del Código Tributario deben entenderse como presunciones meramente legales, que pueden desvirtuarse mediante la prueba rendida en juicio. De otro modo resultaría penalmente responsable por la rotura de sellos el representante legal de una persona jurídica que se encuentra postrado en un hospital tras un infarto agudo, sin haber tenido ya participación, sino siquiera conocimiento ni la posibilidad de conocer lo que sucede con los sellos que un tercero altera.

los representantes de las personas jurídicas aunque no hayan intervenido personalmente en los delitos tributarios”.

Sin embargo, a pesar de haber recibido el dubitativo respaldo de alguna parte de la doctrina³⁴, esta categórica conclusión no se encuentra respaldada por ningún antecedente objetivo que pueda desprenderse de la literalidad del texto de la disposición interpretada, la historia de su establecimiento o el juego de otras disposiciones aplicables a la misma materia que puedan entenderse permitirían extraerla, de conformidad con el elemento sistemático de interpretación.

Desde luego, en ninguna parte del texto del artículo 99 del Código Tributario se señala que gerentes, administradores y socios son responsables penalmente “aunque no hayan intervenido personalmente en los delitos”. Por el contrario, al añadir entre los sujetos potencialmente responsables a quienes *hacen las veces del administrador* la ley, como se dijo, apunta a un sentido diametralmente distinto al pretendido por el Servicio, al transformar en una cuestión puramente fáctica o de hecho la determinación del sujeto a quien, al interior de una persona jurídica, *materialmente* le corresponde el cumplimiento de las obligaciones tributarias accesorias (mantención de la contabilidad fidedigna, presentación de las declaraciones correspondientes, emisión de la documentación tributaria, etc.) cuyo incumplimiento o cumplimiento defectuoso irroga responsabilidad penal³⁵.

Por otra parte, el efecto de la errada propuesta de interpretación del Servicio de Impuestos Internos en este punto, es que ella elimina el requisito probatorio fundamental de la participación en el hecho (“la intervención en el acto punible”), reemplazándolo por una imputación formal solo fundada en la documentación donde se indique que Fulano es gerente, administrador o socio de la persona jurídica en cuyo nombre se ha cometido el delito.

Sin embargo, tal efecto debe rechazarse, ya que conduce a establecer una responsabilidad penal objetiva, derivada únicamente de la posición jurídica que se ocupe (gerente, administrador, etc.), con total independencia de la intervención material en el delito y del conocimiento o

³⁴ RADOVIC S., Ángela (1994) *Sistema Sancionatorio Tributario. Infracciones y delitos*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, pp. 81 y ss.

³⁵ HADWA (2007) 18. El propio Servicio de Impuestos Internos, en una causa fallada en 2014 sostuvo que un *administrador de facto* podía ser responsable de los delitos tributarios de los incisos primero y segundo del artículo 97 Nº 4 del Código Tributario, si había intervenido materialmente en la presentación de declaraciones maliciosamente falsas etc., esto es, si había asumido mediante su intervención personal las obligaciones tributarias correspondientes. En este caso, sin embargo, la pretensión del Servicio en la causa no fue acogida por una razón de hecho: no se logró acreditar esa intervención material del acusado en el incumplimiento de las obligaciones tributarias denunciadas (CORTE SUPREMA. 24 de junio de 2014, Rol Nº 3644-2014).

intención de su realización. Ello es contrario al artículo 19 Nº 3 de la Constitución, al transformar por la vía de la interpretación al artículo 99 del Código Tributario en una presunción de derecho de responsabilidad penal. Y también es contrario a lo dispuesto en el artículo 1º CP, que define delito como una “acción u omisión voluntaria penada por la ley”, lo que exige al menos acreditar la intervención personal en un hecho que pueda considerarse punible, con un extremo objetivo (la acción u omisión) y uno subjetivo (la voluntariedad, presunta solo legalmente)³⁶.

Luego, para evitar tales infracciones a los elementales principios de la responsabilidad penal individual, es necesario establecer la relación existente entre el actual artículo 58 del Código Procesal Penal, cuyo inc. 2º dispone (al igual que hacia el equivalente del artículo 39 del Código de Procedimiento Penal de 1906), que por las personas jurídicas responden “los que hayan intervenido en el acto punible” (esto es, en alguna de las formas establecidas en el artículo 15 del Código Penal), y el estudiado artículo 99 del Código Tributario, que dice que por las personas jurídicas responden penalmente sus “gerentes, administradores o quienes hagan sus veces o socios a quienes corresponda” el cumplimiento de la obligación tributaria que se trate, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 22 del Código Civil, para que entre ambas exista la debida correspondencia y armonía.

En cuanto a la prueba de la intervención de los directivos principales, ya vimos que, al menos tratándose de sociedades anónimas, habrá que tener en cuenta la presunción simplemente legal de los artículos 55 de la Ley de Mercado de Valores y 155 de la Ley de Sociedades Anónimas, particularmente en lo referido a la forma de desvirtuar objetivamente dicha presunción, esto es, acreditando la falta de intervención en el hecho o la oposición a su realización.

Como señala VAN WEEZEL, estas reglas pueden enmarcarse dentro del ámbito de lo que, en términos amplios, se podría estimar una regulación especial del llamado *actuar en nombre de otro*³⁷.

Según Percy GARCÍA, esta clase de reglas se hizo necesaria cuando se constató que podía ser el caso que “los elementos del tipo no se verificaban plenamente en un único sujeto de imputación, sino que se repartían entre la persona jurídica y un miembro de la misma: mientras que el estatus personal que fundamentaba el delito especial recaía en la perso-

³⁶ En el mismo sentido que nosotros, pero en términos *funcionalistas*, VAN WEEZEL (2007) 123, señala a este respecto: “Más allá de la discusión acerca de lo que debe entenderse por “intervención”, el principio general es claro: se requiere alguna forma de “intervención”, de modo que no cabe hablar de una competencia general –en razón del cargo– de los altos directivos respecto de los delitos tributarios en que se vea involucrada la compañía”.

³⁷ Ver nota al pie N° 3.

na jurídica, era su órgano o representante quien realizaba la conducta prohibida”³⁸.

Al momento de dictarse la norma de 1906, se pensaba en delitos como el otorgamiento de créditos prendarios, el establecimiento de casas de juegos y apuesta ilegales, las infracciones decimonónicas al comercio y la industria, la usura, etc.

Tratándose de *delitos tributarios*, la necesidad de una regla de estas características podría haber parecido todavía más patente, atendida la formalización de las relaciones económicas y la frecuente intercesión de sociedades y estructuras jurídicas cada vez más complejas y la división de funciones en su interior.

Sin embargo, en la medida que se encontraba vigente la regla general del artículo 39 del Código de Procedimiento Penal de 1906, ¿qué podría aportar una regla como del artículo 99 CT?

A nuestro juicio, no pudiendo dicho artículo 99 del Código Tributario suprimir la exigencia constitucional de la responsabilidad penal personal por conductas propias –que tiene su reflejo legal en las formas de participación criminal del artículo 14 del Código Penal y, en cuanto a la autoría, específicamente en su artículo 15– reemplazándola por la atribución formal en exclusiva razón del cargo que se tiene, el sentido objetivo de dicha disposición (no se cuenta con la historia de su establecimiento, por su origen como parte de un Decreto con Fuerza de Ley) era y es otro: delimitar el círculo de responsables potenciales de un hecho delictivo cometido en el seno de una persona jurídica.

Piénsese, por ejemplo, en el delito de presentación de declaraciones maliciosamente falsas para obtener la liquidación de un impuesto menor al que correspondía del artículo 97 Nº 4 del Código Tributario. En una sociedad anónima de mediana complejidad, la preparación material (incluyendo la contabilidad que le ha de servir de base) y la presentación fí-

³⁸ GARCÍA C., Percy (2002) “La discusión doctrinal en torno al fundamento dogmático del actuar en lugar de otro”. *Revista de Derecho Penal y Criminología, 2ª Época*. N° 9, pp. 103-140, p. 104. Allí puede constatarse –con numerosas referencias bibliográficas– que se ha vuelto un lugar común en la doctrina, traducido en numerosas reformas legales a partir de mediados del siglo XX, la idea de que es necesario establecer una regla general de *actuación en nombre de otro*, que reemplace aquellas que se encuentran desperdigadas en diversas leyes de carácter especial (como el artículo 99 CT), y de cuenta de *todos* los casos posibles de tal actuación, incluyendo la representación de incapaces y terceros personas naturales por vía de mandato. Sobre esta tendencia doctrinal legislativa, solo en el ámbito latinoamericano amén del caso peruano, representado por el citado P. García, puede verse, en Argentina, el trabajo de BERRUEZO, Rafael (2014) “Incorporación de la cláusula de actuar en lugar de otro en el Anteproyecto de Código Penal”. *Revista Argentina de Derecho Penal y Procesal Penal*. N° 12. Disponible en: <http://ijeditores.com.ar/articulos.php?idarticulo=67938&print=1> [fecha de última visita: el 11 de agosto de 2016]; y en Colombia, el de SUÁREZ S., Alberto (2004) “La autoría en el actuar por otro en el Derecho Penal colombiano”. *Derecho Penal y Criminología*, Vol. 25, N° 75, pp. 171-195.

sica o electrónica de una declaración de tales características se realiza con la aportación de numerosas personas (asistentes contables, mensajeros, secretarias, etc.) en funciones que bien pueden considerarse incardinadas en el N° 1 del artículo 15 del Código Penal, esto es, “tomar parte en la ejecución del hecho”, “de manera inmediata y directa”. En el año 1960 (y también en 1974 y en 1980), la aplicación del artículo 39 del Código de Procedimiento Penal de 1906 habría significado que debería someterse a proceso a *todos quienes hubiesen intervenido* en la preparación y presentación de dicha declaración falsa.

Sin embargo, el artículo 99 del Código Tributario dispone, para estos casos, una regla especial, que según su literalidad *reduce* el ámbito de los potenciales responsables de un delito tributario cometido en el seno de una persona jurídica, de modo que la atribución de responsabilidad no se extiende a *todos los que hayan intervenido personalmente en el acto punible*, en los términos del artículo 15 del Código Penal, sino que se limita a los *gerentes, administradores o quienes hagan sus veces y socios a quienes corresponda el cumplimiento de las obligaciones tributarias cuyo incumplimiento o cumplimiento defectuoso constituya delito*.

Y así lo ha declarado la Excma. Corte Suprema, al rechazar un recurso de casación interpuesto por el Servicio de Impuestos Internos en contra de una sentencia absolutoria que, habiendo establecido la comisión del delito del artículo 97 N° 4 del Código Tributario, absolió al acusado por cuanto se estableció que él *no había intervenido personalmente en la presentación de las declaraciones impugnadas*, en los términos del artículo 15 del Código Penal, no obstante estar acreditado, en un caso, *formalmente*, que según las escrituras sociales, que era un *representante legal de la sociedad* cuyas declaraciones de impuestos habían originado la causa³⁹; y en otro, que el Servicio de Impuestos Internos le atribuía la calidad de *administrador de hecho* sin prueba al respecto⁴⁰.

³⁹ CORTE SUPREMA. 28 de octubre de 2010. Rol N° 1135-2009. Allí se expresa que “no es exacta la afirmación del recurrente en orden a que los magistrados del fondo hayan declarado lícito el hecho criminal que ha servido de base al proceso, y si absolvieron al acusado no fue por tal circunstancia, sino porque apreciando la prueba en ejercicio de sus facultades propias, estimaron que no estaba acreditada la participación en calidad de autor que en ese delito se atribuía a Céspedes Ayala, más aún cuando se encuentra prohibido imponer condena alguna cuando no se ha adquirido la convicción de que existen cargos suficientes para determinar la responsabilidad del culpable” (Cons. 6º). En el mismo sentido, la Corte de Santiago que “del mérito de los antecedentes allegados al proceso, la única participación que le ha correspondido a A. E. N. F., en los hechos materia de la presente causa, es ser el representante legal de la sociedad Izalco Ltda., persona jurídica que funcionaba en calle Condell 105. En consecuencia, no se encuentra acreditada la participación de los acusados en este ilícito, al no existir ningún antecedente que permita vincularlos con el mismo en alguna de las formas de autoría que contempla la ley” (CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO. 3 de mayo de 2012. Rol N° 3261-2011).

⁴⁰ CORTE SUPREMA. 24 de junio de 2014. Rol N° 3644-2014, donde se afirma, en relación con los delitos del artículo 97 N° 4 del Código Tributario, incisos primero y segundo, que “las

CONCLUSIONES

En síntesis, lo expresado en los términos del artículo 99 del Código Tributario, en relación con el artículo 58 del Código Procesal Penal, el artículo 33 de la Ley de Mercado de Valores y el artículo 155 de la Ley de Sociedades Anónimas, y lo dispuesto en el Nº 3 del artículo 19 de la Constitución Política de la República, significa:

- a) La responsabilidad penal individual por delitos tributarios en una sociedad anónima se fundamenta *objetivamente* en la intervención personal, en los términos del artículo 15 del Código Penal, a nombre de la persona jurídica;
- b) La *prueba* de dicha intervención está mediada por la *presunción simplemente legal* de que intervienen en tales hechos los administradores y representantes legales de la sociedad, a menos que conste su falta de intervención o su oposición a los hechos que se traten; y
- c) De entre los administradores y representantes legales cuya intervención personal en los hechos esté acreditada, solo serán responsables de delitos tributarios aquellos gerentes, administradores, administradores de hecho o socios a quienes corresponda el cumplimiento de la obligación tributaria que se trate.

BIBLIOGRAFÍA CITADA

- ALESSANDRI, Arturo; SOMARRIVA, Manuel (2011) *Tratado de Derecho Civil. Partes preliminar y general.* T. II. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- AMBOS, Kai (2013) *Treatise on International Criminal Law. Vol. I: Foundations and General Part.* Oxford: Oxford U. Press.
- BERRUEZO, Rafael (2014) “Incorporación de la cláusula de actuar en lugar de otro en el Anteproyecto de Código Penal”. *Revista Argentina de Derecho Penal y Procesal Penal.* Nº 12. Disponible en: <http://ijeditores.com.ar/articulos.php?idarticulo=67938&print=1>
- BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL. *Historia del Decreto Ley Nº 3.443.*
- BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL. *Historia de la Ley Nº 13.305.*
- BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL. *Historia de la Ley Nº 18.045.*

conductas castigadas por los tipos penales en referencia dicen relación con las falsedades que se cometan, tanto en la presentación ante la autoridad tributaria de las declaraciones impositivas pertinentes, como en la elaboración de los asientos contables del contribuyente. Por lo mismo, solo puede castigarse penalmente a quien haya intervenido en la elaboración de la contabilidad, adulterándola, o represente al sujeto pasivo del impuesto en las actuaciones ante el Servicio de Impuestos Internos, presentando declaraciones falsas o incompletas”.

- DEL RÍO, Raimundo (1935) *Derecho Penal*. T. II. Santiago: Editorial Nascimento.
- DRESSLER, Joshua (2015) *Understanding Criminal Law*. 7^a. Ed. Nueva York: LexisNexis, E-book para Kindle.
- ETCHEBERRY, Alfredo (1998) *Derecho Penal*. 3^a Ed., T. I. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- ETCHEBERRY, Alfredo (2016) *Proyecto de Código Penal para Chile*. Santiago: autoedición.
- GARCÍA C., Percy (2002) “La discusión doctrinal en torno al fundamento dogmático del actuar en lugar de otro”. *Revista de Derecho Penal y Criminología*, 2^a Época. Nº 9, pp. 103-140.
- GARCÍA C., Percy (2014) *Derecho Penal Económico. Parte General*. 3^a Ed. Lima: Jurista Editores.
- HADWA, Marcelo (2007) “El sujeto activo en el delito tributario”. *Política Criminal*, Vol. 2, Nº 3, A3.
- MATUS, Jean Pierre (2008) *El concurso (aparente) de leyes*. Santiago: Editorial Jurídica Santiago.
- MATUS, Jean Pierre (2013) “De nuevo sobre la falta de punibilidad de los atentados contra la libre competencia, de conformidad con el Art. 285 del Código Penal. Algunos aspectos de la discusión con Héctor Hernández en Política Criminal”. *Política Criminal*, Vol. 8, Nº 15, Doc. 1, pp. 314-362.
- MATUS, Jean Pierre (2014) “Aspectos Penales de la Reforma Tributaria”. *Revista de Ciencias Penales*, Vol. XLI, Nº 4, pp. 273-280.
- MATUS, Jean Pierre; HERNÁNDEZ, Héctor (2006) “Materiales de Discusión presentados a la Comisión Foro Penal, Parte General”. *Política Criminal*, Nº 1, D2.
- MATUS, Jean Pierre; RAMÍREZ, Ma. Cecilia (2015) *Lecciones de Derecho Penal, Fundamentos y límites constitucionales del Derecho Penal Positivo*. Santiago: Thomson Reuters.
- MATUS, Jean Pierre; RAMÍREZ, Ma. Cecilia (2015 b) *Lecciones de Derecho Penal Chileno. Parte Especial*. T. II. Santiago: Thomson Reuters.
- MUÑOZ D., Patricio (2002) “Acerca de la constitucionalidad o vigencia de las presunciones”. *Revista de Derecho del Consejo de Defensa del Estado*, Nº 7, pp. 73-97.
- NOVOA M., Eduardo (2005) *Curso de Derecho Penal Chileno. Parte General (1960)*. 3^a Ed. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- OLIVER, Guillermo (2014) *Delitos contra la propiedad*. Santiago: Thomson Reuters.
- ORTEGA, Leopoldo (1938) “De la derogación de las leyes y especialmente de la derogación orgánica”. *Revista de Derecho y Jurisprudencia*. T. XXXV, Primera Parte, pp. 6-12.

- PACHECO, Joaquín Francisco (2000) *El Código Penal. Concordado y Comentado, 3^a Ed. (1865)*. Reimpreso en Madrid: Edisofer, con Estudio Preliminar y Anotaciones de A. TÉLLEZ.
- PFEFFER, Francisco (2000) “Nuevas normas sobre gobierno corporativo mayores responsabilidades para los directores de sociedades anónimas”. *Revista Chilena de Derecho*, N° 27, pp. 485-499.
- POLITOFF, Sergio; MATUS, Jean Pierre; RAMÍREZ, M^a Cecilia (2005) *Lecciones de Derecho Penal Chileno. Parte General*. 2^a Ed. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- PUGA V., Juan Esteban (2011) *La sociedad anónima y otras sociedades por acciones en el Derecho chileno*. 2^a Ed. T. II. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- RADOVIC S., Ángela (1994) *Sistema Sancionatorio Tributario. Infracciones y delitos*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- SALVO, Nelly (2015) *Modelos de imputación penal a personas jurídicas: estudio comparado de los sistemas español y chileno*. Bellaterra: Tesis U. Autónoma de Barcelona.
- SILVA S., Jesús M. (2005) *El Nuevo Escenario del delito fiscal en España*. Barcelona: Atelier.
- SUÁREZ S., Alberto (2004) “La autoría en el actuar por otro en el Derecho Penal colombiano”. *Derecho Penal y Criminología*, Vol. 25, N° 75, pp. 171-195.
- TERRAGNI, Marco Antonio (2010) “Delitos empresariales: imputación a las personas físicas”. En Rubinska, Ramiro; Almenar, Daniel (coordinadores): *Derecho Penal Económico*. T. I., Madrid: Edisofer, pp. 691-708.
- VARELA, Luis (2016) “Delitos contables mercantiles en el Derecho penal económico chileno: sistematización de su marco regulatorio, elementos comunes de sus tipos penales y desafíos pendientes”. *Política Criminal*, Vol. 11, N° 21, Art. 10, pp. 264-306.
- VAN WEEZEL, Alex (2007) *Delitos tributarios*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- VAN WEEZEL, Alex (2015) “Expectativa de conducta y actuación en lugar de otro”. *Revista de Ciencias Penales*. Vol. XLII, N° 1, pp. 71-96.
- WINTER, Jaime (2009) *La responsabilidad por el mando en el Derecho Penal Internacional*. Santiago: Memoria U. de Chile.

JURISPRUDENCIA CITADA

CORTE DE APELACIONES DE CONCEPCIÓN. 26 de mayo de 2011. Rol N° 72-2011.

- CORTE DE APELACIONES DE SAN MIGUEL. 4 de octubre de 2013. Rol N° 162-2013. *Revista de Ciencias Penales*, Vol. XLI, N° 1 (2014), pp. 201-204, con *nota* de O. Pino.
- CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO. 3 de mayo de 2012. Rol N° 3261-2011.
- CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO. 16 de mayo de 2013. Rol N° 765-2012. *Revista Chilena de Derecho y Ciencias Penales*, Vol. II, N° 3 (2013), pp. 291-294, con *nota* de C. Schechler.
- CORTE DE APELACIONES DE TEMUCO. 4 de noviembre de 2002. *Revista Procesal Penal*. N° 5 (2003), p. 41.
- CORTE SUPREMA. 28 de octubre de 2010. Rol N° 1135-2009.
- CORTE SUPREMA. 17 de noviembre de 2010. Rol N° 297-09.
- CORTE SUPREMA. 14 de marzo de 2011. Rol N° 9616-09. *Documento Microjuris MJJ26509*.
- CORTE SUPREMA. 24 de junio de 2014. Rol N° 3644-2014.
- CORTE SUPREMA. 4 de agosto de 2015. Rol N° 31.392-2014. *Revista de Ciencias Penales*, Vol. XLII, N° 4 (2015), pp. 187-202, con *nota* de I. Reyes.
- CORTE SUPREMA. 22 de septiembre de 2015. *Revista de Ciencias Penales*, Vol. XLII, N° 4, pp. 279-288, con *nota* de R. Collado.