

ALGUNOS ASPECTOS DE LA PROBLEMÁTICA ACTUAL EN LA REPRESIÓN DEL ILÍCITO TRIBUTARIO

*Para encontrar la justicia es necesario serle fiel:
como todas las divinidades, se manifiesta sola-
mente a quien cree en ella.*

*Piero Calamandrei
El elogio de los jueces.*

Angela Radovic Schoepen
Profesora Derecho Tributario

En materia represiva relacionada con la tributación, no existe en nuestro país la producción de textos doctrinarios que sería de desear, para absolver la problemática que ella encierra.

El análisis jurídico se produce en la práctica, a raíz de los conflictos derivados de la interpretación administrativa de las normas tributarias realizadas por el ente fiscalizador, normalmente bajo una perspectiva tributarista, y la que formulan los tribunales de justicia en los casos que llegan a su conocimiento, desde un punto de vista penal, sin descartar que esa visión pueda modificarse ante los tribunales superiores de justicia, cuyos miembros no siempre comparten una misma especialidad en derecho.

En definitiva, la solución dependerá de la relevancia que se asigne, mayor o menor, a los distintos bienes jurídicos protegidos por nuestra legislación y comprometidos en la decisión.

No pretendemos dentro de los límites de esta exposición agotar un tema que lo excede en trascendencia e importancia, pero creemos conveniente detectar algunos vacíos, entorpecimientos y contradicciones que tienen su punto de partida en nuestra realidad, a fin de trazar sobre una base empírica, un puente de lucha contra la evasión.

Las leyes que decretan penas contra sus infractores, aún las más sabias,

vendrían a ser infructuosas, si los culpables, que en menosprecio de sus prescripciones han atentado contra el orden público, no fuesen irremisiblemente entregados a los castigos que aquéllas señalan. Constituye un problema el que pueda quedar sin sanción un acto que debe ser castigado.

Sin embargo, en muchos países donde el régimen sancionatorio se muestra demasiado estricto, no sólo la opinión pública lo reprueba, sino que se observa que los mismos tribunales de justicia en aquellos casos que están llamados a conocer, prefieren absolver, para no tener que reprocharse el haber cooperado en la aplicación de una pena, que por excesiva estiman injusta, lo que en último término contribuye a beneficiar precisamente a quienes se deseaba sancionar.

Nadie desconoce, por otra parte, la natural complejidad de las normas tributarias, su mutabilidad, la constante dificultad para regular nuevas situaciones financieras y económicas, la circunstancia de que en la mayoría de los casos las interpretaciones administrativas de las mismas no sean divulgadas en forma orgánica, lo que suele producir en los contribuyentes un conocimiento imperfecto de la normativa tributaria aplicable al caso concreto.

A lo anterior cabe agregar que el proceso de conocimiento de las leyes de impuestos no tiene mecanismos que permitan su asimilación rápida por la ciudadanía y, frente a un incumplimiento de normas complejas por un desconocimiento generalizado de las mismas, tampoco es posible pretender pura y simplemente penalizar conductas que inciden en tal incumplimiento.

Pues bien, estos mismos argumentos son los que suelen usarse como estrategia de defensa por los contribuyentes querellados en causas criminales por delitos tributarios. Valiéndose de ellos, pretenden introducir en el juzgador factores de confusión entre lo que constituye la materia de un juicio tributario del orden civil y la evasión como consecuencia de un delito, esto es, de una actividad engañosa y fraudulenta, materia de un proceso penal.

De esta forma, incurriendo en graves errores conceptuales acerca de la naturaleza del delito tributario, no es excepcional advertir, ante nuestros tribunales ordinarios de justicia, la interposición de recursos extraordinarios -como el de Casación en el Fondo- fundamentados en que el sentenciador ha calificado como delito un hecho lícito, pretendiendo de esta manera, variar los hechos del juicio que se dieron por justificados en las instancias procesales (1).

1. Causa Rol 26.062. Octavo Juzgado del Crimen de Santiago. Contra A. J. Por resolución de la Excm. Corte Suprema de 28 de diciembre de 1993 se rechazan los recursos de casación, forma y fondo interpuestos contra la sentencia definitiva de

Si bien es bastante aventurado y audaz, pretender que un tribunal haya calificado de delito un hecho lícito, no es menos cierto que, partir de premisas equivocadas y confusión de conceptos en materias tributarias, con el propósito de confundir al sentenciador, suele ser de ordinaria ocurrencia por parte de quienes se defienden en procesos criminales por estos delitos, puesto que no ignoran que en estas materias la presunción "juris et de jure", que se encierra en los conocidos aforismos "a nadie le es permitido ignorar las leyes" y "se presume que todo el mundo las conoce, por lo cual, aunque resulte que uno las ignoraba, le obligan lo mismo que si las hubiese conocido", es contraria a la realidad de las cosas, una ficción, ya que la presunción conforme a la verdad de los hechos, conforme por tanto a la razón, a la justicia y a la lógica, sería cabalmente la inversa, que nadie conoce las leyes como no se pruebe lo contrario (2).

Lo anterior se evidencia especialmente en materia impositiva, donde el legislador fórmula leyes en forma convencional, ignoradas de la multitud, siendo muchas veces difícil, por no decir imposible, que lleguen a conocimiento de los obligados, donde no sólo una insuficiente minoría sabe una parte, y no grande, de las leyes vigentes en un momento dado, donde es imposible que la mayoría, y aun esa misma minoría, las conozca todas, lo cual engendra una desigualdad, un desequilibrio, en ocasiones un verdadero antagonismo entre la inteligencia que el particular dio a la regla al aplicarla en su vida privada y la que le da el tribunal.

Si a lo precedente agregamos que con frecuencia las instituciones de derecho tributario llegan al público, ya sea en el Código o en las diferentes leyes, articuladas en forma de reglas o preceptos, sin determinárseles al propio tiempo el concepto que de cada una de ellas tiene el legislador, sin que se defina su naturaleza, el espíritu que las anima, las funciones que están llamadas a desempeñar, falta un criterio de juicio para la adaptación de la regla al caso concreto, y los tribunales, al juzgar del acierto o del error, del dolo o de la culpa con que los particulares han procedido, deben echar mano de un elemento extraño al Código y a las mencionadas leyes, cual es la ciencia del derecho, que la posee o debe poseerla para desempeñar su misión el juzgador y que no obstante, siendo tantas las leyes y tan abultadas y dificultosas que nadie podría saberlas todas, vemos que la generalidad del principio de que la ignorancia del derecho no excusa su cumplimiento se admite en alguna medida en estas materias.

segunda instancia, de 22 de mayo de 1991.

2. Joaquín Costa. "La Ignorancia del Derecho". Ediciones Jurídicas Europa-América. Buenos Aires, Argentina, Año 1957, Nota 14, pág.30.

Así, cabe advertir en muchas oportunidades, que quienes están encargados de estudiar el delito tributario y sancionarlo, a veces no alcanzan a comprenderlo en toda su significación, por existir en este terreno conceptos jurídicos, ampliamente teñidos con aspectos técnico-fiscales de configuración subjetiva, donde la responsabilidad penal no es fácil de precisar y, en este campo nos referimos no solamente a los jueces tributarios de lo contencioso administrativo, sino también a los propios encargados de la jurisdicción, es decir, al Poder Judicial.

A la luz de estas reflexiones no se descarta al mismo tiempo, un latente peligro para la administración de justicia, en la aplicación desaprensiva y poco fundada de una sanción por el organismo recaudador, puesto que ello suele traer como consecuencia que esa decisión pueda ser revocada por el Poder Judicial.

Igualmente, no se nos escapa que existe un grave riesgo de que los tribunales ordinarios de justicia puedan encontrarse frente a la disyuntiva de que no les sea posible deslindar bien entre lo intencional y lo culposo, y aun lo inocentemente realizado, existiendo el problema de que pueda quedar sin sanción un acto que debe ser penado.

El desconocimiento de la ley tributaria, no sólo de parte de los contribuyentes, sino también de quienes son los llamados a resolver de estos asuntos -en el orden civil, jueces de lo contencioso-administrativo, no necesariamente letrados, que si bien conocen dicha normativa, no ocurre siempre igual con la ciencia del derecho y, en lo penal, jueces sin una experiencia o especialización en lo tributario-, puede llevar en el hecho a situaciones absurdas y contradictorias que en definitiva no se resuelven por la justicia, cuya consecuencia es producir desaliento en los buenos contribuyentes, quienes se sienten tentados a dejar de serlo, cuando advierten que infractores y delincuentes tributarios, sin mucha dificultad, pueden verse amparados en la impunidad.

No obstante lo anterior y como claramente lo señala el jurista, doctor Joaquín Costa en su obra *La Ignorancia del Derecho*, en alguna medida se admite para jueces y magistrados un género de ignorancia denominada "excusable" que los exime de responsabilidad por las sentencias o providencias injustas que hubiesen dictado, ya que el error del juzgador, no probándose la prevaricación o el cohecho, hay que atribuirlo a lo limitado del entendimiento humano. (3).

3. Joaquín Costa, ob. cit. pág. 32.

Frente a esta situación, es posible se proyecte el comportamiento abusivo del contribuyente manifestándose en el campo del derecho tributario donde no siempre resulta fácil el deslinde entre el principio del "abuso del derecho", las disposiciones generales destinadas a luchar contra la evasión y la elusión tributarias, los principios de la "consideración económica", la primacía del fondo sobre la forma, los excesos ilegales en la planeación tributaria y las modalidades típicas de la circunstancia del comportamiento abusivo del contribuyente (4).

De esta cadena de desaciertos y contradicciones se deriva a su vez otra consecuencia natural y obvia, cual es, un grave deterioro del deseado cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En un estudio acerca de los aspectos fundamentales de la problemática actual del derecho tributario relativo al tema "Fraude a la Ley o Abuso del Derecho", realizado en el Seminario Técnico del CIAT, en Guanajuato, México, 4-7 de mayo de 1992, en relación a los criterios interpretativos especializados se expresa que se comprenderá mejor su alcance, haciendo referencia a:

- a) La evaluación o interpretación económica;
- b) La prioridad a la realidad económica sobre la forma legal;
- c) La regla del imperio de la sustancia sobre la forma.

Se señala que "para superar las estrecheces de la interpretación estricta o literal, se ha impuesto en numerosos países una teoría económica según la cual los hechos deben ser evaluados según su contenido económico y no según su presentación formal.

De este modo, el criterio en la evaluación de las cuestiones jurídico - tributarias, lo decisivo es el contenido económico auténtico, considerado mediante un enfoque económico, y no la forma externa de presentación de los hechos" (5).

"La doctrina austríaca dominante ve en este precepto la simple expresión del principio del fundamento económico. Precisamente, porque los presupuestos del derecho tributario son formulados con clara distancia respecto

4. Seminario Técnico del CIAT, Guanajuato, México, 4-7 de mayo de 1992.

5. Nota Referencia a la clásica "Wirtschaftliche Betrachtungsweise", de los primeros ordenamientos tributarios germánicos, consagrada especialmente por la legislación austríaca. Seminario Técnico del CIAT, Guanajuato, México, 4-7 mayo de 1992.

de los del derecho civil, el intérprete está obligado a liberarse de las consideraciones civilistas y a tener en cuenta los fines económicos y el contexto y sentido de las leyes tributarias" (6).

La doctrina suiza por su parte, señala que "la consideración económica es un arma que puede ser empleada contra la elusión tributaria".

Muchos preceptos de derecho tributario han sido originados en la consideración de procesos económicos.

El sentido y la finalidad de la "consideración económica" en cuanto a método de interpretación y de acuerdo con los fines de las leyes, consiste en una justa y equilibrada comprensión de todos los elementos tributarios, con independencia de las contingencias y de las construcciones formales. En este sentido se concluye que, en materia de elusión tributaria, se reconoce la aplicación de la "consideración económica" como una regla general de interpretación de la judicatura helvética" (7).

La expansión de la actividad económica del país y la interrelación entre los contribuyentes de los distintos sectores del aparato productivo, nos llevan a reflexionar en torno a algunos recientes fallos de nuestros tribunales de justicia a la luz de los cuales se evidencia la problemática que hemos tratado de esbozar someramente en estas líneas (8).

En el contexto jurídico internacional se observa un notable avance en los sistemas jurídicos nacionales al depositar en los jueces el control constitucional y la responsabilidad de robustecer las instituciones jurídicas mediante la interpretación de la ley conforme a la constitución.

Se confiere al juzgador una pesada responsabilidad que exige mayor penetración y profundidad no sólo en el análisis de las cuestiones controvertidas, sino también en la interpretación de los principios esenciales de las disposiciones aplicables.

Por ello se hace necesario ahondar en el estudio de los fundamentos constitucionales tributarios, en las normas relacionadas con la actividad económica de los sujetos de la imposición, al enfrentarse la realidad de la

6. Nota 22. Seminario Técnico del CIAT, Guanajuato México, 4-7 mayo de 1992.

7. Nota 23, Seminario Técnico del CIAT, Guanajuato, México, 4-7 mayo de 1992.

8. Sentencia Corte de Apelaciones de Santiago. 6 de octubre de 1992 en Recurso de Protección Rol N° 1.786-92, interpuesto por G. y F. Soc. A.

Sentencia Corte de Apelaciones de Coyhaique. 9 de octubre de 1992 en Recurso de Protección Rol N° 11-92, deducido por A.C.O.

potestad tributaria del Estado y las garantías constitucionales del contribuyente, lo cual se proyectará en definitiva en la aplicación de las reglas impositivas y en el consecuente régimen de infracciones y sanciones tributarias.