

EL DELITO TRIBUTARIO

Por RUBEN CELIS RODRIGUEZ
Ayudante del Seminario de Ciencias Económicas de la Escuela de Derecho (U. de Chile) y Jefe del Departamento respectivo de la Dirección de Impuestos Internos.

La evasión de impuestos no es un problema que afecte sólo a Chile ni es, tampoco, una situación realmente novedosa en la historia.

En efecto, son numerosos los países que soportan una evasión fiscal de importancia, y no en todos existe una legislación penal adecuada para reprimirla.

Asimismo, el problema de la evasión tributaria se ha planteado desde antiguo en la historia de muchos pueblos.

Ya en épocas lejanas, los pueblos que estaban sometidos a la dominación de sus invasores resistían el pago de los tributos, ya que con ellos se hacía posible la permanencia del enemigo en su territorio.

Más tarde, la injusta distribución de la carga pública fue uno de los factores determinantes de un régimen de desigualdades y privilegios. Esta causa fue, entre otras, la que precipitó la Revolución Francesa.

Sólo después de la primera guerra mundial se advierte una mejor disposición para cumplir las leyes tributarias; pero en todo caso se ha mantenido arraigada hasta hoy la impopularidad de los impuestos, y es notoria

la franca intención de eludir su pago, sin que las gentes, en general, repudien las maniobras que se ponen en práctica para burlarlos.

En los últimos 50 años surge una clara tendencia legislativa para elevar las evasiones fiscales a la categoría de delitos. Estados Unidos, Alemania, Italia, Francia, España y la Unión Soviética son los países que acusan más preocupación por éstas materias.

El delito tributario plantea a la doctrina, entre otros problemas, el de su ubicación en la ciencia del derecho.

Hay autores, como Giuliani Fonrouge, que están con la opinión de que el delito de evasión fiscal es un capítulo más del Derecho Tributario, en la parte que trata de las consecuencias que acarrea el incumplimiento de las normas impositivas.

Otros autores opinan que estas materias deben estar tratadas en el Código Penal. Así piensan Rafael Bielsa y Enrique Aftalion.

Otros tratadistas, entre ellos Francesco Dematteis, concluyen que el estudio de estos delitos corresponde a una ciencia jurídica autónoma que denominan Derecho Penal Tributario (1).

1) Francesco Dematteis define el Derecho Penal Tributario como "una rama del Derecho Público que estudia los delitos de carácter tributario, o sea, las infracciones a preceptos especiales que obligan a quienes residen en el país a contribuir con ciertas prestaciones financieras, directas o indirectas, a las necesidades de la colectividad".

Finalmente, el jurista alemán James Goldschmidt aboga por la idea de que los delitos tributarios forman parte de una disciplina autónoma que es el Derecho Penal Administrativo.

En lo que no se encuentran diferencias de opiniones, eso sí, es en orden a que los delitos tributarios tienen características muy propias y especiales.

Tampoco hay división de opiniones para concluir que frente al incumplimiento de una norma tributaria se debe distinguir entre las simples infracciones y los delitos.

Las simples infracciones o contravenciones a la norma se sancionan por la autoridad administrativa con una pena económica o pecuniaria. Los delitos, en cambio, tienen una sanción corporal, sin perjuicio de que en Chile los de carácter tributario, recibían, además, una pena pecuniaria.

La legislación chilena, al igual que la de Italia, marca claramente este distingo. Así, en efecto, en el artículo 97 del Código Tributario son simples infracciones las que se describen en los números 1, 2, 3, 6, 7, 10 y 11. En los restantes números del mismo artículo, el Código tipifica delitos de carácter tributario y señala las sanciones penales y económicas respectivas.

Hay unanimidad de criterios, asimismo, para distinguir claramente entre las evasiones lícitas y las de tipo delictual.

La evasión lícita tiene lugar cuando el contribuyente, con el fin de obtener el resultado que se propone, busca su realización a través del acto jurídico que tiene un inmediato gravamen inferior al de otros, o que con posterioridad debe reportarle una economía tributaria, todo de acuerdo

con las leyes. Son las propias leyes, en efecto, las que ofrecen al contribuyente diversos caminos para llegar a resultados similares, pero con una tributación distinta.

El abogado argentino Héctor B. Villegas dice a este respecto: "Cualquiera puede arreglar sus asuntos de tal modo que su impuesto sea lo más reducido posible, no estando obligado a elegir la forma más productiva para el Fisco; ni tampoco existe un deber patriótico en tal sentido. Luego, en términos generales, indudablemente toda persona es libre de dirigir su actividad económica de manera tal que deba pagar el menor tributo posible, y de elegir, entre las formas jurídicas posibles, aquella que signifique la carga fiscal menos onerosa".

Bielsa, opina que si el contribuyente elige "un camino legal" que lo deja en condiciones de no pagar un tributo o de solucionar con impuesto menor, está realizando una evasión lícita que, por lo mismo, escapa a toda censura.

Lo propio puede decirse de la evasión tributaria que la propia ley facilita por sus vacíos o por su defectuoso tenor literal.

La evasión ilícita, en cambio, se apoya en la burla intencionada y maliciosa de la ley, con el evidente propósito del contribuyente de burlarla para liberarnos, en todo o en parte, de la carga tributaria que le corresponde.

Como en todo comportamiento irregular, la conducta del evasor está motivada por diferentes causas. En doctrina se mencionan, entre otras, las siguientes:

1.— El Estado no siempre sabe mantener el debido equilibrio entre la car-

ga pública y la capacidad económica de los contribuyentes.

Hay autores que apoyan la tesis de que la evasión tributaria puede ser un acto absolutamente moral, si con ese procedimiento se elimina una franca injusticia en la incidencia del impuesto.

2.— Como una consecuencia de lo anterior, se afirma que la evasión tributaria es directamente proporcional al aumento de las tasas. Dicho en otros términos, en la medida en que las tasas disminuyen se reduce la evasión fiscal.

El argumento no parece de mucha validez, ya que es el evasor quien obliga al Estado, —entre otros factores, naturalmente,— a elevar las tasas de los impuestos e, incluso, a gravar con tributos nuevas áreas de negocios y actividades.

El hecho de que se mantenga una fuerte evasión en el impuesto a la transferencia de bienes raíces, —cuya tasa ha venido disminuyendo en los últimos años hasta llegar a un porcentaje muy moderado,— es otro buen argumento que debilita la tesis propuesta.

3.— El establecimiento de situaciones tributarias de excepción, algunas de las cuales no responden a causas que seriamente las expliquen o justifiquen. Se habla al efecto entre nosotros de una ausencia de racionalidad en el sistema de franquicias tributarias.

4.— Con frecuencia, la crítica de la opinión pública, —que no pocas veces alcanza ecos en los representantes políticos,— revela inseguridad y desconfianza en el acierto con que se administran los dineros del Estado.

5.— Las leyes de "blanqueo", y de "amnistías tributarias" que se suelen aprobar con una regularidad que desalienta a los contribuyentes que cumplen oportunamente, —y hasta con sacrificios,— sus obligaciones con el Fisco, y garantizan al evasor la seguridad de regularizar sus comportamientos con el pago de los tributos eludidos con facilidades que no pocas veces son excepcionalísimas.

El contribuyente honesto, en tales condiciones, no resiste a la humana y natural tendencia de sumarse a los evasores que de tanto en tanto disfrutan de un saneamiento legislativo altamente beneficioso.

6.— Ignorancia de las leyes tributarias. En este factor se insiste con especial énfasis la legislación es de redacción tan confusa que abre franco camino a las interpretaciones más variadas; no responde a técnicas ni a principios científicos; es contradictoria, de discutible orientación jurídica y sujeta a frecuentes cambios, en términos que pueden confundir aun a personas expertas en su manejo, etc.

7.— Factores atávicos en la personalidad del evasor que busca artificios inimaginables a veces para burlar el interés fiscal, aun en cantidades irrisorias, que ni siquiera compensan los esfuerzos de su inteligencia ni la exposición a los riesgos de su fraude.

8.— En el sentido moral y cívico de los ciudadanos no se ha formado opinión en orden a que la burla de los intereses fiscales es reprochable y aun, bajo ciertas circunstancias, hasta constitutiva de un delito. Esta idea ahonda en la falta de una "conciencia tributaria" que en nuestro medio se halla altamente difundido, del modo que en todos los países de América

del Sur, hasta el punto de preocupar seriamente a países como Brasil y Argentina, cuyos Presupuestos Fiscales no se forman, en la misma medida que en Chile, con la tributación interna.

Hay, como puede apreciarse, una inquietud enorme en la doctrina frente al delito tributario, cuyas características tan propias llevan a no pocos autores a sostener que no puede quedar incluido en el grupo de los "delitos económicos", a los cuales, para otros tratadistas, los une una importante familiaridad de características, entre otras, las que se refieren al "bien jurídico" que con su represión se trata de proteger.

En todo caso, trátese de un atenta-

do contra el "orden público económico", de un alzamiento contra la soberanía tributaria del Estado o de un daño al patrimonio del Fisco o del Estado,— que son, entre otras, las naturalezas jurídicas que se atribuyen a la evasión fiscal, — hay opinión generalizada para sostener que el fraude que se comenta es constitutivo de un delito.

Villegas resume estas opiniones al decir que "la facultad de recaudar los impuestos constituye un derecho pecuniario del Estado y los ingresos por tal concepto corresponden a la fortuna de la comunidad, de modo que las infracciones a las normas fiscales constituyen verdaderos delitos contra el patrimonio, de naturaleza análoga a los del derecho común".